

**Handbuch der
Internationalen
Rechnungslegungsstandards
für den Öffentlichen Sektor**

***2025 Edition
Band III***

IPSAS®

Diese Publikation wurde von der International Federation of Accountants (IFAC®) veröffentlicht. Ihre Mission ist es, dem allgemeinen Interesse zu dienen und den Wirtschaftsprüfungsberuf zu stärken, indem die Entwicklung von qualitativ hochwertigen internationalen Standards unterstützt wird, die Anwendung und Einführung dieser Standards gefördert wird, die Handlungsfähigkeit von Wirtschaftsprüfungsorganisationen aufgebaut wird und über Themen von öffentlichem Interesse gesprochen wird.

Die Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor, Standardentwürfe, Konsultationspapiere, Leitlinien zur Empfohlenen Praxis und andere Veröffentlichungen des IPSASB werden von der IFAC veröffentlicht und unterliegen deren Urheberrecht.

Das IPSASB und die IFAC übernehmen keine Verantwortung für Verluste, die irgendeiner Person durch eine Handlung oder die Unterlassung einer Handlung entstehen, die gemäß dem Material in dieser Veröffentlichung getätigt wurde, und zwar unabhängig davon, ob derartige Verluste aus Fahrlässigkeit oder anderweitig verursacht wurden.

Das „International Public Sector Accounting Standards Board“, die „Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor“, die „Leitlinien zur Empfohlenen Praxis“, die „International Federation of Accountants“, das „IPSASB“, die „LEP“, die „IFAC“, das IPSASB-Logo und das IFAC-Logo sind Marken der IFAC oder eingetragene Marken und Dienstleistungsmarken der IFAC in den USA und anderen Ländern.

Copyright © Mai 2025, International Federation of Accountants (IFAC). Alle Rechte vorbehalten. Die Vervielfältigung, Aufbewahrung, Übertragung oder ähnliche Verwendung dieses Dokuments ist von der IFAC schriftlich zu genehmigen, außer das Dokument wird für individuelle, nicht-kommerzielle Zwecke verwendet. Kontaktieren Sie dazu permissions@ifac.org.

Dieses Handbuch des IPSASB, veröffentlicht von der International Federation of Accountants in englischer Sprache im Mai 2025, wurde von PwC Österreich im Juni 2026 in die deutsche Sprache übersetzt und wird mit der Zustimmung der IFAC vervielfältigt. Der Prozess der Übersetzung dieses Handbuchs wurde von der IFAC überprüft und die Übersetzung wurde gemäß der folgenden Erklärung durchgeführt: „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants“. Der genehmigte Text des Handbuchs ist jener, der von der IFAC in englischer Sprache veröffentlicht wurde. Die IFAC übernimmt keine Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Übersetzung oder für Handlungen, die aufgrund der Übersetzung getätigt werden.

Englische Version des Handbuchs (2026) von der IFAC. Alle Rechte vorbehalten. Deutscher Text des Handbuchs (2025) von der IFAC. Alle Rechte vorbehalten.

Originaltitel: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements ISBN: 978-1-60815-596-5

Für eine Genehmigung zur Vervielfältigung, Aufbewahrung oder Übertragung oder um dieses Dokument auf ähnliche Weise zu verwenden, kontaktieren Sie bitte permissions@ifac.org.

Für Anregungen oder Verbesserungsvorschläge zur Übersetzung wenden Sie sich bitte an die folgenden E-Mail-Adresse: at_ipsas_uebersetzung@pwc.com.

ISBN: 978-1-60815-608-5

Veröffentlicht von:



**INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS
FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR**

IPSAS®

SEITE ABSICHTLICH LEER GELASSEN

INHALTSVERZEICHNIS

BAND III

	Seite
IPSAS 44 – <i>Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten</i>	1927
IPSAS 45 – <i>Sachanlagen</i>	1961
IPSAS 46 – <i>Bewertung</i>	2021
IPSAS 47 – <i>Einnahmen</i>	2103
IPSAS 48 – <i>Transferaufwendungen</i>	2339
IPSAS 49 – <i>Altersversorgungspläne</i>	2397
IPSAS 50 – <i>Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen</i>	2427
<i>Einführung in den Internationalen Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung – veröffentlicht im Jahr 2017</i>	2441
<i>Auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierender IPSAS – Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung – veröffentlicht im Jahr 2017</i>	2443
<i>Einführung in die Leitlinien zur Empfohlenen Praxis</i>	2526
LEP 1 – <i>Berichterstattung zur langfristigen Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit</i>	2527
LEP 2 – <i>Diskussion und Analyse des Abschlusses</i>	2549
LEP 3 – <i>Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung</i>	2557
<i>Glossar der Definierten Begriffe für IPSAS 1–50</i>	2586
Auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierende IPSAS, die bis zum 31. Januar 2025 veröffentlicht wurden ...	2623

SEITE ABSICHTLICH LEER GELASSEN

IPSAS 44, ZUR VERÄUßERUNG GEHALTENE LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE UND AUFGEGBENE OPERATIVE AKTIVITÄTEN

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Financial Reporting Standard (IFRS®) 5, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Geschäftsbereiche*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde. Auszüge aus IFRS 5 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Costumer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

IPSAS 44, ZUR VERÄUßERUNG GEHALTENE LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE UND AUFGELEGEBENE OPERATIVE AKTIVITÄTEN

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, wurde im Mai 2022 veröffentlicht.

Seitdem wurde IPSAS 44 durch die folgenden IPSAS geändert:

- IPSAS 47, *Einnahmen* (veröffentlicht im Mai 2023)
- IPSAS 45, *Sachanlagen* (veröffentlicht im Mai 2023)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in IPSAS 44

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
16	Geändert	IPSAS 45 Mai 2023
32	Geändert	IPSAS 45 Mai 2023
37	Geändert	IPSAS 45 Mai 2023
58A	Neu	IPSAS 45 Mai 2023
Implementierungsleitlinien - Beispiel 11	Geändert	IPSAS 47 Mai 2023

IPSAS 44, ZUR VERÄUßERUNG GEHALTENE LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE UND AUFGELEGEBENE OPERATIVE AKTIVITÄTEN

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Anwendungsbereich	2–8
Definitionen	9–10
Einstufung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten.....	11–21
Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte	20–21
Bewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden	22–38
Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe).....	22–27
Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen	28–33
Änderungen eines Veräußerungsplans oder eines Ausschüttungsplans an Anteilseigner:innen.....	34–38
Darstellung und Angabe	39–57
Darstellung von aufgegebenen operativen Aktivitäten.....	40–46
Ergebnis aus fortzuführenden operativen Aktivitäten	47
Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden.....	48–50
Zusätzliche Angaben	51–57
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	58–60
Zeitpunkt des Inkrafttretens	58–59
Übergangsvorschriften.....	60
Anhang A: Anwendungsleitlinien	
Anhang B: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Vergleich mit IFRS 5	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, ist in den Paragraphen 1–60 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 44 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem Vorwort zu den *Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten sowie die Darstellung von und die Anhangangaben zu aufgegebenen operativen Aktivitäten festzulegen. Im Besonderen schreibt dieser Standard vor:
 - (a) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten und die Abschreibung dieser Vermögenswerte auszusetzen; und
 - (b) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind als gesonderter Posten in der Bilanz und die Ergebnisse aufgebener operativer Aktivitäten als gesonderte Posten in der Ergebnisrechnung auszuweisen.

Anwendungsbereich

2. **Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerte und die Darstellung und Angabe von aufgegebenen operativen Aktivitäten anzuwenden.**
3. Die Einstufungs- und Darstellungspflichten dieses Standards gelten für alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte¹ und alle Veräußerungsgruppen einer Einheit. Die Bewertungsvorschriften dieses Standards sind auf alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen (wie in Paragraph 5 beschrieben) anzuwenden, mit Ausnahme der in Paragraph 6 aufgeführten Vermögenswerte, die weiterhin gemäß dem jeweils angegebenen Standard zu bewerten sind.
4. Vermögenswerte, die gemäß IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, als langfristige Vermögenswerte eingestuft wurden, dürfen nur dann in kurzfristige Vermögenswerte umgegliedert werden, wenn sie die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ gemäß diesem Standard erfüllen. Vermögenswerte einer Gruppe, die eine Einheit normalerweise als langfristige Vermögenswerte betrachten würde und die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte eingestuft werden, wenn sie die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ gemäß diesem Standard erfüllen.
5. Mitunter veräußert eine Einheit eine Gruppe von Vermögenswerten und möglicherweise einige direkt mit ihnen in Verbindung stehende Verbindlichkeiten gemeinsam in einer einzigen Transaktion. Bei einer solchen Veräußerungsgruppe kann es sich um eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, eine einzelne zahlungsmittelgenerierende Einheit oder einen Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handeln.² Die Gruppe kann alle Arten von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten der Einheit umfassen, einschließlich kurzfristige Vermögenswerte, kurzfristige Verbindlichkeiten und Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 6 von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgenommen sind. Enthält die Veräußerungsgruppe einen langfristigen Vermögenswert, der in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses Standards fällt, sind diese Bewertungsvorschriften auf die gesamte Gruppe anzuwenden, d. h. die Gruppe ist zum niedrigeren Wert aus Buchwert oder beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Die Vorschriften für die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten innerhalb einer Veräußerungsgruppe werden in den Paragraphen 26, 27 und 31 ausgeführt.

1 Für Vermögenswerte, die gemäß einer Liquiditätsdarstellung eingestuft sind, sind langfristige Vermögenswerte jene Vermögenswerte, die Beträge enthalten, die erwartungsgemäß nach mehr als zwölf Monaten nach der Berichtsperiode erstattet werden. Paragraph 4 ist auf die Einstufung solcher Vermögenswerte anzuwenden.

2 Sobald jedoch erwartet wird, dass die Zahlungsflüsse aus einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten hauptsächlich aus einem Verkauf und nicht aus fortgesetzter Nutzung entstehen, werden sie weniger abhängig von den Zahlungsflüssen, die aus anderen Vermögenswerten resultieren, und eine Veräußerungsgruppe, die Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, wird zu einer separaten zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

6. Die Bewertungsvorschriften dieses Standards³ sind nicht anzuwenden auf die folgenden Vermögenswerte, die als einzelne Vermögenswerte oder Bestandteil einer Veräußerungsgruppe durch die angegebenen Standards abgedeckt werden:
- (a) latente Steueransprüche innerhalb des Anwendungsbereichs des entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst;
 - (b) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer:innen resultieren (IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*);
 - (c) finanzielle Vermögenswerte innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 41, *Finanzinstrumente*;
 - (d) langfristige Vermögenswerte, die nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IPSAS 16, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, bilanziert werden;
 - (e) langfristige Vermögenswerte, die mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten gemäß IPSAS 27, *Landwirtschaft*, angesetzt werden; und
 - (f) Gruppen von Verträgen innerhalb des Anwendungsbereichs des entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards, der sich mit Versicherungsverträgen befasst.
7. Die in diesem Standard aufgeführten Einstufungs-, Darstellungs- und Bewertungsvorschriften für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, gelten ebenso für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen (in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner:innen) gehalten eingestuft sind (zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten).
8. Dieser Standard legt fest, welche Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, oder zu aufgegebenen operativen Aktivitäten zu machen sind. Angaben in anderen IPSAS gelten nicht für diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), es sei denn, diese IPSAS schreiben Folgendes vor:
- (a) spezifische Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, oder zu aufgegebenen operativen Aktivitäten; oder
 - (b) Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsanforderung gemäß diesem Standard fallen und sofern derlei Angaben nicht bereits im Anhang zum Abschluss gemacht werden.

Zusätzliche Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, oder zu aufgegebenen operativen Aktivitäten können erforderlich werden, um den allgemeinen Anforderungen von IPSAS 1 und insbesondere dessen Paragraphen 27 und 140 zu genügen.

Definitionen

9. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Eine **zahlungsmittelgenerierende Einheit** ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die mit dem vorrangigen Ziel, einen kommerziellen Gewinn zu erzielen, gehalten wird und Zuflüsse von Zahlungsmitteln aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Zuflüssen von Zahlungsmitteln anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Ein **Bestandteil einer Einheit** ist ein operativer Bereich und die zugehörigen Zahlungsflüsse, die operativ und für die Zwecke der Finanzberichterstattung von der restlichen Einheit klar abgegrenzt werden können.

Die **Veräußerungskosten** sind zusätzliche Kosten, die dem Abgang eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

³ Anders als Paragraph 26 und 27, die verlangen, dass die betreffenden Vermögenswerte gemäß anderen maßgeblichen IPSAS bewertet werden.

Eine Einheit hat einen Vermögenswert als kurzfristigen Vermögenswert einzustufen, wenn:

- (a) sie erwartet, den Vermögenswert zu realisieren oder beabsichtigt, ihn in seinem normalen operativen Zyklus zu veräußern oder zu konsumieren;
- (b) sie den Vermögenswert hauptsächlich für Handelszwecke hält;
- (c) sie erwartet, den Vermögenswert innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu realisieren; oder
- (d) es sich bei dem Vermögenswert um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IPSAS 2, *Geldflussrechnungen*) handelt, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.

Eine aufgegebene operative Aktivität ist ein Bestandteil einer Einheit, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und:

- (a) eine gesonderte, wesentliche operative Aktivität oder geografische operative Aktivität darstellt;
- (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung einer gesonderten, wesentlichen operativen Aktivität oder geografischen operativen Aktivität ist; oder
- (c) eine beherrschte Einheit darstellt, die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.

Eine Veräußerungsgruppe ist eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die mit diesen Vermögenswerten direkt in Verbindung stehenden Verbindlichkeiten, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 90A–90H von IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, zugeordnet wurde, oder es sich um eine operative Aktivität innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.

Eine feste Kaufverpflichtung ist eine für beide Parteien verbindliche und in der Regel einklagbare Vereinbarung mit einer nicht nahe stehenden Partei, die (a) alle wesentlichen Bestimmungen, einschließlich Preis und Zeitpunkt der Transaktion, enthält und (b) so schwerwiegende Konsequenzen bei einer Nichterfüllung festlegt, dass eine Erfüllung höchstwahrscheinlich ist.

Höchstwahrscheinlich bedeutet erheblich wahrscheinlicher als wahrscheinlich.

Ein langfristiger Vermögenswert ist ein Vermögenswert, der nicht die Definition eines kurzfristigen Vermögenswerts erfüllt.

Wahrscheinlich bedeutet, dass mehr dafür spricht als dagegen.

Der erzielbare Betrag ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts.

Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

10. Der Begriff „beizulegender Zeitwert“ wird in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in IPSAS 46, *Bewertung*, verwendet.

Einstufung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten

11. **Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten einzustufen, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch eine Veräußerungstransaktion und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird.**
12. Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gängig und üblich sind, sofort veräußerbar sein, und eine solche Veräußerung muss höchstwahrscheinlich sein.
13. Eine Veräußerung ist dann höchstwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene einen Plan für den Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen hat und mit der Suche nach Käufer:innen und der Durchführung des Plans aktiv begonnen wurde. Des Weiteren muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zum Erwerb für einen Preis angeboten werden, der in einem angemessenen Verhältnis zum gegenwärtig beizulegenden Zeitwert steht. Außerdem muss die Veräußerung erwartungsgemäß innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt der Einstufung für einen Ansatz als abgeschlossener Verkauf in Betracht kommen, soweit gemäß Paragraph 15 nicht etwas anderes gestattet ist, und die zur Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen müssen den Schluss zulassen, dass wesentliche Änderungen am Plan oder eine Aufhebung des Plans unwahrscheinlich erscheinen. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner:innen⁴ (sofern dies in der Rechtsordnung vorgeschrieben ist) ist im Rahmen der Beurteilung, ob der Verkauf eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit hat, zu berücksichtigen.
14. Eine Einheit, die an einen Verkaufsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung einer beherrschten Einheit zur Folge hat, hat alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten dieser beherrschten Einheit als zur Veräußerung gehalten einzustufen, sofern die Kriterien in den Paragraphen 11–13 erfüllt sind, und zwar unabhängig davon, ob die Einheit auch nach dem Verkauf eines nicht beherrschenden Anteils an der ehemaligen beherrschten Einheit behalten wird.
15. Ereignisse oder Umstände können dazu führen, dass der Verkauf erst nach einem Jahr stattfindet. Eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums schließt nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle der Einheit liegen, und ausreichende substantielle Hinweise vorliegen, dass die Einheit weiterhin an ihrem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Dies ist der Fall, wenn die in Anhang A angegebenen Kriterien erfüllt werden.
16. Veräußerungstransaktionen umfassen auch den Tausch von langfristigen Vermögenswerten gegen andere langfristige Vermögenswerte, wenn der Tauschvorgang gemäß IPSAS 45, *Sachanlagen*, wirtschaftliche Substanz hat.
17. Wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ausschließlich mit der Absicht einer späteren Veräußerung erworben, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) nur dann zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, wenn das Ein-Jahres-Kriterium in Paragraph 13 erfüllt ist (mit Ausnahme der in Paragraph 15 gestatteten Fälle) und es höchstwahrscheinlich ist, dass andere in den Paragraphen 12 und 13 genannte Kriterien, die zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllt waren, innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb (in der Regel innerhalb von drei Monaten) erfüllt werden.
18. Werden die in den Paragraphen 12 und 13 genannten Kriterien nach dem Abschlussstichtag erfüllt, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im betreffenden veröffentlichten Abschluss nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Werden diese Kriterien dagegen nach dem Abschlussstichtag, jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses erfüllt, sind die in Paragraph 51(a), (b) und (d) enthaltenen Informationen im Anhang anzugeben.

⁴ Im öffentlichen Sektor ist es üblich, eine behördliche Genehmigung für den Verkauf des Vermögenswerts einzuholen.

19. Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) werden als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten eingestuft, wenn die Einheit verpflichtet ist, die Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) an die Anteilseigner:innen auszuschütten. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermögenswerte in ihrem gegenwärtigen Zustand zur sofortigen Ausschüttung verfügbar sind und die Ausschüttung eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit hat. Eine Ausschüttung ist dann höchstwahrscheinlich, wenn Maßnahmen zur Durchführung der Ausschüttung eingeleitet wurden und davon ausgegangen werden kann, dass die Ausschüttung innerhalb eines Jahres nach dem Tag der Einstufung vollendet ist. Aus den für die Durchführung der Ausschüttung erforderlichen Maßnahmen sollte hervorgehen, dass es unwahrscheinlich ist, dass wesentliche Änderungen an der Ausschüttung vorgenommen werden oder dass die Ausschüttung rückgängig gemacht wird. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner:innen (sofern dies in der Rechtsordnung vorgeschrieben ist) ist im Rahmen der Beurteilung, ob die Ausschüttung eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit hat, zu berücksichtigen.

Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte

20. Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) dürfen nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der zugehörige Buchwert überwiegend durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Erfüllt die stillzulegende Veräußerungsgruppe jedoch die in Paragraph 41(a)–(c) genannten Kriterien, sind die Ergebnisse und Zahlungsflüsse der Veräußerungsgruppe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie nicht mehr genutzt wird, als aufgegebene operative Aktivitäten gemäß den Paragraphen 42 und 43 darzustellen. Stillzulegende langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beinhalten auch langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die bis zum Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer genutzt werden sollen, und langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zur Stilllegung und nicht zur Veräußerung vorgesehen sind.
21. Ein langfristiger Vermögenswert, der vorübergehend außer Betrieb genommen wurde, darf von einer Einheit nicht wie ein stillgelegter langfristiger Vermögenswert behandelt werden.

Bewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden

Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe)

22. Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind von einer Einheit zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.
23. Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten eingestuft werden, sind von einer Einheit zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Ausschüttungskosten anzusetzen.⁵
24. Wenn neu erworbene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 17), führt die Anwendung von Paragraph 22 dazu, dass diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beim erstmaligen Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert, wenn eine solche Einstufung nicht erfolgt wäre (beispielsweise den Anschaffungs- oder Herstellungskosten), und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Dementsprechend sind Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen eines Zusammenschlusses im öffentlichen Sektor (siehe IPSAS 40, *Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor*) erworben werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen einer Fusion (siehe IPSAS 40) erworben werden, sind mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.

⁵ Ausschüttungskosten sind zusätzliche Kosten, die der Ausschüttung direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

25. Wird der Verkauf erst nach einem Jahr erwartet, hat die Einheit die Veräußerungskosten mit ihrem Barwert zu bewerten. Ein Anstieg des Barwerts der Veräußerungskosten aufgrund des Zeitablaufs ist im Überschuss oder Defizit unter Finanzierungskosten auszuweisen.
26. Unmittelbar vor der erstmaligen Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten sind die Buchwerte des Vermögenswerts (bzw. alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Gruppe) gemäß den maßgeblichen IPSAS zu bewerten.
27. Bei einer späteren Neubewertung einer Veräußerungsgruppe sind die Buchwerte der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses Standards fallen, jedoch zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird, zuerst gemäß den maßgeblichen IPSAS neu zu bewerten und anschließend mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten für die Veräußerungsgruppe anzusetzen.

Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen

28. Eine Einheit hat bei einer erstmaligen oder späteren außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten einen Wertminderungsaufwand zu erfassen, soweit dieser nicht gemäß Paragraph 27 berücksichtigt wurde.
29. Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für einen Vermögenswert ist als Gewinn zu erfassen, jedoch nur bis zur Höhe des kumulierten Wertminderungsaufwands, der gemäß diesem Standard oder davor gemäß IPSAS 21, Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten, oder IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, erfasst wurde.
30. Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für eine Veräußerungsgruppe ist als Gewinn zu erfassen:
 - (a) soweit dieser Anstieg nicht gemäß Paragraph 27 erfasst wurde; jedoch
 - (b) nur bis zur Höhe des kumulativen Wertminderungsaufwands, der für die langfristigen Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses Standards fallen, gemäß diesem Standard oder davor gemäß IPSAS 21 oder IPSAS 26 erfasst wurde.
31. Der für eine Veräußerungsgruppe erfasste Wertminderungsaufwand (oder spätere Gewinn) verringert (bzw. erhöht) den Buchwert der langfristigen Vermögenswerte in der Gruppe, die den Bewertungsvorschriften dieses Standards unterliegen, in der in den Paragraphen 91(a) und (b) und 110 von IPSAS 26 angegebenen Verteilungsreihenfolge.
32. Ein Gewinn oder Verlust, der bis zum Tag der Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) bisher nicht erfasst wurde, ist am Tag der Ausbuchung zu erfassen. Die Vorschriften zur Ausbuchung sind dargelegt in:
 - (a) den Paragraphen 62–68 von IPSAS 45 für Sachanlagen; und
 - (b) den Paragraphen 111–116 von IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, für immaterielle Vermögenswerte.
33. Ein langfristiger Vermögenswert darf, solange er als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört, von einer Einheit nicht planmäßig abgeschrieben werden. Zinsen und andere Aufwendungen, die den Verbindlichkeiten einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe zugerechnet werden können, sind weiterhin zu erfassen.

Änderungen eines Veräußerungsplans oder eines Ausschüttungsplans an Anteilseigner:innen

34. Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert wurden, die Kriterien nach den Paragraphen 12–15 (für zur Veräußerung gehalten) bzw. nach Paragraph 19 (für zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten) jedoch nicht mehr erfüllen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung bzw. Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert werden. Für die entsprechende Änderung der Einstufung hat die Einheit die Leitlinien in den Paragraphen 36–38 zu beachten, es sei denn, Paragraph 35 kommt zur Anwendung.

35. Werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert waren, direkt als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten eingestuft oder werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert waren, direkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft, gilt die Änderung der Einstufung als Weiterführung des ursprünglichen Veräußerungsplans. Die Einheit
- (a) beachtet für diese Änderung nicht die Leitlinien in den Paragraphen 36–38. Die Einheit wendet die Klassifizierungs-, Darstellungs- und Bewertungsvorschriften dieses Standards an, die für die neue Veräußerungsart gelten.
 - (b) bewertet den langfristigen Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß den Anforderungen in Paragraph 22 (im Falle der Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten) bzw. Paragraph 23 (im Falle der Klassifizierung als zur Ausschüttung an Anteilseigner:innen gehalten) und erfasst jegliche Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungs-/Ausschüttungskosten des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) gemäß den Anforderungen in den Paragraphen 28–33.
 - (c) darf das Datum der Einstufung gemäß den Paragraphen 13 und 19 nicht ändern. Dies schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss oder die Ausschüttung an die Anteilseigner:innen benötigten Zeitraums nicht aus, sofern die Bedingungen in Paragraph 15 erfüllt sind.
36. Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der (die) nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten eingestuft wird (oder nicht mehr zu einer als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehört) ist anzusetzen mit dem niedrigeren Wert aus:
- (a) dem Buchwert, bevor der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert wurde, bereinigt um alle planmäßigen Abschreibungen oder Neubewertungen, die ohne eine Klassifizierung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten erfasst worden wären; und
 - (b) dem erzielbaren Betrag zum Zeitpunkt der späteren Entscheidung, nicht zu verkaufen oder auszuschütten.⁶
37. Notwendige Berichtigungen des Buchwerts langfristiger Vermögenswerte, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert werden, sind in der Berichtsperiode, in der die Kriterien der Paragraphen 12–15 bzw. 19 nicht mehr erfüllt sind, im Überschuss oder Defizit⁷ aus fortzuführenden operativen Aktivitäten zu berücksichtigen. Die Abschlüsse für die Berichtsperioden seit der Einstufung als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten sind dementsprechend zu ändern, wenn es sich bei der Veräußerungsgruppe oder den langfristigen Vermögenswerten, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten klassifiziert werden, um eine beherrschte Einheit, eine gemeinschaftliche Tätigkeit, eine Gemeinschaftseinheit, assoziierte Einheiten oder einen Anteil an einer Gemeinschaftseinheit oder assoziierten Einheit handelt. Die Berichtigung ist in der Ergebnisrechnung unter der gleichen Position wie die gegebenenfalls gemäß Paragraph 47 dargestellten Gewinne oder Verluste auszuweisen.

⁶ Wenn der langfristige Vermögenswert Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist, ist der erzielbare Betrag der Buchwert, der nach der Zuweisung des Wertminderungsaufwands, den die zahlungsmittelgenerierende Einheit gemäß IPSAS 26 mit sich bringt, erfasst worden wäre.

⁷ Es sei denn, der Vermögenswert ist eine Sachanlage oder ein immaterieller Vermögenswert, der gemäß IPSAS 31 oder IPSAS 45 vor der Einstufung als zur Veräußerung gehalten neu bewertet wurde; in diesem Fall wird die Anpassung als eine Neubewertungszunahme oder -abnahme behandelt.

38. Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der zum Verkauf stehenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien der Paragraphen 12–15 erfüllt. Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus einer als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der auszuschüttenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien des Paragraphen 19 erfüllt. Andernfalls sind die verbleibenden langfristigen Vermögenswerte der Gruppe, die für sich genommen die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten (oder als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten) erfüllen, einzeln mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (oder Ausschüttungskosten) anzusetzen. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Veräußerung gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 34 eingestuft werden. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Ausschüttung an die Anteilseigner:innen gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 34 klassifiziert werden.

Darstellung und Angabe

39. Eine Einheit hat Informationen darzustellen und anzugeben, die es den Abschlussadressat:innen ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen operativen Aktivitäten und der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) zu beurteilen.

Darstellung von aufgegebenen operativen Aktivitäten

40. Ein Bestandteil einer Einheit ist ein operativer Bereich und die zugehörigen Zahlungsflüsse, die operativ und für die Zwecke der Finanzberichterstattung von der restlichen Einheit klar abgegrenzt werden können. Mit anderen Worten: Ein Bestandteil einer Einheit ist während seiner Nutzungsdauer eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gewesen.
41. Eine aufgelegene operative Aktivität ist ein Bestandteil einer Einheit, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und der
- (a) eine gesonderte, wesentliche operative Aktivität oder geografische operative Aktivität darstellt;
 - (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung einer gesonderten wesentlichen operativen Aktivität oder geografischen operativen Aktivität ist; oder
 - (c) eine beherrschte Einheit darstellt, die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
42. Die Einheit hat folgende Angaben zu machen:
- (a) ein gesonderter Betrag in der Ergebnisrechnung, welcher der Summe entspricht aus:
 - (i) dem Überschuss oder Defizit nach Steuern der aufgegebenen operativen Aktivität; und
 - (ii) dem Gewinn oder Verlust nach Steuern, der bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die die aufgelegene operative Aktivität darstellen, erfasst wurde.

- (b) eine Untergliederung des gesonderten Betrags unter (a) in:
 - (iii) Einnahmen, Aufwendungen und Überschuss oder Defizit vor Steuern der aufgegebenen operativen Aktivität;
 - (iv) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß dem entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst;
 - (v) den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die die aufgelegene operative Aktivität darstellen, erfasst wurde; und
 - (vi) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß dem entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst.

Diese Gliederung kann im Anhang zum Abschluss oder in der Ergebnisrechnung dargestellt werden. Die Darstellung in der Ergebnisrechnung hat in einem eigenen Abschnitt für aufgelegene operative Aktivitäten, also getrennt von den fortzuführenden operativen Aktivitäten, zu erfolgen. Eine Gliederung ist nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene beherrschte Einheiten handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 17).

- (c) die Netto-Zahlungsflüsse, die der operativen Tätigkeit, der Investitions- und Finanzierungstätigkeit der aufgegebenen operativen Aktivität zuzurechnen sind. Diese Angaben können im Anhang zum Abschluss oder im Abschluss dargestellt werden. Diese Angaben sind nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene beherrschte Einheiten handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 17).
 - (d) der Betrag der Einnahmen aus fortzuführenden operativen Aktivitäten und aus aufgegebenen operativen Aktivitäten, der den Anteilseigner:innen der beherrschenden Einheit zuzurechnen ist. Diese Angaben können entweder im Anhang zum Abschluss oder in der Ergebnisrechnung dargestellt werden.
43. Die Angaben gemäß Paragraph 42 sind für frühere im Abschluss dargestellte Berichtsperioden so anzupassen, dass sich die Angaben auf alle operativen Aktivitäten beziehen, die bis zum Abschlussstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode aufgegeben wurden.
44. Alle in der gegenwärtigen Periode vorgenommenen Änderungen von Beträgen, die früher im Abschnitt für aufgelegene operative Aktivitäten dargestellt wurden und in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung einer aufgegebenen operativen Aktivität in einer vorangegangenen Periode stehen, sind unter diesem Abschnitt in einer gesonderten Kategorie auszuweisen. Es sind die Art und Höhe solcher Berichtigungen anzugeben. Im Folgenden werden einige Beispiele für Situationen genannt, in denen derartige Berichtigungen auftreten können:
- (a) Auflösung von Unsicherheiten, die durch die Bedingungen der Veräußerungstransaktion entstehen, wie beispielsweise die Auflösung von Kaufpreisanpassungen und Klärung von Entschädigungsfragen mit den Käufer:innen.
 - (b) Auflösung von Unsicherheiten, die auf die operative Aktivität des Bestandteils einer Einheit vor ihrer Veräußerung zurückzuführen sind oder in direktem Zusammenhang damit stehen, wie beispielsweise bei Verkäufer:innen verbliebene Verpflichtungen aus der Umwelt- und Produkthaftung.
 - (c) Abgeltung von Verpflichtungen im Rahmen eines Versorgungsplans für Arbeitnehmer:innen, sofern diese Abgeltung in direktem Zusammenhang mit der Veräußerungstransaktion steht.
45. Wird ein Bestandteil einer Einheit nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft, ist das Ergebnis dieses Bestandteils einer Einheit, das zuvor gemäß den Paragraphen 42–44 im Abschnitt für aufgelegene operative Aktivitäten ausgewiesen wurde, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in die Einnahmen aus fortzuführenden operativen Aktivitäten einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um angepasste Beträge handelt.

46. Eine Einheit, die an einen Verkaufsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung einer beherrschten Einheit zur Folge hat, hat alle in den Paragraphen 42–45 geforderten Informationen anzugeben, wenn es sich bei der beherrschten Einheit um eine Veräußerungsgruppe handelt, die die Definition einer aufgegebenen operativen Aktivität im Sinne von Paragraph 41 erfüllt.

Ergebnis aus fortzuführenden operativen Aktivitäten

47. Alle Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden und nicht die Definition einer aufgegebenen operativen Aktivität erfüllen, sind im Überschuss oder Defizit der fortzuführenden operativen Aktivitäten zu erfassen.

Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden

48. Langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sowie die Vermögenswerte einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Die Verbindlichkeiten einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind getrennt von anderen Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Verbindlichkeiten dürfen nicht miteinander saldiert und müssen als gesonderter Betrag abgebildet werden. Die Hauptgruppen der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind außer in dem gemäß Paragraph 49 gestatteten Fall entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Alle in der Nettovermögenveränderungsrechnung erfassten kumulativen Einnahmen oder Aufwendungen, die in Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) stehen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind gesondert auszuweisen.
49. Handelt es sich bei der Veräußerungsgruppe um eine neu erworbene beherrschte Einheit, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (siehe Paragraph 17), ist eine Angabe der Hauptgruppen der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nicht erforderlich.
50. Die Beträge, die für langfristige Vermögenswerte oder Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, in den Bilanzen vorangegangener Berichtsperioden ausgewiesen wurden, sind nicht neu zu gliedern oder anzupassen, um die bilanzielle Gliederung für die zuletzt dargestellte Berichtsperiode widerzuspiegeln.

Zusätzliche Angaben

51. Eine Einheit hat in der Berichtsperiode, in der ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) entweder als zur Veräußerung gehalten eingestuft oder verkauft wurde, im Anhang die folgenden Informationen anzugeben:
- (a) eine Beschreibung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe);
 - (b) eine Beschreibung der Sachverhalte und Umstände der Veräußerung oder der Sachverhalte und Umstände, die zu der erwarteten Veräußerung führen, sowie die voraussichtliche Art und Weise und der voraussichtliche Zeitpunkt dieser Veräußerung;
 - (c) der gemäß den Paragraphen 28–30 erfasste Gewinn oder Verlust und, falls dieser nicht gesondert in der Ergebnisrechnung ausgewiesen wird, in welcher Kategorie der Ergebnisrechnung dieser Gewinn oder Verlust berücksichtigt wurde; und
 - (d) gegebenenfalls das Segment, in dem der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß IPSAS 18, *Segmentberichterstattung*, ausgewiesen wird.
52. Eine Einheit muss im Anhang den beizulegenden Zeitwert des als zur Veräußerung gehalten klassifizierten langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) angeben, wenn dieser langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) zu einem buchmäßig wesentlich niedrigeren Wert als der beizulegende Zeitwert bewertet wird.

53. Wenn die Paragraphen 34 oder 38 Anwendung finden, sind in der Berichtsperiode, in der eine Änderung des Plans zur Veräußerung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen wurde, die Sachverhalte und Umstände zu beschreiben, die zu dieser Entscheidung geführt haben. Die Auswirkungen der Entscheidung auf das Ergebnis für die dargestellte Berichtsperiode und die dargestellten vorangegangenen Berichtsperioden sind anzugeben.

Angaben zum beizulegenden Zeitwert

54. Eine Einheit muss Informationen angeben, die den Abschlussadressat:innen helfen, die Bewertungsmethoden und Eingabedaten zu verstehen, die nach der erstmaligen Erfassung zum beizulegenden Zeitwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in der Bilanz verwendet werden.
55. Zur Erfüllung der in Paragraph 54 beschriebenen Zielsetzungen berücksichtigt eine Einheit alle nachstehend genannten Gesichtspunkte:
- (a) den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad;
 - (b) das Gewicht, das auf jede der verschiedenen Vorschriften zu legen ist;
 - (c) den Umfang einer vorzunehmenden Zusammenfassung oder Aufgliederung; und
 - (d) die Notwendigkeit zusätzlicher Angaben für Abschlussadressat:innen, damit diese die angegebenen quantitativen Informationen auswerten können.

Reichen die gemäß diesem und anderen IPSAS vorgelegten Angaben zur Erfüllung der Zielsetzungen in Paragraph 54 nicht aus, hat eine Einheit zusätzliche, zur Erfüllung dieser Zielsetzungen notwendige Informationen anzugeben.

56. Um die Ziele in Paragraph 54 zu erreichen, muss eine Einheit mindestens die folgende Information für jede Klasse von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (einschließlich Bewertungen auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts im Anwendungsbereich von IPSAS 46), in der Bilanz nach der erstmaligen Erfassung angeben:
- (a) Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert am Abschlussstichtag und die Gründe für die Bewertung.
 - (b) Die Stufe der Bewertungshierarchie, innerhalb derer die Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert vollständig eingeordnet sind (Stufe 1, 2 oder 3).
 - (c) Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die innerhalb der Stufen 2 und 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, eine Beschreibung der Bewertungsmethode(n) und der bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verwendeten Eingaben. Wenn es eine Änderung der Bewertungsmethode gegeben hat (z. B. Wechsel von einem Marktansatz zu einem Einnahmenansatz oder Verwendung einer zusätzlichen Bewertungsmethode), muss die Einheit diese Änderung und die Gründe dafür angeben. Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, muss eine Einheit quantitative Informationen über die wesentlichen nicht beobachtbaren Eingaben zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bereitstellen. Eine Einheit ist nicht verpflichtet, quantitative Informationen zu erstellen, um dieser Angabepflicht nachzukommen, wenn die quantitativen nicht beobachtbaren Eingaben von der Einheit bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts nicht entwickelt wurden (z. B. wenn eine Einheit Preise aus früheren Transaktionen oder Drittanbieter-Preisinformationen ohne Anpassung verwendet). Bei dieser Angabe kann eine Einheit jedoch keine quantitativen nicht beobachtbaren Eingaben ignorieren, die für die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert wesentlich und der Einheit angemessen verfügbar sind.
 - (d) Für Bewertungen des beizulegenden Zeitwerts, die in Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, eine Beschreibung der von der Einheit angewandten Bewertungsprozesse (einschließlich zum Beispiel, wie eine Einheit ihre Bewertungsrichtlinien und -verfahren festlegt und wie sie Änderungen in Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert von Periode zu Periode analysiert).
 - (e) Für Bewertungen des beizulegenden Zeitwerts, wenn die höchste und beste Nutzung eines nicht finanziellen Vermögenswerts von seiner gegenwärtigen Nutzung abweicht, muss eine Einheit diese Tatsache und die Gründe dafür angeben, warum der nicht finanzielle Vermögenswert in einer Weise genutzt wird, die von seiner höchsten und besten Nutzung abweicht.

57. Für jede Klasse von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die in der Bilanz nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, für die jedoch der beizulegende Zeitwert angegeben wird, muss eine Einheit die in den Paragraphen 56(b), 56(c) und 56(e) geforderten Informationen angeben. Eine Einheit muss jedoch nicht die quantitativen Angaben über wesentliche nicht beobachtbare Eingaben bereitstellen, die in Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert der Stufe 3 der Bemessungshierarchie gemäß Paragraph 56(c) verwendet werden. Für solche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten braucht eine Einheit die anderen Angaben, die durch diesen Standard gefordert werden, nicht bereitzustellen.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

58. **Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2025 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, gleichzeitig anzuwenden.**
- 58A. **Durch IPSAS 45, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 16, 32 und 37 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit diese Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2025 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 45 gleichzeitig anzuwenden.**
59. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS), für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

60. Der Standard ist prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Standards die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf operative Aktivitäten, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene operative Aktivität erfüllen. Die Vorschriften des Standards können auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) angewendet werden, die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf operative Aktivitäten, welche die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene operative Aktivität erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des Standards zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

Anhang A**Anwendungsleitlinien**

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 44.

Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums (Paragraph 15)

AL1. Wie in Paragraph 15 angemerkt schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle der Einheit liegen, und ausreichende substantielle Hinweise vorliegen, dass die Einheit weiterhin an ihrem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Ein Abweichen von der in Paragraph 13 vorgeschriebenen Ein-Jahres-Frist ist daher in den folgenden Situationen zulässig, in denen solche Ereignisse oder Umstände eintreten:

- (a) zu dem Zeitpunkt, zu dem eine Einheit einen Plan zur Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) beschließt, erwartet sie bei vernünftiger Betrachtungsweise, dass andere Parteien (mit Ausnahme der Käufer:innen) die Übertragung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) von Bedingungen abhängig machen werden, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:
 - (i) die zur Erfüllung dieser Bedingungen erforderlichen Maßnahmen erst nach Erlangen einer festen Kaufverpflichtung ergriffen werden können, und
 - (ii) es höchstwahrscheinlich ist, dass eine feste Kaufverpflichtung innerhalb von einem Jahr erlangt wird.
- (b) eine Einheit erlangt eine feste Kaufverpflichtung, in deren Folge ein:e Käufer:in oder andere Parteien die Übertragung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe), die vorher als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, unerwartet von Bedingungen abhängig machen, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:
 - (i) rechtzeitig Maßnahmen zur Erfüllung der Bedingungen ergriffen wurden; und
 - (ii) ein günstiger Ausgang der den Verkauf verzögernden Faktoren erwartet wird.
- (c) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist treten Umstände ein, die vorher für unwahrscheinlich erachtet wurden, aufgrund dessen langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die vorher als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, nicht bis zum Ablauf dieser Frist veräußert werden, und:
 - (i) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist die Einheit die erforderlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der geänderten Umstände ergriffen hat;
 - (ii) der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zu einem Preis vermarktet wird, der angesichts der geänderten Umstände angemessen ist; und
 - (iii) die in den Paragraphen 12 und 13 genannten Kriterien erfüllt werden.

Anhang B

Änderungen an anderen IPSAS

[Gestrichen]

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 44 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Zielsetzung

- GE1. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung fassen die Überlegungen des IPSASB bei den Schlussfolgerungen zu IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, zusammen. Dieser Standard basiert auf IFRS 5, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Geschäftsbereiche* (einschließlich der Änderungen bis März 2017), veröffentlicht vom International Accounting Standards Board (IASB). Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung beschreiben nur jene Bereiche, in denen IPSAS 44 von den Anforderungen von IFRS 5 abweicht.

Hintergrund

- GE2. IFRS 5 wurde im März 2004 vom IASB mit dem Ziel veröffentlicht, die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten sowie die Darstellung von und die Anhangangaben zu aufgegebenen operativen Aktivitäten festzulegen. Vor der Veröffentlichung dieses Standards gab es keine gleichwertigen Anforderungen in den IPSAS für die Bilanzierung von langfristigen Vermögenswerten, die zur Veräußerung gehalten werden.
- GE3. Der *Strategie- und Arbeitsplan 2019-2023* des IPSASB identifizierte ein Projekt zur Entwicklung eines IPSAS, der mit IFRS 5 im Einklang steht, als Teil von Thema B – „Aufrechterhaltung der Übereinstimmung mit IFRS“, was zur Entwicklung dieses Standards führte. Das IPSASB genehmigte die Projektbeschreibung für diesen Standard bei der IPSASB-Sitzung im Juni 2020.
- GE4. Das IPSASB erwog, ob der Titel dieses Standards von IFRS 5 abweichen sollte, entschied jedoch, dass es keinen Grund gibt, dies im öffentlichen Sektor zu tun.

Anwendungsbereich

- GE5. Das IPSASB überlegte, ob Vermögenswerte, die über den betrieblichen Anforderungen einer Einheit liegen, für die aber noch keine Entscheidung über ihre Zukunft (d. h. Verkauf, Transfer oder Verschrottung) getroffen wurde, in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen sollten. Das IPSASB erwog auch, ob langfristige Vermögenswerte, die anstelle eines Verkaufs an eine andere Einheit des öffentlichen Sektors übertragen werden sollen, in den Anwendungsbereich fallen sollten.
- GE6. Das IPSASB stellte fest, dass dieses Projekt ein Projekt zur Angleichung an die IFRS ist. IFRS 5 soll nur auf langfristige Vermögenswerte angewendet werden, die verkauft werden sollen. Bestimmte Kriterien müssen erfüllt sein, damit langfristige Vermögenswerte als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden können. Aufgrund öffentlicher Konsultationen und anderer regulatorischer Anforderungen können Veräußerungen von Vermögenswerten im öffentlichen Sektor viel Zeit in Anspruch nehmen. Das IPSASB entschied, dass solche Vermögenswerte, auch wenn sie während dieses verlängerten Zeitraums über den betrieblichen Bedürfnissen liegen, die Kriterien für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erst erfüllen würden, wenn die notwendigen Konsultations- und anderen regulatorischen Anforderungen erfüllt sind. Bis die Kriterien erfüllt sind, würden solche Vermögenswerte und Vermögenswerte, die an eine andere Einheit des öffentlichen Sektors übertragen werden sollen, außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Standards fallen und sollten gemäß den Anforderungen des maßgeblichen IPSAS bilanziert werden.
- GE7. Als dieser Standard herausgegeben wurde, diskutierte das IPSASB auch, ob Angaben, die die Buchwerte von überschüssigen langfristigen Vermögenswerten oder von langfristigen Vermögenswerten erfordern, die an andere Einheit des öffentlichen Sektors übertragen werden sollen, zu IPSAS 17, *Sachanlagen*, und IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, hätten hinzugefügt werden sollen. Das IPSASB entschied, dass, weil diese Transaktionen außerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 44 liegen (wie oben in GE6 angemerkt) und keine sich daraus ergebenden Änderungen aus diesem Standard sind, es nicht angemessen war, die Anforderung für solche Angaben in IPSAS 44 zu inkludieren. Das IPSASB stellte auch fest, dass IPSAS 17 Angaben zu temporär nicht genutzten Sachanlagen und Sachanlagen ermutigte, die nicht mehr aktiv genutzt werden und nicht in den Anwendungsbereich von IPSAS 44 fallen. Bei der Entwicklung von IPSAS 45, *Sachanlagen*, bemerkte das IPSASB, dass diese Grundsätze weiterhin anwendbar sind.

Definitionen

- GE8. Das IPSASB entschied, die in IFRS 5 enthaltene Definition „zahlungsmittelgenerierende Einheit“ mit der Definition in IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, zu ersetzen, um die Konsistenz der Terminologie innerhalb der IPSAS aufrechtzuerhalten.

Bewertung

- GE9. Das IPSASB überlegte, ob es einen spezifischen Grund für den öffentlichen Sektor gibt, von den Bewertungsanforderungen in IFRS 5 abzuweichen. Diese Anforderungen besagen, dass langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden sollen. Das IPSASB diskutierte, ob langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, nur zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden sollten, da der Zweck des Haltens solcher Vermögenswerte die finanzielle Leistungsfähigkeit ist. Es wurde festgestellt, dass wenn Vermögenswerte des öffentlichen Sektors, die nicht zahlungsmittelgenerierend sind und aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden, verkauft werden sollen, sich der Zweck des Haltens dieser Vermögenswerte von operativer Leistungsfähigkeit zu finanzieller Leistungsfähigkeit ändert, und der beizulegende Zeitwert den relevantesten Wert liefert.
- GE10. Das IPSASB stellte jedoch fest, dass unter Umständen, in denen Vermögenswerte unter Verwendung des Anschaffungskostenmodells bewertet werden und der Buchwert niedriger ist als der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten, eine Einheit eine Wertsteigerung entweder als Einnahmen oder als Wertsteigerung durch Neubewertung erfassen müsste. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass eine solche Wertsteigerung die Ansatzkriterien für Einnahmen nicht erfüllte und der Ansatz als Wertsteigerung durch Neubewertung im Rahmen des Anschaffungskostenmodells nicht angemessen wäre. Darüber hinaus wäre diese Situation nicht einzigartig für den öffentlichen Sektor und daher gab es keinen Grund, von der Bewertungsanforderung von IFRS 5 für diesen Standard abzuweichen.
- GE11. Das IPSASB erwog auch, ob die Bewertungsanforderungen in IFRS 5 dahingehend angepasst werden sollten, dass langfristige Vermögenswerte, die in einer ausgehandelten Vereinbarung zu einem anderen Wert als dem beizulegenden Zeitwert (aus politischen Gründen) verkauft werden sollen, zum niedrigeren Wert aus Buchwert und Nettoverkaufspreis bewertet werden sollten. Das IPSASB stellte fest, dass auch Einheiten des privaten Sektors Vermögenswerte zu anderen als dem beizulegenden Zeitwert verkaufen, und es gibt daher keinen Grund im öffentlichen Sektor, von den Anforderungen des IFRS 5 abzuweichen.
- GE12. Das IPSASB stellte fest, dass IFRS 5 verlangt, dass in einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Vermögenswerte, die die Kriterien für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. In einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor können Vermögenswerte jedoch entweder durch einen Erwerb oder eine Fusion erworben werden. Vermögenswerte, die durch einen Erwerb im öffentlichen Sektor erworben werden, werden beim Erwerb zum beizulegenden Zeitwert bewertet; erfüllen sie die Kriterien für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten, werden sie daher zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet. Vermögenswerte, die in einer Fusion im öffentlichen Sektor erworben werden, werden jedoch zum Buchwert bewertet. Nach den Anforderungen in IFRS 5 würden diese Vermögenswerte, wenn sie die Kriterien für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllten, zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden, was zu einer Wertsteigerung führen könnte. Daher änderte das IPSASB die Anforderungen für Vermögenswerte, die durch eine Fusion im öffentlichen Sektor erworben wurden und die Kriterien für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen: Diese sollten zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden.

Querverweis auf IFRS 13, beizulegender Zeitwert

- GE13. Das IPSASB entschied sich dazu, wo zutreffend, auf IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*, anstatt auf den einschlägigen nationalen oder internationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Bewertung beschäftigt, zu verweisen. Bei dieser Entscheidung stellte das IPSASB fest, dass diese Verweise aktualisiert werden, wenn ein neuer IPSAS zu Bewertungen veröffentlicht wird. IPSAS 46, *Bewertung*, wurde im Mai 2023 veröffentlicht und verweist, wo aktualisiert, auf IFRS 13.

Angaben

- GE14. Das IPSASB entschied, dass im öffentlichen Sektor Transparenz und Rechenschaftspflicht wichtig sind, wenn sich eine Einheit entscheidet, langfristige Vermögenswerte zu verkaufen. Daher liefert die Angabe des beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts im Anhang zum Abschluss, wenn dieser als zur Veräußerung gehalten klassifiziert und zu einem Buchwert bewertet wird, der wesentlich niedriger als der beizulegende Zeitwert ist, den Adressat:innen relevante Informationen, um die Einheit zur Rechenschaft zu ziehen. Das IPSASB stellte außerdem fest, dass dies im Einklang mit dem Rat der Mitglieder des beratenden Beirats des IPSASB steht, wonach Informationen, die es den Adressat:innen ermöglichen, die Einheit für Entscheidungen über den Verkauf langfristiger Vermögenswerte zur Rechenschaft zu ziehen, im öffentlichen Interesse liegen.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- GE15. Das IPSASB beschloss, dass IPSAS 44 für Jahresabschlüsse für Berichtsperioden gelten soll, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen, was mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, im Einklang steht. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, müsste zur gleichen Zeit angewendet werden.

IMPLEMENTIERUNGSLEITLINIEN**INHALT**

Verfügbarkeit für sofortige Veräußerung (Paragraph 12).....	Beispiele 1–3
Erwarteter Abschluss eines Verkaufs innerhalb eines Jahres (Paragraph 13).....	Beispiel 4
Ausnahme vom Kriterium, dass erwartet werden muss, dass der Verkauf innerhalb eines Jahres abgeschlossen ist (Paragraph 13 und Anhang A).....	Beispiele 5–7
Feststellen, ob ein Vermögenswert stillgelegt wurde.....	Beispiel 8
Darstellung einer aufgegebenen operativen Aktivität, die stillgelegt wurde.....	Beispiel 9
Zuweisung des Wertminderungsaufwands einer Veräußerungsgruppe	Beispiel 10
Darstellung aufgebener operativer Aktivitäten in der Ergebnisrechnung	Beispiel 11
Darstellung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden.....	Beispiel 12
Bewertung und Darstellung beherrschter Einheiten, die mit der Absicht zur Weiterveräußerung erworben und als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind	Beispiel 13

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 44 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Verfügbarkeit für sofortige Veräußerung (Paragraph 12)

Um für die Einstufung als zur Veräußerung gehalten in Frage zu kommen, muss ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) in seinem aktuellen Zustand für einen sofortigen Verkauf verfügbar sein, vorbehaltlich nur der üblichen und gebräuchlichen Verkaufsbedingungen solcher Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) (Paragraph 12). Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist für einen sofortigen Verkauf verfügbar, wenn eine Regierungseinheit aktuell die Absicht und Fähigkeit hat, den Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) in seinem derzeitigen Zustand an eine:n Käufer:in zu übertragen. Die Beispiele 1–3 veranschaulichen Situationen, in denen das Kriterium in Paragraph 12 erfüllt wäre oder nicht.

Beispiel 1

Eine Regierungseinheit hat sich verpflichtet, ihr Rathaus zu verkaufen, und hat Maßnahmen ergriffen, um eine:n Käufer:in zu finden.

- (a) Die Regierungseinheit beabsichtigt, das Gebäude an eine:n Käufer:in zu übertragen, nachdem sie das Gebäude geräumt hat. Die Zeit, die benötigt wird, um das Gebäude zu räumen, entspricht den üblichen und gebräuchlichen Verkaufsbedingungen solcher Vermögenswerte. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre am Tag der Planverpflichtung erfüllt.
- (b) Die Regierungseinheit wird das Gebäude weiterhin nutzen, bis der Bau eines neuen Rathauses abgeschlossen ist. Die Regierungseinheit beabsichtigt nicht, das bestehende Gebäude an eine:n Käufer:in zu übertragen, bevor der Bau des neuen Gebäudes abgeschlossen ist (und sie das bestehende Gebäude räumt). Die von der Regierungseinheit (Verkäuferin) auferlegte Verzögerung beim Zeitpunkt der Übertragung des bestehenden Gebäudes zeigt, dass das Gebäude nicht für einen sofortigen Verkauf verfügbar ist. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre erst erfüllt, wenn der Bau des neuen Gebäudes abgeschlossen ist, selbst wenn eine feste Kaufverpflichtung für die zukünftige Übertragung des bestehenden Gebäudes früher eingegangen wird.

Beispiel 2

Eine Regierungseinheit hat sich verpflichtet, die operative Aktivität Straßenreparatur zu verkaufen, und hat Maßnahmen ergriffen, um eine:n Käufer:in zu finden. Am Tag der Planverpflichtung gibt es Rückstände unerfüllter Straßenreparaturaufträge der Regierung.

- (a) Die Regierungseinheit beabsichtigt, die operative Aktivität Straßenreparatur zusammen mit den bestehenden Straßenreparaturaufträgen der Regierung zu verkaufen. Alle unerfüllten Straßenreparaturaufträge der Regierung zum Zeitpunkt des Verkaufs werden an den:die Käufer:in übertragen und der:die Käufer:in wird die Straßen der Regierung auf Vertragsbasis reparieren. Die Übertragung von unerfüllten Straßenreparaturaufträgen der Regierung am Verkaufstag wird den Zeitpunkt der Übertragung der Einrichtung nicht beeinflussen. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre am Tag der Planverpflichtung erfüllt.
- (b) Die Regierungseinheit beabsichtigt, die operative Aktivität Straßenreparatur zu verkaufen, jedoch ohne die bestehenden Reparaturaufträge. Die Regierungseinheit beabsichtigt nicht, die operative Aktivität an eine:n Käufer:in zu übertragen, bevor die Rückstände der unerfüllten Straßenreparaturaufträge der Regierung erfüllt sind. Die von der Regierungseinheit (Verkäuferin) auferlegte Verzögerung beim Zeitpunkt der Übertragung der operativen Aktivität zeigt, dass die operative Aktivität nicht für einen sofortigen Verkauf verfügbar ist. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre erst erfüllt, wenn alle Straßenreparaturaufträge der Regierung abgeschlossen sind, selbst wenn eine feste Kaufverpflichtung für die zukünftige Übertragung der operativen Aktivität früher eingegangen wird.

Beispiel 3

Eine Regierungseinheit beschlagnahmt ein Grundstück mit darauf stehenden Gebäuden aufgrund einer Steuerschuld der Eigentümer:innen, mit der Absicht, es zu verkaufen.

- (a) Die Regierungseinheit beabsichtigt nicht, das Grundstück an eine:n Käufer:in zu übertragen, bevor Renovierungen abgeschlossen sind, um den Verkaufswert des Grundstücks zu erhöhen. Die von der Regierungseinheit (Verkäuferin) auferlegte Verzögerung beim Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks zeigt, dass das Grundstück nicht für einen sofortigen Verkauf verfügbar ist. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre erst erfüllt, wenn die Renovierungsarbeiten abgeschlossen sind.
- (b) Nachdem die Renovierungen abgeschlossen und das Grundstück als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurde, wird die Regierungseinheit, noch bevor eine feste Kaufverpflichtung eingegangen wird, auf Umweltschäden aufmerksam, die eine Sanierung erfordern. Die Regierungseinheit beabsichtigt weiterhin, das Grundstück zu verkaufen. Die Regierungseinheit ist jedoch nicht in der Lage, das Grundstück an eine:n Käufer:in zu übertragen, bevor die Sanierung abgeschlossen ist. Die von anderen auferlegte Verzögerung beim Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks vor einer festen Kaufverpflichtung zeigt, dass das Grundstück nicht für einen sofortigen Verkauf verfügbar ist. Das Kriterium in Paragraph 12 wäre nicht mehr erfüllt, da das Grundstück nicht mehr für einen sofortigen Verkauf verfügbar ist. Das Grundstück würde gemäß Paragraph 34 als gehalten und genutzt umklassifiziert.

Erwarteter Abschluss eines Verkaufs innerhalb eines Jahres (Paragraph 13)*Beispiel 4*

Um für die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten in Frage zu kommen, muss der Verkauf eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) höchstwahrscheinlich sein (Paragraph 12), und es muss erwartet werden, dass die Übertragung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) innerhalb eines Jahres als abgeschlossener Verkauf anerkannt wird (Paragraph 13). Dieses Kriterium wäre zum Beispiel nicht erfüllt, wenn:

- (a) eine Regierungseinheit, die Computerausrüstung an einzelne Abteilungsagenturen liefert, veraltete Ausrüstung hält und noch nicht entschieden wurde, ob die Ausrüstung an Mitarbeiter:innen verkauft, kostenlos an eine andere Einheit des öffentlichen Sektors übertragen oder an eine gemeinnützige Organisation gespendet wird.
- (b) eine Regierungseinheit sich verpflichtet hat, eine Immobilie, die im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion genutzt wird, zu „verkaufen“, aber die Übertragung nicht als Verkauf gemäß Paragraph 98 von IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, anerkannt werden kann und stattdessen gemäß Paragraph 102 von IPSAS 43 verbucht wird.

Ausnahme vom Kriterium, dass erwartet werden muss, dass der Verkauf innerhalb eines Jahres abgeschlossen ist (Paragraph 13 und AL1)

Eine Ausnahme von der Ein-Jahres-Anforderung in Paragraph 13 gilt in begrenzten Situationen, in denen der Zeitraum, der für den Abschluss des Verkaufs eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) erforderlich ist, durch Ereignisse oder Umstände außerhalb der Kontrolle einer Einheit verlängert wird oder wurde und bestimmte Bedingungen erfüllt sind (Paragraphen 15 und AL1). Beispiele 5–7 veranschaulichen diese Situationen.

Beispiel 5

Eine Regierungseinheit in der Stromerzeugungsindustrie hat sich verpflichtet, eine Veräußerungsgruppe zu verkaufen, die einen erheblichen Teil ihrer regulierten operativen Aktivität darstellt. Der Verkauf erfordert, dass potenzielle Käufer:innen eine behördliche Genehmigung erhalten, was die für den Abschluss des Verkaufs erforderliche Zeit über ein Jahr hinaus verlängern könnte. Maßnahmen, die erforderlich sind, um diese Genehmigung zu erhalten, können erst initiiert werden, nachdem ein:e Käufer:in bekannt ist und eine feste Kaufverpflichtung eingegangen wurde. Es ist jedoch sehr wahrscheinlich, dass eine feste Kaufverpflichtung innerhalb eines Jahres zustande kommt. In dieser Situation wären die Bedingungen in Paragraph AL1(a) für eine Ausnahme von der Ein-Jahres-Anforderung in Paragraph 13 erfüllt.

Beispiel 6

Eine Regierungseinheit hat sich verpflichtet, eine staatliche Produktionsanlage in ihrem derzeitigen Zustand zu verkaufen, und klassifiziert die Anlage zu diesem Zeitpunkt als zur Veräußerung gehalten. Nachdem eine feste Kaufverpflichtung eingegangen wurde, stellt die Inspektion des:der Käufer:in Schäden an der Umwelt fest, die zuvor nicht bekannt waren. Der:die Käufer:in verlangt von der Regierungseinheit, die Schäden zu beheben, was den Zeitraum für den Abschluss des Verkaufs über ein Jahr hinaus verlängern wird. Die Regierungseinheit hat jedoch Maßnahmen zur Behebung der Schäden eingeleitet, und es ist sehr wahrscheinlich, dass die Schäden zufriedenstellend behoben werden. In dieser Situation wären die Bedingungen in Paragraph AL1(b) für eine Ausnahme von der Ein-Jahres-Anforderung in Paragraph 13 erfüllt.

Beispiel 7

Eine Regierungseinheit hat sich verpflichtet, einen langfristigen Vermögenswert zu verkaufen und klassifiziert diesen Vermögenswert zu diesem Zeitpunkt als zur Veräußerung gehalten.

- (a) Während des anfänglichen Ein-Jahres-Zeitraums verschlechtern sich die Marktbedingungen, die zum Zeitpunkt der Erstklassifizierung des Vermögenswerts als zur Veräußerung gehalten bestanden, und infolgedessen wird der Vermögenswert bis zum Ende dieses Zeitraums nicht verkauft. In diesem Zeitraum hat die Regierungseinheit aktiv Kaufangebote eingeholt, erhielt jedoch keine angemessenen Angebote und senkte daraufhin den Preis. Der Vermögenswert wird weiterhin aktiv zu einem Preis vermarktet, der angesichts der geänderten Marktbedingungen angemessen ist, und daher sind die Kriterien in den Paragraphen 12 und 13 erfüllt. In dieser Situation wären die Bedingungen in Paragraph AL1(c) für eine Ausnahme von der Ein-Jahres-Anforderung in Paragraph 13 erfüllt. Am Ende des anfänglichen Ein-Jahres-Zeitraums würde der Vermögenswert weiterhin als zur Veräußerung gehalten klassifiziert.
- (b) Während des folgenden Ein-Jahres-Zeitraums verschlechtern sich die Marktbedingungen weiter, und der Vermögenswert wird bis zum Ende dieses Zeitraums nicht verkauft. Die Regierungseinheit glaubt, dass sich die Marktbedingungen verbessern werden und hat den Preis des Vermögenswerts nicht weiter gesenkt. Der Vermögenswert wird weiterhin als zur Veräußerung gehalten betrachtet, jedoch zu einem Preis, der über seinem aktuellen beizulegenden Zeitwert liegt. In dieser Situation zeigt das Fehlen einer weiteren Preissenkung, dass der Vermögenswert nicht für den sofortigen Verkauf verfügbar ist, wie in Paragraph 12 gefordert. Zusätzlich verlangt Paragraph 13, dass ein Vermögenswert zu einem Preis angeboten wird, der in Bezug auf seinen aktuellen beizulegenden Zeitwert angemessen ist. Daher wären die Bedingungen in Paragraph AL1(c) für eine Ausnahme von der Ein-Jahres-Anforderung in Paragraph 13 nicht erfüllt. Der Vermögenswert würde gemäß Paragraph 34 als gehalten und genutzt umklassifiziert.

Feststellen, ob ein Vermögenswert stillgelegt wurde (Paragraph 20 und 21)

Die Paragraphen 20 und 21 dieses Standards legen Anforderungen für Vermögenswerte fest, die als stillgelegt zu behandeln sind. Beispiel 8 veranschaulicht die Behandlung eines Vermögenswerts, der nicht stillgelegt wurde.

Beispiel 8

Eine Regierungseinheit stellt die Nutzung einer Lagerhalle ein, da die Nachfrage nach Lagerung zurückgegangen ist. Die Lagerhalle wird jedoch in funktionsfähigem Zustand gehalten, und es wird erwartet, dass sie wieder in Betrieb genommen wird, wenn die Nachfrage steigt. Die Lagerhalle wird nicht als stillgelegt betrachtet.

Darstellung einer aufgegebenen operativen Aktivität, die stillgelegt wurde (Paragraph 20)

Paragraph 20 dieses Standards verbietet es, dass Vermögenswerte, die stillgelegt werden sollen, als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden. Wenn die stillzulegenden Vermögenswerte jedoch eine wesentliche operative Aktivität oder ein geografisches Gebiet der operativen Aktivität darstellen, werden sie ab dem Datum, an dem sie stillgelegt werden, als aufgegebene operative Aktivität berichtet. Beispiel 9 veranschaulicht dies.

Beispiel 9

Im Oktober 20X5 beschließt eine Regierungseinheit, alle ihre Munitionsherstellungsanlagen stillzulegen, die eine wesentliche operative Aktivität darstellen. Die gesamte Arbeit an den Munitionsherstellungsanlagen wird im Laufe des am 31. Dezember 20X6 endenden Jahres eingestellt. Im Abschluss für das am 31. Dezember 20X5 endende Jahr werden die Ergebnisse und Zahlungsflüsse der Munitionsherstellungsanlagen als fortzuführende operative Aktivitäten behandelt. Im Abschluss für das am 31. Dezember 20X6 endende Jahr werden die Ergebnisse und Zahlungsflüsse der Munitionsherstellungsanlagen als aufgegebene operative Aktivitäten behandelt und die Regierungseinheit nimmt die Angaben vor, die gemäß den Paragraph 42 und 43 dieses Standards erforderlich sind.

Zuweisung des Wertminderungsaufwands einer Veräußerungsgruppe (Paragraph 31)

Paragraph 31 dieses Standards verlangt, dass ein für eine Veräußerungsgruppe erfasster Wertminderungsaufwand (oder spätere Gewinne) den Buchwert der langfristigen Vermögenswerte in der Gruppe, die den Bewertungsvorschriften dieses Standards unterliegen, verringert (bzw. erhöht), in der in den Paragraphen 91 und 110 von IPSAS 26 angegebenen Verteilungsreihenfolge. Beispiel 10 veranschaulicht die Zuweisung eines Wertminderungsaufwands einer Veräußerungsgruppe.

Beispiel 10

Eine Regierungseinheit plant, eine Gruppe ihrer Vermögenswerte (als Verkauf von Vermögenswerten) zu veräußern. Die Vermögenswerte bilden eine Veräußerungsgruppe und werden wie folgt bewertet:

	Buchwert am Abschlussstichtag vor der Klassifizierung als zum Verkauf gehalten	Buchwert nach Neubewertung unmittelbar vor der Klassifizierung als zum Verkauf gehalten
	WE^(a)	WE
Geschäfts- oder Firmenwert	1.500	1.500
Sachanlagen (zu Neubewertungsbeträgen angesetzt)	4.600	4.000
Sachanlagen (zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt)	5.700	5.700
Vorräte	2.400	2.200
Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente	1.800	1.500
Summe	16.000	14.900

(a) In diesen Leitlinien werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ („WE“) angegeben.

Die Regierungseinheit erfasst den Aufwand von WE 1.100 (WE 16.000 – WE 14.900) unmittelbar, bevor die Veräußerungsgruppe als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird.

Die Regierungseinheit bewertet den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten der Veräußerungsgruppe mit WE 13.000. Da eine Regierungseinheit eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe zum niedrigeren Wert aus ihrem Buchwert und ihrem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet, erfasst die Regierungseinheit einen Wertminderungsaufwand von WE 1.900 (WE 14.900 – WE 13.000), wenn die Gruppe erstmals als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird.

Der Wertminderungsaufwand wird auf langfristige Vermögenswerte verteilt, für die die Bewertungsanforderungen dieses Standards gelten. Daher wird den Vorräten und Investitionen unter Eigenkapitalinstrumente kein Wertminderungsaufwand zugewiesen. Der Aufwand wird auf die anderen Vermögenswerte in der Reihenfolge der Zuweisung gemäß den Paragraphen 91 und 110 von IPSAS 26 zugewiesen.

Die Zuweisung kann wie folgt veranschaulicht werden:

	Buchwert nach Neubewertung direkt vor der Klassifizierung als zum Verkauf gehalten	Zugewiesener Wertminderungsaufwand	Buchwert nach Zuweisung des Wertminderungsaufwands
	WE	WE	WE
Geschäfts- oder Firmenwert	1.500	(1.500)	0
Sachanlagen (zu Neubewertungsbeträgen angesetzt)	4.000	(165)	3.835
Sachanlagen (zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt)	5.700	(235)	5.465
Vorräte	2.200	–	2.200
Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente	1.500	–	1.500
Summe	14.900	(1.900)	13.000

Zuerst reduziert der Wertminderungsaufwand jeden Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts. Anschließend wird der verbleibende Aufwand anteilig auf andere Vermögenswerte basierend auf deren Buchwerten verteilt.

Darstellung aufgebener operativer Aktivitäten in der Ergebnisrechnung (Paragraph 42)

Paragraph 42 dieses Standards verlangt, dass eine Einheit einen gesonderten Betrag in der Ergebnisrechnung für aufgebene operative Aktivitäten ausweist, mit einer Gliederung im Anhang oder in einem Abschnitt der Ergebnisrechnung, der von den fortgeführten operativen Aktivitäten getrennt ist. Beispiel 11 veranschaulicht, wie diese Anforderungen erfüllt werden können.

Beispiel 11

XYZ REGIERUNGSEINHEIT – ERGEBNISRECHNUNG FÜR DAS AM 31. DEZEMBER 20X2 ENDEnde GESCHÄFTSJAHR (Beispiel für Umsatzkostenverfahren)

(in tausend Währungseinheiten)	20X2	20X1
fortzuführende operative Aktivitäten		
Einnahmen		
Steuern	X	X
andere verpflichtende Beiträge und Abgaben	X	X
Transfers ohne eine verbindliche Vereinbarung	X	X
Einnahmen von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung	X	X
Sonstige Einnahmen	X	X
Gesamteinnahmen	X	X
Aufwendungen		
allgemeine öffentliche Dienstleistungen	(X)	(X)
Verteidigung	(X)	(X)
öffentliche Ordnung und Sicherheit	(X)	(X)

Bildung	(X)	(X)
Gesundheit	(X)	(X)
Sozialleistungen	(X)	(X)
andere soziale Absicherungen	(X)	(X)
Wohnungswesen und kommunale Einrichtungen	(X)	(X)
Freizeitgestaltung, Kultur und Religion	(X)	(X)
Wirtschaftliche Angelegenheiten	(X)	(X)
Umweltschutz	(X)	(X)
sonstige Aufwendungen	(X)	(X)
Finanzierungsaufwendungen	(X)	(X)
Gesamtaufwendungen	(X)	(X)
Anteil am Überschuss assoziierter Einheiten*	X	X
-		
Überschuss/(Defizit) der Periode von fortzuführenden operativen Aktivitäten	<u>X</u>	<u>X</u>
aufgegebene operative Aktivitäten		
Überschuss der Periode von aufgegebenen operativen Aktivitäten ^(a)	<u>X</u>	<u>X</u>
Überschuss der Periode	<u>X</u>	<u>X</u>
davon zuzuordnen:		
Anteilseigner:innen der beherrschenden Einheit		
Überschuss der Periode von fortzuführenden operativen Aktivitäten	X	X
Überschuss der Periode von aufgegebenen operativen Aktivitäten	<u>X</u>	<u>X</u>
Überschuss, der den Anteilseigner:innen der beherrschenden Einheit zuzuordnen ist	X	X
Nicht beherrschende Anteile		
Überschuss der Periode von fortzuführenden operativen Aktivitäten	X	X
Überschuss der Periode von aufgegebenen operativen Aktivitäten	<u>X</u>	<u>X</u>
Überschuss, der nicht beherrschenden Anteilen zuzuordnen ist	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

* Damit ist der Anteil am Überschuss der assoziierten Einheiten gemeint, der den Anteilseigner:innen der assoziierten Einheiten zuzuordnen ist, d. h. nach Steuern und nicht beherrschenden Anteilen an den assoziierten Einheiten.

^(a) Die verlangte Gliederung ist im Anhang zum Abschluss darzustellen.

Darstellung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (Paragraph 48)

Paragraph 48 dieses Standards verlangt, dass eine Einheit langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sowie die Vermögenswerte einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen sind. Die Verbindlichkeiten einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind getrennt von anderen Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Verbindlichkeiten dürfen nicht miteinander saldiert und müssen als gesonderter Betrag abgebildet werden. Beispiel 12 veranschaulicht diese Anforderungen.

Beispiel 12

Am Ende des Jahres 20X5 entscheidet eine Regierungseinheit, einen Teil ihrer Vermögenswerte (und direkt damit in Verbindung stehende Verbindlichkeiten) zu veräußern. Die Veräußerung, die die Kriterien in den Paragraphen 12 und 13 zur Klassifizierung als zum Verkauf gehalten erfüllt, erfolgt in Form von zwei Veräußerungsgruppen, wie folgt:

	Buchwert nach Klassifizierung als zum Verkauf gehalten	
	Veräußerungsgruppe I: WE	Veräußerungsgruppe II: WE
Sachanlagen	4.900	1.700
Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente	1.400 ^(a)	–
Verbindlichkeiten	(2.400)	(900)
Nettobuchwert der Veräußerungsgruppe	3.900	800

Die Darstellung der Veräußerungsgruppe, die als zum Verkauf gehalten klassifiziert ist, in der Bilanz der Regierungseinheit ist wie folgt:

- (a) Ein Betrag von WE 400 wurde in Bezug auf diese Vermögenswerte in der Nettovermögenveränderungsrechnung erfasst und im Nettovermögen/Eigenkapital kumuliert.

	20X5	20X4
VERMÖGEN		
Langfristige Vermögenswerte		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Kurzfristige Vermögenswerte

DDD	X	X
EEE	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Langfristige Vermögenswerte, die als zum Verkauf gehalten klassifiziert sind	8.000	–
	<u>X</u>	<u>X</u>
Gesamtvermögen	<u>X</u>	<u>X</u>

NETTOVERMÖGEN/EIGENKAPITAL UND VERBINDLICHKEITEN

Nettovermögen/Eigenkapital, das den Anteilseigner:innen der beherrschenden Einheit zuzuordnen ist

FFF	X	X
GGG	X	X
Beträge in Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten, die zum Verkauf gehalten werden, die in der Nettovermögenveränderungsrechnung erfasst wurden und im Nettovermögen/Eigenkapital kumuliert wurden	400	–
	<u>X</u>	<u>X</u>
Nicht beherrschende Anteile	<u>X</u>	<u>X</u>
Gesamtnettovermögen/-eigenkapital	<u>X</u>	<u>X</u>

Langfristige Verbindlichkeiten

HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Kurzfristige Verbindlichkeiten

KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	<u>X</u>	<u>X</u>

Verbindlichkeiten, die in direkter Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten stehen, die als zum Verkauf gehalten klassifiziert sind

	3.300	–
	<u>X</u>	<u>X</u>
Gesamtverbindlichkeiten	<u>X</u>	<u>X</u>
Gesamtnettovermögen/-eigenkapital und Gesamtverbindlichkeiten	<u>X</u>	<u>X</u>

Die Darstellungsanforderungen für Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zum Abschlussstichtag als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, gelten nicht rückwirkend. Daher werden die Bilanzen von Vergleichszeiträumen vorheriger Perioden nicht neu dargestellt.

Bewertung und Darstellung beherrschter Einheiten, die mit der Absicht zur Weiterveräußerung erworben und als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind (Paragraph 17)

Eine beherrschte Einheit, die mit Absicht zur Veräußerung erworben wurde, ist nicht von der Konsolidierung gemäß IPSAS 35, *Konzernabschlüsse*, ausgenommen, es sei denn, die Erwerber:innen sind eine Investmentgesellschaft im Sinne von IPSAS 35 und müssen die Investition in dieser beherrschten Einheit zum beizulegenden Zeitwert ergebniswirksam bewerten. Wenn sie jedoch die Kriterien in Paragraph 17 erfüllt, wird sie als Veräußerungsgruppe dargestellt und als zur Veräußerung gehalten klassifiziert. Beispiel 13 veranschaulicht diese Anforderungen.

Beispiel 13

Regierungseinheit A erwirbt die Einheit H, die eine beherrschende Einheit mit zwei beherrschten Einheiten, BE1 und BE2, ist. BE2 wird ausschließlich mit Absicht zur Veräußerung erworben und erfüllt die Kriterien, um als zur Veräußerung gehalten klassifiziert zu werden. Gemäß Paragraph 41(c) handelt es sich bei BE2 auch um eine aufgegebene operative Aktivität.

Der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten von BE2 beträgt WE 135. Regierungseinheit A verbucht BE2 wie folgt:

- Zunächst bewertet Regierungseinheit A die identifizierbaren Verbindlichkeiten von BE2 zum beizulegenden Zeitwert, zum Beispiel mit WE 40.
- Zunächst bewertet Regierungseinheit A die erworbenen Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten von BE2 (WE 135) zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der identifizierbaren Verbindlichkeiten (WE 40), also mit WE 175.
- Am Abschlussstichtag bewertet Regierungseinheit A die Veräußerungsgruppe erneut zum niedrigeren Wert aus ihren Kosten und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten, zum Beispiel mit WE 130. Die Verbindlichkeiten werden gemäß den maßgeblichen IPSAS, zum Beispiel mit WE 35, neu bewertet. Die Gesamtvermögenswerte werden mit $WE\ 130 + WE\ 35$, also mit WE 165, bewertet.
- Am Abschlussstichtag stellt Regierungseinheit A die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten getrennt von anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in ihrem konsolidierten Abschluss dar, wie im Beispiel 12, *Darstellung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden*, veranschaulicht, und
- In der Ergebnisrechnung stellt Regierungseinheit A die Gesamtsumme des Überschusses oder Defizits nach Steuern von BE2 sowie den Gewinn oder Verlust nach Steuern auf die nachfolgende Neubewertung von BE2 dar, der der Neubewertung der Veräußerungsgruppe von WE 135 auf WE 130 entspricht.

Eine weitere Gliederung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten oder der Wertänderung der Veräußerungsgruppe ist nicht erforderlich.

VERGLEICH MIT IFRS 5

IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, basiert in erster Linie auf IFRS 5, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Geschäftsbereiche* (veröffentlicht im Jahr 2004, einschließlich im Mai 2017 gemachter Änderungen).

Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 44 und IFRS 5 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 44 verlangt im Anhang die Angabe des beizulegenden Zeitwerts eines als zur Veräußerung gehalten klassifizierten langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe), wenn der beizulegende Zeitwert wesentlich vom Buchwert abweicht;
- IPSAS 44 ersetzt die IFRS 5-Definition einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit durch die in IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, verwendete Definition einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit;
- IPSAS 44 erkennt an, dass Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor sich von Unternehmenszusammenschlüssen unterscheiden und entweder ein Erwerb oder eine Fusion sein können. Daher verlangt IPSAS 44, dass Vermögenswerte, die bei einer Fusion im öffentlichen Sektor erworben und sofort als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden sollen, zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden; und
- IPSAS 44 verwendet in bestimmten Fällen eine andere Terminologie als IFRS 5. Die bedeutendsten Beispiele sind die Begriffe „operative Aktivität“, „Zusammenschluss im öffentlichen Sektor“, „Einnahmen“, „Anteilseigner:innen“, „beherrschende Einheit“ und „beherrschte Einheit“. Die entsprechenden Begriffe in IFRS 5 sind „Unternehmen“, „Unternehmenszusammenschluss“, „Einkommen“, „Anteilseigner“, „Muttergesellschaft“ und „Tochtergesellschaft“.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Die GFS verwenden den Marktwert als allgemeinen Bewertungsansatz für alle Vermögenswerte. Nach IPSAS 44 wird ein als zur Veräußerung gehalten klassifizierter langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) zum niedrigeren Wert aus seinem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet. Der Marktwert kann als Technik zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gemäß den IPSAS verwendet werden.
- Nach IPSAS 44 wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten klassifiziert, wenn er zum sofortigen Verkauf in seinem aktuellen Zustand verfügbar ist und sein Verkauf höchstwahrscheinlich ist, vorbehaltlich nur der üblichen Verkaufsbedingungen solcher Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen). GFS hat diese Art der Klassifizierung nicht.
- IPSAS 44 enthält Angabepflichten, die in den GFS nicht enthalten sind.

SEITE ABSICHTLICH LEER GELASSEN

IPSAS 45, *SACHANLAGEN*

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Accounting Standard (IAS®) 16 (überarbeitet 2003), *Sachanlagen*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde und IFRIC 1, *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen*, veröffentlicht vom IFRS® Interpretations Committee. Auszüge aus IAS 16 und IFRIC 1 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards (IFRS®) Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

IPSAS 45, *SACHANLAGEN*

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 45, *Sachanlagen*, wurde im Mai 2023 veröffentlicht.

Seitdem wurde IPSAS 45 durch die folgenden IPSAS geändert:

- *Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC* (veröffentlicht im Januar 2025)
- IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen* (veröffentlicht im November 2024)
- IPSAS 47, *Einnahmen* (veröffentlicht im Mai 2023)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in IPSAS 45

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
3	Geändert	IPSAS 50 November 2024
25	Geändert	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i> (Januar 2025)
64	Geändert	IPSAS 47 Mai 2023
67	Geändert	IPSAS 47 Mai 2023
68	Geändert	IPSAS 47 Mai 2023
85A	Neu	IPSAS 47 Mai 2023
85B	Neu	IPSAS 50 November 2024
85C	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i> (Januar 2025)

IPSAS 45, *SACHANLAGEN*

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Anwendungsbereich	2–4
Definitionen	5
Ansatz	6–10
Bewertung beim erstmaligen Ansatz	11–23
Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	14–19
Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	20–23
Folgebewertung	24–61
Anschaffungskostenmodell	26
Zeitwertmodell	27–40
Abschreibung	41–58
Wertminderung	59
Entschädigung für Wertminderung	60–61
Ausbuchung	62–68
Angaben	69–84
Allgemeine Angaben für Sachanlagen	69–76
Angabe von nicht erfassten Kultursachanlagen	77–78
Bewertung zum Zeitwert	79–84
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	85–86
Zeitpunkt des Inkrafttretens	85–86
Übergangsvorschriften	87–88
Rücknahme von IPSAS 17 (2006)	89
Anhang A: Anwendungsleitlinien	
Anhang B: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Erläuternde Beispiele	
Vergleich mit IAS 16	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor 45, *Sachanlagen*, ist in den Paragraphen 1–89 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 45 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen vorzuschreiben, damit Abschlussadressat:innen Informationen über Investitionen einer Einheit in Sachanlagen und Änderungen derartiger Investitionen erkennen können. Die grundsätzlichen Fragen zur Bilanzierung von Sachanlagen betreffen den Ansatz der Vermögenswerte, die Bestimmung ihrer Buchwerte und die entsprechenden Abschreibungs- und Wertminderungsaufwendungen.

Anwendungsbereich (siehe Paragraphen AL1-AL7)

2. **Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung von Sachanlagen anzuwenden, außer ein anderer Standard verlangt oder verbietet eine andere Bilanzierung.**
3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:
 - (a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen; eine Ausnahme bilden fruchttragende Pflanzen (siehe IPSAS 27, *Landwirtschaft*). Dieser Standard ist auf fruchttragende Pflanzen, nicht jedoch auf deren Erzeugnisse anwendbar;
 - (b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht regenerative Ressourcen (siehe die einschlägigen internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards, in denen Abbau- und Schürfrechte, Bodenschätze und ähnliche nicht regenerative Ressourcen behandelt werden);
 - (c) Sachanlagen die gemäß IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind; und
 - (d) den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung (siehe IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*).

Jedoch gilt dieser Standard für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter 3(a), 3(b) und 3(d) beschriebenen Vermögenswerte zu entwickeln bzw. zu erhalten.
4. Für eine Einheit, die das Anschaffungskostenmodell gemäß IPSAS 16, *Als Finanzinvestition Gehaltene Immobilien*, für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anwendet, ist das Anschaffungskostenmodell dieses Standards auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden.^{2F}

Definitionen (siehe Paragraphen AL8-AL11)

5. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Der **Buchwert** (im Sinne dieses Standards) ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.

Unter einer **Gruppe von Sachanlagen** versteht man eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art oder ähnliche Funktion im Rahmen der operativen Aktivität einer Einheit auszeichnen und die als einzelner Posten im Abschluss angegeben werden.

Der **Abschreibungsbetrag** ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder eines Ersatzbetrags und dem Restwert.

Abschreibung ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.

Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte:

- (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und die
- (b) erwartungsgemäß länger als eine Berichtsperiode genutzt werden.

Der Restwert eines Vermögenswerts ist der geschätzte Betrag, den eine Einheit derzeit bei Abgang des Vermögenswerts nach Abzug der bei Abgang voraussichtlich anfallenden Ausgaben erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die Nutzungsdauer ist

- (a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einer Einheit nutzbar ist; oder
- (b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert in der Einheit zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

Die folgenden Begriffe werden definiert und mit derselben Bedeutung wie in IPSAS 46, *Bewertung*, verwendet:

- (a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten;
- (b) operativer Zeitwert; und
- (c) beizulegender Zeitwert.

Der Begriff erzielbarer Betrag aus Dienstleistungen ist in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, definiert und wird in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in IPSAS 21 verwendet.

Der Begriff erzielbarer Betrag ist in IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, definiert und wird in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in IPSAS 26 verwendet.

Der Begriff fruchttragende Pflanze ist in IPSAS 27 definiert und wird in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in IPSAS 27 verwendet.

Ansatz (siehe Paragraphen AL12-AL16)

6. Sachanlagen sind anzusetzen, wenn, und nur wenn:

- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial der Einheit zufließen wird, und wenn
- (b) die Sachanlage verlässlich bewertet werden kann¹.

7. Hält eine Einheit Kultursachanlagen, die die Definition eines Vermögenswerts erfüllen, die aber die Ansatzkriterien in Paragraph 6(b) nicht erfüllen, sind Informationen gemäß Paragraph 77 im Anhang zum Abschluss anzugeben. Wenn Informationen über Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Zeitwert der Kultursachanlage bekannt werden, hat die Einheit ab dem Zeitpunkt die Kultursachanlage gemäß Paragraph 6 anzusetzen und die Bewertungsgrundsätze dieses Standards anzuwenden.

8. Dieser Standard schreibt für den Ansatz keine Maßeinheit hinsichtlich einer Sachanlage vor. Demzufolge ist bei der Anwendung der Ansatzkriterien auf die einheitsspezifischen Gegebenheiten die Ausübung von Ermessen erforderlich. Es kann angemessen sein, (a) einzelne bedeutende Gegenstände, wie Böden eines Gebäudes, in einzelne Verrechnungseinheiten zu trennen, wenn die Einheit das Gebäude zu Zwecken der operativen und finanziellen Leistungsfähigkeit hält oder (b) einzelne unbedeutende Gegenstände, wie Leihbücher, Computerperipheriegeräte und kleine Gegenstände zusammenzufassen und die Kriterien auf den zusammengefassten Wert anzuwenden.

¹ Verlässliche Informationen sind frei von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen, und die Adressat:innen müssen sich darauf verlassen können, dass sie getreu darstellen, was sie vorgeben bzw. was vernünftigerweise erwartet werden kann. Paragraph GE16 von IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, erläutert die Übergangsregelungen in Bezug auf die Erklärung von Verlässlichkeit.

9. Eine Einheit bewertet alle Kosten für Sachanlagen nach diesem Ansatzgrundsatz zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb, den Bau oder die Entwicklung der Sachanlage sowie die späteren Kosten für ihren Ausbau, ihre teilweise Ersetzung oder ihre Instandhaltung. Die Anschaffungskosten einer Sachanlage können Kosten enthalten, die in Bezug auf Leasingverhältnisse von Vermögenswerten, die verwendet werden, um eine Sachanlage zu bauen, etwas hinzuzufügen, einen Teil davon zu ersetzen oder zu warten, angefallen sind, wie die Abschreibung von Nutzungsrechten.
10. Sachanlagen können aus Gründen der Sicherheit oder des Umweltschutzes erforderlich sein. Der Erwerb, der Bau oder die Entwicklung derartiger Gegenstände steigert zwar nicht direkt den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial einer bereits vorhandenen Sachanlage, er kann aber notwendig sein, um den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus den anderen Vermögenswerten der Einheit überhaupt erst zu gewinnen. Derartige Sachanlagen sind als Vermögenswerte anzusetzen, da sie es einer Einheit ermöglichen, zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den in Beziehung stehenden Vermögenswerten zusätzlich zu dem Nutzen zu ziehen, der ohne den Erwerb, den Bau oder die Entwicklung möglich gewesen wäre. So kann es beispielsweise aufgrund von Brandschutzvorschriften erforderlich sein, dass ein Krankenhaus eine Nachrüstung mit neuen Sprinkleranlagen vornimmt. Diese Betriebsverbesserungen werden angesetzt, da die Einheit ohne sie nicht in der Lage ist, das Krankenhaus entsprechend den Vorschriften zu betreiben. Der aus derartigen Vermögenswerten und verbundenen Vermögenswerten entstehende Buchwert wird jedoch auf Wertminderung gemäß IPSAS 21 und IPSAS 26 überprüft.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz (siehe Paragraphen AL17-AL19)

11. **Eine Sachanlage, die als Vermögenswert anzusetzen ist, ist bei erstmaligem Ansatz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wie in den Paragraphen 14-19 beschrieben, zu bewerten, außer sie wurden durch eine Nichtleistungstransaktion erworben.**
12. **Sachanlagen, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden, sind mit dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zu bewerten. Eine Einheit hat bei der Bewertung vom als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert einer Sachanlage IPSAS 46 anzuwenden.**
13. Im Sinne dieses Standards stellt die Bewertung und Erfassung einer Sachanlage, die kostenlos oder gegen ein nominelles Entgelt erworben wurde, zu ihrem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert im Einklang mit den Anforderungen von Paragraph 12 keine Neubewertung dar. Demzufolge sind die Anforderungen für eine Neubewertung in Paragraph 29 und die ergänzenden Anwendungsleitlinien nur dann anzuwenden, wenn eine Einheit sich für die Neubewertung einer Sachanlage in Folgeperioden entscheidet.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

14. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen:
 - (a) den Erwerbspreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti;
 - (b) alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen; und
 - (c) die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Gegenstands und die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet; die Verpflichtung, die eine Einheit entweder bei Erwerb des Gegenstands oder als Folge eingeht, wenn sie ihn während einer gewissen Periode zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten benutzt hat.

15. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:
- (a) Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer:innen (wie in IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, beschrieben), die direkt aufgrund des Erwerbs, des Baus oder der Entwicklung der Sachanlage anfallen;
 - (b) Kosten der Standortvorbereitung;
 - (c) Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung;
 - (d) Installations- und Montagekosten;
 - (e) Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert (d. h. es wird beurteilt, ob der Vermögenswert technisch und physisch so leistungsfähig ist, dass er für die Produktion oder für Lieferungen oder Leistungen, für Zwecke der Vermietung an Dritte oder für administrative Zwecke eingesetzt werden kann); und
 - (f) Honorare.
16. Eine Einheit wendet IPSAS 12, *Vorräte*, auf die Kosten aus Verpflichtungen für die Beseitigung, das Abräumen und die Wiederherstellung des Standorts, an dem sich ein Gegenstand befindet, die während einer bestimmten Periode infolge der Nutzung des Gegenstands zur Herstellung von Vorräten in der besagten Periode eingegangen wurden, an. Die Verpflichtungen für Kosten, die gemäß IPSAS 12 und diesem Standard bilanziert werden, werden gemäß IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, erfasst und bewertet.
17. Die Erfassung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sie sich an dem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung einer Sachanlage anfallen, sind nicht im Buchwert dieses Gegenstands enthalten. Die nachstehenden Kosten gehören beispielsweise nicht zum Buchwert einer Sachanlage:
- (a) Kosten, die anfallen, während eine Sachanlage auf die vom Management beabsichtigte Weise betriebsbereit ist, die jedoch noch in Betrieb gesetzt werden muss, bzw. die ihren Betrieb noch nicht voll aufgenommen hat;
 - (b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Erhöhung des Outputs des Gegenstands auftreten; und
 - (c) Kosten für die Verlagerung oder Umstrukturierung eines Teils oder der gesamten operativen Aktivität der Einheit.
18. Gegenstände können produziert werden, während eine Sachanlage zu ihrem Standort und in den Zustand gebracht wird, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann (wie Muster, die im Zuge der Überprüfung, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert, gefertigt werden). Eine Einheit erfasst die Einnahmen aus dem Verkauf solcher Gegenstände und die Kosten dieser Gegenstände gemäß den maßgeblichen Standards im Überschuss oder Defizit. Die Einheit bewertet die Kosten dieser Gegenstände nach den Bewertungsvorschriften von IPSAS 12.
19. Einige operative Aktivitäten treten bei der Herstellung oder Entwicklung einer Sachanlage auf, sind jedoch nicht notwendig, um sie zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese verbundenen operativen Aktivitäten können vor den oder während der Herstellungs- oder Entwicklungstätigkeiten auftreten. Einnahmen können zum Beispiel erzielt werden, indem der Standort für ein Gebäude vor Baubeginn als Parkplatz genutzt wird. Da verbundene operative Aktivitäten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Einnahmen und dazugehörigen Aufwendungen der verbundenen operativen Aktivitäten ergebniswirksam erfasst und in ihren entsprechenden Einnahmen- und Aufwandsposten ausgewiesen.

Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

20. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert des Barpreises, oder bei einem in Paragraph 12 genannten Gegenstand ihrem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert am Erfassungstermin. Wird die Zahlung aufgeschoben und ist der Zeitwert des Geldes wesentlich, wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, wenn diese Zinsen nicht gemäß der zulässigen Alternativmethode in IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*, im Buchwert des Gegenstands erfasst werden.
21. Eine oder mehrere Sachanlagen können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich nur auf einen Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungskosten einer derartigen Sachanlage werden zum Zeitwert bewertet, es sei denn, der Leistungstransaktion fehlt es an wirtschaftlichem Gehalt, oder weder der Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch des aufgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich bewertbar. Der erworbene Gegenstand wird in dieser Art bewertet, auch wenn eine Einheit den aufgegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Gegenstand nicht zum Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des aufgegebenen Vermögenswerts bewertet.
22. Eine Einheit legt fest, ob eine Leistungstransaktion wirtschaftlichen Gehalt hat, indem sie prüft, in welchem Umfang sich die zukünftigen Zahlungsflüsse oder das Dienstleistungspotenzial infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Eine Leistungstransaktion hat wirtschaftlichen Gehalt, wenn
- (a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) der Zahlungsflüsse oder des Dienstleistungspotenzials des erhaltenen Vermögenswerts sich von der Zusammensetzung der Zahlungsflüsse oder des Dienstleistungspotenzials des übertragenen Vermögenswerts unterscheidet; oder
 - (b) der Teil der operativen Aktivität der Einheit, der von der Transaktion betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert; und
 - (c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.
- Für den Zweck der Bestimmung des Teils der operativen Aktivität der Einheit, der von der Transaktion betroffen ist, wie in Paragraph 22(b), berechnet die Einheit den Barwert der erwarteten Zahlungsflüsse (oder Zahlungsflüsse nach Steuer, wenn Steuern anfallen), die sich aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und aus seiner Veräußerung am Ende seiner Nutzungsdauer ergeben. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass eine Einheit detaillierte Kalkulationen erbringen muss.
23. Der Zeitwert eines Vermögenswerts gilt als verlässlich ermittelbar, wenn die Schwankungsbreite der sachgerechten Bewertungen des Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Bewertung des Zeitwerts verwendet werden können. Wenn eine Einheit den Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts oder des aufgegebenen Vermögenswerts verlässlich bestimmen kann, dann wird der Zeitwert des aufgegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswerts zu bewerten, sofern der Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts nicht eindeutig zu ermitteln ist^{6F}.

Folgebewertung (siehe Paragraphen AL20-AL36)

24. Eine Einheit wählt als Rechnungslegungsmethoden entweder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 26 oder das Zeitwertmodell nach Paragraph 27 aus und wendet dann diese Methode auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an.

25. Wenn die Bewertungsanforderungen nach dem Ansatz auf die Sachanlage angewendet werden, hat eine Einheit IPSAS 46 anzuwenden. Wenn die erstmalige Bewertung einer Sachanlage einer Einheit eine erstmalige Schätzung der Kosten für Abbruch und Beseitigung des Postens sowie die Wiederherstellung des Standortes gemäß Paragraph 14(c) umfasste, für die sie eine entsprechende Verbindlichkeit gemäß IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, erfasste, muss die Einheit auch Anhang B von IPSAS 19 in ihrer Folgebewertung des Postens anwenden.

Anschaffungskostenmodell

26. Nach dem Ansatz ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen anzusetzen.

Zeitwertmodell (siehe Paragraphen AL20-AL23)

27. Nach dem Ansatz ist eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage, deren Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann, zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der seinem operativen Zeitwert oder beizulegendem Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen entspricht. Das Hauptziel, zu dem eine Einheit eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage hält, bestimmt die Bewertungsgrundlage für den Zeitwert. Eine Sachanlage oder Teil einer Sachanlage, die/der hauptsächlich für ihre/seine operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, wird zum operativen Zeitwert bewertet, und wenn sie/er hauptsächlich für ihre/seine finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten wird, wird sie/er zum beizulegenden Zeitwert bewertet.
28. Die Bewertungsgrundlage, die zur Bewertung des Zeitwerts verwendet wird, entweder der operative Zeitwert oder der beizulegende Zeitwert, muss konsistent für eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage zu jedem Bewertungsstichtag angewendet werden, es sei denn, das Hauptziel, zu dem die Einheit eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage hält, hat sich geändert. In diesem Fall ist ein Wechsel der Bewertungsgrundlage für den Zeitwert, vom operativen Zeitwert zum beizulegenden Zeitwert oder umgekehrt, angemessen.
29. Neubewertungen sind in hinreichend regelmäßigen Abständen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des Zeitwerts zum Abschlussstichtag ermittelt werden würde. Die Bilanzierungsmethode für Neubewertungen wird in den Paragraphen 36-38 festgelegt.
30. Die Häufigkeit der Neubewertungen hängt von den Änderungen des Zeitwerts der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich voneinander abweichen. Bei manchen Sachanlagen kommt es zu signifikanten Schwankungen des Zeitwerts, die eine jährliche Neubewertung erforderlich machen. Derart häufige Neubewertungen sind für Sachanlagen nicht erforderlich, bei denen sich der Zeitwert nur geringfügig ändert. Stattdessen kann es hier notwendig sein, den Gegenstand nur alle drei oder fünf Jahre neu zu bewerten.
31. Bei Neubewertung einer Sachanlage wird deren Buchwert an den Neubewertungsbetrag angepasst. Zum Zeitpunkt der Neubewertung wird der Vermögenswert wie folgt behandelt:
- (a) der Bruttobuchwert wird in einer Weise berichtigt, die mit der Neubewertung des Buchwerts in Einklang steht. So kann der Bruttobuchwert beispielsweise unter Bezugnahme auf beobachtbare Marktdaten oder proportional zur Veränderung des Buchwerts berichtigt werden. Die kumulierte Abschreibung zum Zeitpunkt der Neubewertung wird so berichtigt, dass sie nach Berücksichtigung kumulierter Wertminderungsaufwendungen der Differenz zwischen dem Bruttobuchwert und dem Buchwert der Anlage entspricht; oder
 - (b) die kumulierte Abschreibung wird gegen den Bruttobuchwert der Anlage ausgebucht.
- Der Betrag, um den die kumulierte Abschreibung berichtigt wird, ist Bestandteil der Erhöhung oder Verringerung des Buchwerts, der gemäß den Paragraphen 36 und 37 bilanziert wird.
32. Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen der Gegenstand gehört, neu zu bewerten.

33. Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen bei Vermögenswerten nach IPSAS 21 und IPSAS 26 führen nicht zwingend dazu, dass die Gruppe der Vermögenswerte, zu denen dieser Vermögenswert oder diese Zusammenfassung von Vermögenswerten gehört, neu bewertet werden muss.
34. Unter einer Gruppe von Sachanlagen versteht man eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art oder ähnliche Funktion im Rahmen der operativen Aktivität einer Einheit auszeichnen. Beispiele für eigenständige Gruppen sind:
- (a) Grundstücke;
 - (b) für die operative Aktivität genutzte Gebäude;
 - (c) Maschinen und technische Anlagen;
 - (d) Schiffe;
 - (e) Flugzeuge;
 - (f) Waffensysteme;
 - (g) Kraftfahrzeuge;
 - (h) operative Ausstattung;
 - (i) Büroausstattung;
 - (j) Bohranlagen und -plattformen;
 - (k) fruchttragende Pflanzen;
 - (l) Kultursammlungen; und
 - (m) Infrastruktur.

Bei der Gruppierung von Sachanlagen in Klassen kann eine Einheit Posten mit ähnlicher Natur, aber für unterschiedliche Funktionen gehalten, oder umgekehrt identifizieren. Zum Beispiel könnten verschiedene Grundstücke zwar ähnlich in ihrer Natur sein, jedoch können einige für landwirtschaftliche Zwecke und andere für kommerzielle Zwecke gehalten werden. Dies kann dazu führen, dass die Einheit zwei Klassen von Grundstücken identifiziert und Informationen unter Verwendung von Anschaffungskosten für eine Klasse und Zeitwert für die andere präsentiert.

35. Die Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind gleichzeitig neu zu bewerten, um eine selektive Neubewertung und eine Mischung aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertungsbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten im Abschluss zu vermeiden. Jedoch darf eine Gruppe von Vermögenswerten auf fortlaufender Basis neu bewertet werden, sofern ihre Neubewertung in einer kurzen Zeitspanne vollendet wird und die Neubewertungen zeitgerecht durchgeführt werden.
36. **Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwerts einer Gruppe von Vermögenswerten, ist der Wertzuwachs direkt in die Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang im Überschuss oder Defizit erfasst, in dem er eine in der Vergangenheit im Überschuss oder Defizit erfasste Abwertung derselben Gruppe von Vermögenswerten aufgrund einer Neubewertung rückgängig macht.**
37. **Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwerts einer Gruppe von Vermögenswerten, ist die Abwertung im Überschuss oder Defizit zu erfassen. Eine Abwertung ist jedoch in dem Maße direkt von der Neubewertungsrücklage abzusetzen, in dem sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage für diese Gruppe von Vermögenswerten nicht übersteigt.**
38. **Wertzuwächse und Abwertungen aufgrund einer Neubewertung für einzelne Vermögenswerte innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind innerhalb dieser Gruppe miteinander zu saldieren, dürfen jedoch nicht miteinander saldiert werden, wenn sie Vermögenswerte in verschiedenen Gruppen betreffen.**

39. Bei Sachanlagen kann die gesamte Neubewertungsrücklage oder ein Teil dieser im Nettovermögen/Eigenkapital direkt dem kumulierten Überschuss oder Defizit zugeführt werden, sofern die Vermögenswerte ausgebucht werden. Bei Stilllegung oder Abgang der Vermögenswerte innerhalb der Gruppe von Sachanlagen, auf die sich die Rücklage bezieht, kann es zu einer Übertragung der gesamten Rücklage oder eines Teils dieser kommen. Ein Teil der Rücklage kann allerdings schon bei Nutzung der Vermögenswerte durch die Einheit übertragen werden. In diesem Fall ist die übertragene Rücklage die Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert der Vermögenswerte und der Abschreibung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögenswerte. Übertragungen von der Neubewertungsrücklage in den kumulierten Überschuss oder das kumulierte Defizit erfolgen nicht ergebniswirksam.
40. Leitlinien zu den sich aus der Neubewertung von Sachanlagen ergebenden Konsequenzen für die Steuern auf das Ergebnis sind in den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards zu finden, die sich mit Ertragsteuern befassen.

Abschreibung (siehe Paragraphen AL24-AL36)

41. **Jeder Teil einer Sachanlage mit bedeutsamen Anschaffungskosten oder Wert im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten oder dem gesamten Wert des Gegenstands wird getrennt abgeschrieben.**
42. Ein bedeutsamer Teil einer Sachanlage kann eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode haben, die identisch mit denen eines anderen bedeutsamen Teils desselben Gegenstands sind. Diese Teile können bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwands zusammengefasst werden.
43. Soweit eine Einheit einige Teile einer Sachanlage getrennt abschreibt, schreibt sie auch den Rest des Gegenstands getrennt ab. Der Rest besteht aus den Teilen des Gegenstands, die einzeln nicht bedeutsam sind. Wenn eine Einheit unterschiedliche Erwartungen in diese Teile setzt, können Angleichungsmethoden erforderlich werden, um den Rest in einer Weise abzuschreiben, die den Abschreibungsverlauf und/oder die Nutzungsdauer der Teile getreu darstellt.
44. Eine Einheit kann sich auch für die getrennte Abschreibung der Teile eines Gegenstands entscheiden, deren Anschaffungskosten im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten des Gegenstands nicht signifikant sind.
45. **Der Abschreibungsbetrag für jede Periode ist im Überschuss oder Defizit zu erfassen, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist.**
46. Der Abschreibungsbetrag einer Periode ist in der Regel im Überschuss oder Defizit zu erfassen. Mitunter wird jedoch der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswerts dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die Abschreibung von technischen Anlagen und Ausstattungsgegenständen in den Kosten der Umwandlung von Vorräten enthalten (siehe IPSAS 12). Gleichmaßen kann die Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Kosten eines immateriellen Vermögenswerts, der gemäß IPSAS 31, Immaterielle Vermögenswerte, erfasst wird, eingerechnet werden.

Abschreibungsbetrag und Abschreibungsperiode (siehe Paragraphen AL25-AL27)

47. **Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.**
48. **Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts sind mindestens zum Abschlussstichtag jedes Geschäftsjahres zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind Änderungen als Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen gemäß IPSAS 3, Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler, darzustellen.**

49. Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswerts nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der Zeitwert des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswerts widersprechen nicht der Notwendigkeit, Abschreibungen vorzunehmen. Umgekehrt werden einige Vermögenswerte möglicherweise unzureichend instandgehalten, oder die Instandhaltung wird aufgrund von Haushaltsbeschränkungen auf unbestimmte Zeit verschoben. Verschlimmert sich der Verschleiß eines Vermögenswerts aufgrund der Investitionspolitik, sollte seine Nutzungsdauer neu beurteilt bzw. der Vermögenswert gemäß Paragraph 59 auf Wertminderung getestet werden und entsprechend angepasst werden.
50. Grundstücke und Gebäude sind trennbare Vermögenswerte und als solche zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahmen, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben. Gebäude haben im Allgemeinen eine begrenzte Nutzungsdauer und stellen daher abschreibungsfähige Vermögenswerte dar. Eine Wertsteigerung eines Grundstücks, auf dem ein Gebäude steht, berührt nicht die Bestimmung des Abschreibungsbetrags des Gebäudes.
51. Wenn der Buchwert für Grundstücke die Kosten für Abbau, Beseitigung und Wiederherstellung des Grundstücks beinhalten, so wird dieser Anteil des Grundstückswerts über den Zeitraum abgeschrieben, in dem der Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial durch die Einbringung dieser Kosten erzielt wird. In einigen Fällen kann das Grundstück selbst eine begrenzte Nutzungsdauer haben, es wird dann in der Weise abgeschrieben, dass der daraus entstehende Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial widergespiegelt wird.

Begrenzte und unbegrenzte Nutzungsdauer (siehe Paragraphen AL28-AL32)

52. Eine Einheit hat festzustellen, ob die Nutzungsdauer der Sachanlage begrenzt oder unbegrenzt ist, und wenn begrenzt, dann die Laufzeit dieser Nutzungsdauer bzw. die Anzahl der Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die diese Nutzungsdauer bestimmen. Grundstücke haben eine unbegrenzte Nutzungsdauer. Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass Sachanlagen, die keine Grundstücke sind, eine begrenzte Nutzungsdauer haben. Eine Sachanlage ist von einer Einheit so anzusehen, als habe sie eine unbegrenzte Nutzungsdauer, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Dienstleistungspotenzial generieren wird oder verwendet wird, um Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln für die Einheit zu erzeugen.
53. Eine Sachanlage mit begrenzter Nutzungsdauer wird abgeschrieben. Eine Sachanlage mit unbegrenzter Nutzungsdauer wird nicht abgeschrieben.
54. Der Begriff „unbegrenzt“ hat nicht dieselbe Bedeutung wie „endlos“. Die Nutzungsdauer von Sachanlagen sollte Beweise für Faktoren widerspiegeln, die die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt der Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswerts beeinflussen könnten. Prognosen dieser Faktoren und die geschätzte Nutzungsdauer sollten realistisch und nicht optimistisch oder pessimistisch sein, was bedeutet, dass sie durch objektive Beweise gestützt werden sollten und relevante und getreu dargestellte Maßnahmen für den Vermögenswert und die Abschreibung erzeugen sollten, anstatt optimistische oder pessimistische Prognosen dieser Faktoren. Zum Beispiel: Eine Schlussfolgerung, dass die Nutzungsdauer einer Sachanlage unbegrenzt ist, darf nicht von den geplanten künftigen Ausgaben abhängen, die diejenigen übersteigen, die zur Erhaltung des Vermögenswerts auf dem aktuellen Niveau der Leistungsfähigkeit erforderlich sind. Ebenso sollte eine solche Schlussfolgerung nicht von Erhaltungsmaßnahmen abhängen, für die unter den gegenwärtigen oder prognostizierten Budgetbeschränkungen keine realistische Wahrscheinlichkeit besteht.
55. Die Nutzungsdauer eines Teils einer Sachanlage kann sehr lang oder sogar unbegrenzt sein. Unsicherheit in Bezug auf die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts, wenn diese sehr lang ist, rechtfertigt nicht die Wahl einer Nutzungsdauer, die unrealistisch kurz ist.

Jährliche Überprüfung auf Wertminderung für Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer

56. Eine Einheit hat gemäß IPSAS 21 und IPSAS 26 Sachanlagen mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer jährlich auf Anhaltspunkte für Wertminderung zu überprüfen.

Abschreibungsmethode (siehe Paragraphen AL33-AL34)

57. **Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts durch die Einheit zu entsprechen.**
58. **Die Abschreibungsmethode für Vermögenswerte ist mindestens zum Abschlussstichtag eines jeden Geschäftsjahres zu überprüfen. Sofern erhebliche Änderungen im Verlauf des erwarteten zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials der Vermögenswerte eingetreten sind, ist die Methode anzupassen, um den geänderten Verlauf widerzuspiegeln. Eine derartige Änderung wird als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IPSAS 3 dargestellt.**

Wertminderung

59. Um festzustellen, ob eine Sachanlage wertgemindert ist, wendet eine Einheit IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 an. Diese Standards erklären, wie eine Einheit den Buchwert ihrer Vermögenswerte überprüft, wie sie den erzielbaren Betrag oder den erzielbaren Betrag aus Dienstleistungen eines Vermögenswerts ermittelt, und wann sie einen Wertminderungsaufwand erfasst oder dessen Erfassung aufhebt.

Entschädigung für Wertminderung

60. **Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Überschuss oder Defizit zu erfassen, wenn die Entschädigungen zu Forderungen werden.**
61. Wertminderungen oder der Untergang von Sachanlagen, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigungen von Dritten und jeglicher nachfolgender Erwerb, Bau oder Entwicklung von Ersatzvermögenswerten sind einzelne wirtschaftliche Ereignisse und sind als solche separat wie folgt zu bilanzieren:
- (a) Wertminderungen von Sachanlagen werden gemäß IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 erfasst;
 - (b) Ausbuchungen von stillgelegten oder abgegangenen Sachanlagen werden gemäß diesem Standard festgelegt;
 - (c) Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Überschuss oder Defizit zu erfassen, wenn sie zur Forderung werden; und
 - (d) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen, die als Ersatz in Stand gesetzt, erworben, gebaut oder entwickelt wurden, werden nach diesem Standard ermittelt.

Ausbuchung

62. **Der Buchwert einer Sachanlage ist auszubuchen**
- (a) **bei Abgang; oder**
 - (b) **wenn kein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.**
63. **Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind ergebniswirksam zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht ist (sofern IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, bei Sale-and-leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt)8F.**
64. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Als Abgangsdatum einer Sachanlage gilt das Datum, an dem die Empfänger:innen gemäß den Anforderungen die Verfügungsgewalt über den Gegenstand erlangen und durchsetzbare Verpflichtungen oder Leistungsverpflichtungen gemäß IPSAS 47, *Einnahmen*, erfüllt sind. IPSAS 43 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.

65. Wenn eine Einheit nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 6 im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des Gegenstands erfasst, dann bucht sie den Buchwert des ersetzten Teils aus, ungeachtet dessen, ob der ersetzte Teil separat abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für eine Einheit praktisch nicht durchführbar sein, kann sie die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs, seiner Erstellung oder Entwicklung verwenden.
66. **Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstands zu bestimmen.**
67. Die Höhe der im Falle der Ausbuchung einer Sachanlage im Überschuss oder Defizit zu erfassenden Gegenleistung ergibt sich aus den Vorschriften über die Bestimmung des Transaktionspreises in den Paragraphen 109–132 von IPSAS 47. Spätere Änderungen des im Überschuss oder Defizit erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Vorschriften über Änderungen des Transaktionspreises in IPSAS 47 erfasst.
68. Eine Einheit jedoch, die im Laufe ihrer operativen Aktivität regelmäßig Posten der Sachanlagen bereitstellt, die sie zwecks Weitervermietung gehalten hat, überträgt diese Vermögenswerte zum Buchwert in die Vorräte, wenn sie nicht mehr vermietet werden und zum Verkauf anstehen. Die Höhe der Gegenleistung von der Veräußerung solcher Vermögenswerte sind als Einnahmen gemäß IPSAS 47 zu erfassen. IPSAS 44 ist nicht anzuwenden, wenn Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden, im Laufe ihrer üblichen operativen Aktivität zu Vorräten übertragen werden.

Angaben

Allgemeine Angaben für Sachanlagen

69. **Für jede Gruppe von Sachanlagen, die im Abschluss erfasst wurde, sind im Abschluss folgende Angaben erforderlich:**
- (a) **die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwerts der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;**
 - (b) **die verwendeten Abschreibungsmethoden;**
 - (c) **die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;**
 - (d) **der Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode; und**
 - (e) **eine Überleitung des Buchwerts zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der**
 - (i) **Zugänge;**
 - (ii) **Vermögenswerte, die gemäß IPSAS 44 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;**
 - (iii) **Erwerbe durch Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor;**
 - (iv) **Wertzuwächse oder Abwertungen aufgrund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 29, 36 und 37 und von direkt im Nettovermögen/Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen (sofern vorhanden) gemäß IPSAS 21 bzw. IPSAS 26;**
 - (v) **im Überschuss oder Defizit gemäß IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 erfassten Wertminderungsaufwendungen;**
 - (vi) **im Überschuss oder Defizit gemäß IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen;**
 - (vii) **Abschreibungen;**

- (viii) **Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen von der funktionalen Währung in eine andere Darstellungswährung, einschließlich der Umrechnung einer operativen Aktivität im Ausland in die Darstellungswährung der berichtenden Einheit; und**
- (ix) **sonstigen Änderungen.**

70. Für jede Gruppe von Sachanlagen, die im Abschluss erfasst wurde, müssen im Abschluss ebenso folgende Angaben enthalten sein:

- (a) **das Vorhandensein und die Beträge von Beschränkungen von Verfügungsrechten sowie als Sicherheiten für Verbindlichkeiten verpfändete Sachanlagen;**
- (b) **der Betrag an Ausgaben, der im Buchwert einer Sachanlage während ihrer Erstellung oder Entwicklung erfasst wird; und**
- (c) **der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb, den Bau oder die Entwicklung von Sachanlagen.**

71. Nachstehend genannte Beträge sind in den Abschlüssen ebenso anzugeben, sofern sie nicht gesondert in der Ergebnisrechnung ausgewiesen werden:

- (a) **die Höhe der Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Überschuss oder Defizit zu erfassen; und**
- (b) **die Beträge der gemäß Paragraph 18 im Überschuss oder Defizit erfassten Erlöse und Kosten für Gegenstände, die nicht im Rahmen der üblichen operativen Tätigkeiten der Einheit hergestellt wurden, und die Angabe, in welchem bzw. welchen Posten der Ergebnisrechnung derartige Erlöse und Kosten enthalten sind.**

72. Die Wahl der Abschreibungsmethode und die Bestimmung der Nutzungsdauer von Vermögenswerten sind Ermessensfragen. Deshalb gibt die Angabe der angewandten Methoden und der geschätzten Nutzungsdauern oder Abschreibungsraten den Abschlussadressat:innen Informationen, die es ihnen erlauben, die vom Management gewählten Rechnungslegungsmethoden einzuschätzen und Vergleiche mit anderen Einheiten vorzunehmen. Aus ähnlichen Gründen ist es erforderlich, Angaben zu machen über

- (a) **die Abschreibung einer Periode, unabhängig davon, ob sie im Überschuss oder Defizit erfasst wird oder als Teil der Anschaffungskosten anderer Vermögenswerte; und**
- (b) **die kumulierten Abschreibungen am Ende der Periode.**

73. Gemäß IPSAS 3 hat eine Einheit die Art und Auswirkung einer veränderten rechnungslegungsbezogenen Schätzung, die für die aktuelle Periode eine wesentliche Bedeutung hat, oder die für folgende Perioden voraussichtlich von wesentlicher Bedeutung sein wird, anzugeben. Bei Sachanlagen entstehen möglicherweise derartige Angaben aus Änderungen von Schätzungen hinsichtlich

- (a) **Restwerte;**
- (b) **geschätzter Kosten für den Abbruch, das Entfernen oder die Wiederherstellung von Sachanlagen;**
- (c) **Nutzungsdauern; und**
- (d) **Abschreibungsmethoden.**

74. **Wird eine Gruppe von Sachanlagen neu bewertet, sind folgende Angaben erforderlich:**
- (a) **der Stichtag der Neubewertung;**
 - (b) **ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde;**
 - (c) **die Neubewertungsrücklage mit Angabe der Veränderung in der Periode und eventuell bestehender Ausschüttungsbeschränkungen an die Eigentümer:innen;**
 - (d) **die Summe aller Wertzuwächse aufgrund von Neubewertungen einzelner Sachanlagen innerhalb dieser Gruppe; und**
 - (e) **die Summe aller Abwertungen aufgrund von Neubewertungen einzelner Sachanlagen innerhalb dieser Gruppe.**
75. Gemäß IPSAS 21 und IPSAS 26 macht eine Einheit Angaben über wertgeminderte Sachanlagen zusätzlich zu den gemäß Paragraph 69(e)(iv)-69(e)(vi) erforderlichen Informationen.
76. Die Adressat:innen des Abschlusses können ebenso die folgenden Angaben als entscheidungsrelevant erachten:
- (a) den Buchwert vorübergehend ungenutzter Sachanlagen;
 - (b) den Bruttobuchwert voll abgeschriebener, aber noch genutzter Sachanlagen;
 - (c) den Buchwert der Sachanlagen, die nicht mehr aktiv genutzt werden und gemäß IPSAS 44 nicht als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden; und
 - (d) bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells die Angabe des Zeitwerts (operativer Zeitwert oder beizulegender Zeitwert) der Sachanlagen, sofern dieser wesentlich vom Buchwert abweicht.

Daher wird den Einheiten die Angabe dieser Beträge empfohlen.

Angabe von nicht erfassten Kultursachanlagen (siehe Paragraphen AL37-AL38)

77. **Wenn Kultursachanlagen oder eine Klasse von Kultursachanlagen in den Abschlüssen nicht erfasst werden, weil bei der erstmaligen Bewertung ihre Kosten oder ihr Zeitwert nicht zuverlässig bewertet werden können, muss die Einheit Folgendes angeben:**
- (a) **die Schwierigkeiten bei der Erlangung einer zuverlässigen Bewertung, die den Ansatz verhinderten; und**
 - (b) **die Bedeutung der nicht erfassten Kultursachanlagen im Hinblick auf die Erreichung der Ziele der Einheit.**
78. Wenn spätere Ausgaben für nicht erfasste Kultursachanlagen erfasst werden, sind die Angabepflichten in den Paragraphen 69-76 und 79-84 anzuwenden.

Bewertung zum Zeitwert

79. **Eine Einheit hat Informationen anzugeben, die den Adressat:innen ihres Abschlusses dabei helfen, folgendes zu beurteilen:**
- (a) **Für Sachanlagen, die nach erstmaliger Bewertung zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert in der Bilanz bewertet sind, die Bewertungstechniken und Eingaben, die für die Entwicklung dieser Bewertungen verwendet wurden.**
 - (b) **Bei Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert unter Verwendung wesentlicher nicht beobachtbarer Eingaben (Stufe 3) oder bei Bewertungen zum operativen Zeitwert, die unter Verwendung wesentlicher nicht beobachtbarer Eingaben geschätzt wurden, der Einfluss der Bewertungen auf den Überschuss oder das Defizit oder das Nettovermögen/Eigenkapital für den Zeitraum.**

80. Zur Erfüllung der in Paragraph 79 beschriebenen Zielsetzungen berücksichtigt eine Einheit alle nachstehend genannten Gesichtspunkte:

- (a) den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad;
- (b) das Gewicht, das auf jede der verschiedenen Vorschriften zu legen ist;
- (c) den Umfang einer vorzunehmenden Zusammenfassung oder Aufgliederung; und
- (d) die Notwendigkeit zusätzlicher Angaben für Abschlussadressat:innen, damit diese die angegebenen quantitativen Informationen auswerten können.

Reichen die gemäß diesem IPSAS vorgelegten Angaben zur Erfüllung der Zielsetzungen in Paragraph 79 nicht aus, hat eine Einheit zusätzliche, zur Erfüllung dieser Zielsetzungen notwendige Informationen anzugeben.

81. Um die Ziele in Paragraph 79 zu erreichen, muss eine Einheit mindestens die folgende Information für jede Gruppe von Sachanlagen angeben (siehe Paragraph 82 für Informationen zur Bestimmung geeigneter Gruppen von Sachanlagen für Angaben zur Bewertung zum Zeitwert), die in der Bilanz nach dem erstmaligen Ansatz zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert bewertet werden:

- (a) Bewertung zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert zum Abschlussstichtag;
- (b) Wenn es eine Änderung der Bewertungsgrundlage gegeben hat (z. B. Wechsel vom operativen Zeitwert zum beizulegenden Zeitwert), muss die Einheit diese Änderung und den Grund (die Gründe) dafür angeben;
- (c) Für Bewertungen zum operativen Zeitwert, ob die Bewertungen zum derzeitigen operativen Wert unter Verwendung beobachtbarer oder nicht beobachtbarer Eingaben geschätzt werden. Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die Stufe der Bemessungshierarchie, innerhalb derer die Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert vollständig eingeordnet sind (Stufe 1, 2 oder 3);
- (d) Für Bewertungen zum operativen Zeitwert oder zum beizulegenden Zeitwert, die unter Verwendung nicht beobachtbarer Eingaben geschätzt wurden, eine Beschreibung der Bewertungsmethode(n) und der Eingaben, die in der Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder beizulegenden Zeitwert verwendet wurden. Wenn es eine Änderung der Bewertungsmethode gegeben hat (z. B. Wechsel von einem Kostenansatz zu einem Marktansatz oder Verwendung einer zusätzlichen Bewertungsmethode), muss die Einheit diese Änderung und die Gründe dafür angeben. Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind oder für Bewertungen zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert, die unter Verwendung nicht beobachtbarer Eingaben geschätzt wurden, muss eine Einheit quantitative Informationen über die wesentlichen nicht beobachtbaren Eingaben zur Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder beizulegenden Zeitwert bereitstellen. Eine Einheit ist nicht verpflichtet, quantitative Informationen zu erstellen, um dieser Angabepflicht nachzukommen, wenn die quantitativen nicht beobachtbaren Eingaben von der Einheit bei der Bewertung des operativen Zeitwerts oder beizulegenden Zeitwerts nicht entwickelt wurden (z. B. wenn eine Einheit Preise aus früheren Transaktionen oder Drittanbieter-Preisinformationen ohne Anpassung verwendet). Bei dieser Angabe kann eine Einheit jedoch keine quantitativen nicht beobachtbaren Eingaben ignorieren, die für die Bewertung zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert wesentlich und der Einheit angemessen verfügbar sind;

- (e) Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in der Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, oder für Bewertungen zum operativen Zeitwert, die mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurden, ist eine Überleitung von den Anfangssalden zu den Endsalden erforderlich, mit gesonderter Angabe von Änderungen im Zeitraum, die den folgenden Faktoren zuzurechnen sind:
 - (i) Gesamte Gewinne oder Verluste für den Zeitraum, die im Überschuss oder Defizit erfasst werden, und die Posten im Überschuss oder Defizit, in denen diese Gewinne oder Verluste erfasst werden;
 - (ii) Gesamte Gewinne oder Verluste für den Zeitraum, die im Nettovermögen/Eigenkapital erfasst werden, und die Posten im Nettovermögen/Eigenkapital, in denen diese Gewinne oder Verluste erfasst werden; und
 - (iii) Käufe und Verkäufe (jede dieser Arten von Änderungen getrennt angegeben);
- (f) Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in der Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind oder für den operativen Zeitwert, der mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurde, der Betrag der gesamten Gewinne oder Verluste für den Zeitraum in (i), der im Überschuss oder Defizit enthalten ist und auf die Änderung der nicht realisierten Gewinne oder Verluste in Bezug auf die Sachanlagen am Abschlussstichtag zurückzuführen ist, und die Posten im Überschuss oder Defizit, in denen diese nicht realisierten Gewinne oder Verluste erfasst werden;
- (g) Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in der Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, oder für Bewertungen zum operativen Zeitwert, die mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurden, eine Beschreibung der Bewertungsprozesse, die die Einheit verwendet (einschließlich, zum Beispiel, wie eine Einheit seine Bewertungsrichtlinien und -verfahren entscheidet und Änderungen der Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder beizulegenden Zeitwert von Zeitraum zu Zeitraum analysiert); und
- (h) Für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert der Stufe 3 der Bewertungshierarchie oder für Bewertungen zum operativen Zeitwert, die mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurden, eine narrative Beschreibung der Sensitivität der Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder beizulegenden Zeitwert gegenüber Änderungen bei nicht beobachtbaren Eingaben, falls eine Änderung dieser Eingaben auf einen anderen Betrag zu einer erheblich höheren oder niedrigeren Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder zum beizulegenden Zeitwert führen könnte. Wenn zwischen diesen Eingaben und anderen nicht beobachtbaren Eingaben, die bei der Bewertung zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert verwendet wurden, Wechselbeziehungen bestehen, muss eine Einheit auch eine Beschreibung dieser Wechselbeziehungen und ihrer möglichen Vergrößerung oder Minderung der Auswirkungen von Änderungen bei den nicht beobachtbaren Eingaben auf die Bewertung zum derzeitigen operativen Wert oder beizulegenden Zeitwert bereitstellen. Um dieser Angabepflicht nachzukommen, muss die narrative Beschreibung der Sensitivität gegenüber Änderungen bei nicht beobachtbaren Eingaben mindestens die nicht beobachtbaren Eingaben enthalten, die bei der Erfüllung von d angegeben wurden.

82. Für die Zwecke der Angabe der Bewertung zum Zeitwert kann eine Einheit entscheiden, dass eine stärkere Aufgliederung der Gruppe von Sachanlagen (siehe Paragraph 34) auf der Grundlage von (a) den angewandten Bewertungsgrundlagen und (b) der Stufe der Bewertungshierarchie, innerhalb derer die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert eingeordnet ist, oder dem Ausmaß, in dem der operative Zeitwert beobachtbare oder nicht beobachtbare Eingaben verwendet, erforderlich ist.

Die Anzahl der Gruppen könnte für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in der Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, oder für Bewertungen zum operativen Zeitwert, die mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurden, größer sein müssen, da diese Bewertungen ein höheres Maß an Unsicherheit und Subjektivität aufweisen. Das Bestimmen geeigneter Gruppen von Sachanlagen, für die Angaben über Bewertungen zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert bereitgestellt werden sollten, erfordert Ermessensausübung. Eine Gruppe von Sachanlagen erfordert oft eine stärkere Aufgliederung als die Posten, die in der Bilanz dargestellt werden. Eine Einheit muss jedoch ausreichende Informationen bereitstellen, um eine Abstimmung mit den in der Bilanz dargestellten Posten zu ermöglichen.

83. Für jede Gruppe von Sachanlagen, die in der Bilanz auf Basis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wird, für die jedoch der operative Zeitwert oder der beizulegende Zeitwert angegeben wird, muss eine Einheit die Informationen gemäß Paragraph 81(b), (c) und (g) angeben. Eine Einheit ist jedoch nicht verpflichtet, die quantitativen Angaben über wesentliche nicht beobachtbare Eingaben bereitzustellen, die in Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, die in der Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet sind, oder für die Bewertungen zum operativen Zeitwert oder beizulegenden Zeitwert, die mit erheblichen nicht beobachtbaren Eingaben geschätzt wurden, gemäß Paragraph 81(d) erforderlich sind. Für solche Sachanlagen braucht eine Einheit die anderen Angaben zur Bewertung zum Zeitwert, die von diesem Standard gefordert werden, nicht bereitzustellen.
84. Eine Einheit muss die quantitativen Angaben zur Bewertung zum Zeitwert, die durch diesen Standard gefordert werden, in einem tabellarischen Format darlegen, es sei denn, ein anderes Format ist angemessener.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

85. Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung ist für Einheiten, die IPSAS 43, IPSAS 44, und IPSAS 46 zum oder vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards anwenden, gestattet. Wenn eine Einheit diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2025 beginnt, so ist dies anzugeben.
- 85A. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 64, 67 und 68 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.
- 85B. Durch IPSAS 50, veröffentlicht im November 2024, wurde Paragraph 3 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben.
- 85C. Durch *Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC*, veröffentlicht im Januar 2025, wurde Paragraph 25 geändert. Diese Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit diese Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben.
86. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

87. Eine Einheit muss diesen Standard gemäß IPSAS 3 rückwirkend anwenden, mit den folgenden Ausnahmen:
- (a) Eine Einheit kann wählen, Kulturgüter zu ihrem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zu bewerten, wenn zu dem Zeitpunkt, an dem dieser Standard angewendet wird, keine zuverlässigen Kosteninformationen für diese Vermögenswerte verfügbar sind.
 - (b) Wenn bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards ein Unterschied zwischen dem früheren Buchwert zum beizulegenden Zeitwert und dem neuen Buchwert zum beizulegenden Zeitwert oder operativen Zeitwert besteht, muss die Einheit diesen Unterschied als Anpassung des Eröffnungswerts im kumulierten Überschuss oder Defizit (oder gegebenenfalls einer anderen Komponente des Nettovermögens/Eigenkapitals) ohne Neudarstellung der Vergleichsinformation erfassen.

88. Für Einheiten, die bisher IPSAS 17 (2006), *Sachanlagen*, angewandt haben, sind die Anforderungen der Paragraphen 21–22 hinsichtlich der erstmaligen Bewertung einer Sachanlage, die durch einen Tausch von Vermögenswerten erworben wird, nur prospektiv auf zukünftige Transaktionen anzuwenden.

Rücknahme von IPSAS 17 (2006)

89. Dieser Standard ersetzt IPSAS 17, der 2006 veröffentlicht wurde. IPSAS 17 ist anzuwenden, bis IPSAS 45, *Sachanlagen*, angewendet wird oder in Kraft tritt, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt.

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 45.

Anwendungsbereich (siehe Paragraphen 2-4)

- AL1. Dieser Standard ist auf alle Sachanlagen anzuwenden, einschließlich
- (a) Kulturgüter;
 - (b) Infrastruktur;
 - (c) Vermögenswerte aus Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen nach erstmaligem Ansatz und Bewertung gemäß IPSAS 32, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende*; und
 - (d) Waffensysteme.

Kulturgüter

- AL2. Einige Sachanlagen werden aufgrund ihrer Seltenheit bzw. Bedeutung im Hinblick auf, aber nicht nur, ihre archäologischen, architektonischen, landwirtschaftlichen, künstlerischen, kulturellen, ökologischen, historischen, natürlichen, wissenschaftlichen oder technologischen Merkmale als Kulturgüter beschrieben. Einheiten beabsichtigen normalerweise, Kulturgüter für längere Zeiträume zu halten und sie zugunsten gegenwärtiger und zukünftiger Generationen zu erhalten. Beispiele für Kulturgüter sind historische Gebäude, Monumente, Museumssammlungen und Kunstwerke.
- AL3. Kulturgüter haben typischerweise die folgenden Unterscheidungsmerkmale:
- (a) Sie haben Beschränkungen hinsichtlich ihrer Verwendung bzw. Veräußerung;
 - (b) Sie sind unersetzlich; und
 - (c) Sie haben eine lange und mitunter unbegrenzte Nutzungsdauer.

Infrastrukturanlagen

- AL4. Einige Sachanlagen werden als Infrastrukturanlagen beschrieben, da sie eine Reihe von Vermögenswerten umfassen, die Netzwerke oder Systeme bilden, die der Gemeinschaft als Ganzes dienen. Im Allgemeinen haben Infrastrukturanlagen eine lange Nutzungsdauer, da die Reihe der Vermögenswerte, die Netzwerke und Systeme bilden, laufend Instand gehalten, ersetzt und saniert werden. Wenn eine Reihe dieser Vermögenswerte entfernt wird, kann es sein, dass das Netzwerk oder System seine Dienstleistungspotenzial-Ziele erreicht.
- AL5. Infrastrukturanlagen haben typischerweise die folgenden Unterscheidungsmerkmale:
- (a) Sie sind Netzwerke oder Systeme; und
 - (b) Sie haben eine lange Nutzungsdauer.
- AL6. Auch wenn sie nicht auf Einheiten im öffentlichen Sektor beschränkt sind, sind wesentliche Infrastrukturanlagen häufig im öffentlichen Sektor zu finden. Beispiele hierfür sind:
- (a) Stromübertragungsnetze, die aus Vermögenswerten wie Kraftwerken, Umspannwerken, Schaltanlagen, Übertragungsleitungsmasten, Verteilungssystemausrüstung, Energiezentralen, Kommunikationssystemen und -geräten, Notstromaggregaten, Notfallbetriebszentren sowie Dienst- und Wartungseinrichtungen bestehen können;
 - (b) Straßennetze, die aus Vermögenswerten wie Fahrbahnen, Trassen, Randsteinen und Kanälen, Gehwegen, Brücken, Signalanlagen und Beleuchtung bestehen können; und
 - (c) Wassersysteme, die aus Vermögenswerten wie Dämmen, Rohrleitungen, Tunneln, Kanälen, Endreservoirs, Tanks, Brunnen, Pumpen und Kläranlagen bestehen können.

Waffensysteme

- AL7. Waffensysteme erfüllen normalerweise die Definition von Sachanlagen und sollten gemäß diesem Standard erfasst werden. Waffensysteme umfassen Fahrzeuge und andere Ausrüstungen wie Kriegsschiffe, U-Boote, Militärflugzeuge, Panzer, Raketenträger und Raketenabschussvorrichtungen die kontinuierlich bei der Erbringung von Dienstleistungen der Verteidigung eingesetzt werden, selbst wenn ihr Nutzen zu Friedenszeiten lediglich dem Zweck der Abschreckung dient. Bei einigen zum einmaligen Gebrauch bestimmten Militärgütern wie etwa bei bestimmten Arten von ballistischen Raketen kann von einer kontinuierlichen Dienstleistung zum Zweck der Abschreckung von Aggressoren ausgegangen werden, und daher können sie als Waffensysteme eingestuft werden.

Definitionen (siehe Paragraph 5)

Sachanlagen als Vermögenswerte

- AL8. Im öffentlichen Sektor kann Unsicherheit darüber bestehen, ob bestimmte Sachanlagen ein Vermögenswert im Sinne von IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, sind. Dies liegt daran, dass eine Sachanlage, um als Vermögenswert erfasst zu werden, alle drei Kriterien eines Vermögenswerts erfüllen muss: eine Ressource, die derzeit von der Einheit kontrolliert wird und aus einer vergangenen Transaktion oder anderem vergangenen Ereignis hervorgegangen ist.
- AL9. Posten, die eine berichtende Einheit zur Erbringung von Dienstleistungen an die Öffentlichkeit verwendet, sind aus der Perspektive der berichtenden Einheit Ressourcen, wenn diese Dienstleistungen dazu beitragen, die Leistungsziele und andere Ziele der Einheit zu erreichen. Beispielsweise können Kulturgüter, die rein zugunsten der Öffentlichkeit genutzt werden, ein Dienstleistungspotenzial haben und Ressourcen darstellen, weil die Einheit das Ziel hat, Kulturgüter der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Wenn die Ziele einer Einheit darin bestehen, kulturgutbezogene Dienstleistungen wie das Erleben und Studieren von Kulturgütern zu erbringen, hält die Einheit Kulturgüter zur Erreichung dieser Ziele und die Kulturgüter haben Dienstleistungspotenzial und sind aus der Sicht der Einheit Ressourcen. In ähnlicher Weise stellen Infrastrukturanlagen, die zur Erbringung öffentlicher Dienstleistungen genutzt werden (z. B. Straßennetze oder Wassersysteme), Ressourcen für eine Einheit dar, die sie hält, wenn diese Dienstleistungen zur Erreichung der Leistungsziele und anderer Ziele der Einheit beitragen.
- AL10. Bei der Beurteilung, ob die Einheit gegenwärtig die Verfügungsgewalt über eine Ressource hat, prüft die Einheit das Vorliegen einer oder mehrerer der folgenden Kriterien der Verfügungsgewalt:
- (a) rechtliches Eigentum;
 - (b) Zugang zur Ressource oder die Fähigkeit, anderen den Zugang zur Ressource zu verweigern oder einzuschränken;
 - (c) Möglichkeit, sicherzustellen, dass die Ressource zur Verwirklichung ihrer Ziele eingesetzt wird; oder
 - (d) Bestehen eines vollstreckbaren Rechts auf das Dienstleistungspotenzial oder die Fähigkeit, mit der Ressource einen wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.

Eine Einheit ist umso eher in der Lage, Kontrolle nachzuweisen, wenn es die meisten dieser Kriterien erfüllt. Die Beurteilung der Kontrolle erfordert jedoch Ermessen, und es kann Kontrolle bestehen, auch wenn nur einige dieser Kriterien erfüllt sind. Umgekehrt kann es sein, dass keine Kontrolle besteht, selbst wenn die meisten dieser Kriterien erfüllt sind.

- AL11. Kein Kriterium ist wichtiger als ein anderes. Rechtliches Eigentum ist nur ein Kriterium für den Nachweis der Kontrolle über eine Ressource. Eine Einheit kann nachweisen, dass sie die Ressource kontrolliert, auch wenn kein rechtliches Eigentum besteht, weil sie die Nutzung der Ressource steuern und die wirtschaftlichen Vorteile oder das Dienstleistungspotenzial, die bzw. das sich daraus ergeben könnten, erlangen kann. Umgekehrt kann eine Einheit rechtliches Eigentum besitzen, aber keine Rechte am Dienstleistungspotenzial oder die Fähigkeit zur Erzielung zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens haben. In solchen Fällen berücksichtigt eine Einheit das Prinzip Gehalt vor Form bei der Bestimmung, ob sie einen Vermögenswert kontrolliert.

Ansatz (siehe Paragraphen 6-10)

Ersatzteile, Bereitschaftsausrüstung und Wartungsgeräte

AL12. Posten wie Ersatzteile, Bereitschaftsausrüstungen und Wartungsgeräte werden gemäß diesem Standard angesetzt, wenn sie die Begriffsbestimmung der Sachanlage erfüllen. Ansonsten werden diese Posten als Vorräte behandelt (siehe IPSAS 12, *Vorräte*).

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

AL13. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 6 erfasst eine Einheit die laufenden Wartungskosten für diese Sachanlage nicht in ihrem Buchwert. Diese Kosten werden sofort ergebniswirksam erfasst. Kosten für die laufende Wartung setzen sich vor allem aus Kosten für Lohn und Verbrauchsgüter zusammen und können auch Kleinteile beinhalten. Der Zweck dieser Aufwendungen wird häufig als „Reparaturen und Instandhaltung“ der Sachanlagen beschrieben.

AL14. Teile einiger Sachanlagen bedürfen in regelmäßigen Zeitabständen gegebenenfalls eines Ersatzes. Das gilt beispielsweise für Straßenbeläge, die alle paar Jahre erneuert werden müssen, einen Hochofen, der nach einer bestimmten Gebrauchszeit auszufüttern ist, oder für Flugzeugteile wie Sitze und Bordküchen, die über die Lebensdauer des Flugzeuges mehrfach ausgetauscht werden. Sachanlagen können auch erforderlich sein, um einen nicht so häufig wiederkehrenden Ersatz vorzunehmen, wie den Ersatz der Innenwände eines Gebäudes. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 6 erfasst eine Einheit im Buchwert einer Sachanlage die Kosten für den Ersatz eines Teils eines derartigen Gegenstands zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Ausbuchungsbestimmungen dieses Standards ausgebucht (siehe Paragraphen 62-68).

AL15. Eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z. B. eines Flugzeugs) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen, ob Teile ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung (im Unterschied zu physischen Teilen) wird ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben, hergestellt oder entwickelt wurde. Falls erforderlich können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Hinweis auf die Kosten benutzt werden, die für den jetzigen Wartungsbestandteil zum Zeitpunkt des Erwerbs, der Herstellung oder Entwicklung der Sachanlage anfielen.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht erfassten Kultursachanlagen

AL16. Eine Einheit erfasst nachträgliche Ausgaben für Kultursachanlagen gemäß dem Ansatzprinzip in Paragraph 6. Der Ansatz solcher nachträglichen Ausgaben als Vermögenswert ist davon unbeeinflusst, ob die zugrunde liegenden Kultursachanlagen zunächst erfasst wurden oder nicht. Wenn sich die nachträglichen Ausgaben auf Kultursachanlagen beziehen, die zunächst nicht erfasst wurden, weil ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Zeitwert nicht zuverlässig bewertet werden konnten, sollten sie dennoch im Hinblick auf Paragraph 6 überprüft werden, um festzustellen, ob sie das Ansatzprinzip erfüllen und als Vermögenswert erfasst werden sollten.

Erstmalige Bewertung (siehe Paragraphen 11-23)

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

AL17. Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gehören, sind:

- (a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte;
- (b) Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);
- (c) Kosten für die operative Aktivität an einem neuen Standort oder mit einer neuen Gruppe von Käufer:innen (einschließlich Schulungskosten);
- (d) Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten; und
- (e) tägliche Wartung oder Reparaturen und Instandhaltung.

AL18. Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbst erstellte Vermögenswerte folgt denselben Grundsätzen, die auch beim Erwerb von Vermögenswerten angewandt werden. Wenn eine Einheit ähnliche Vermögenswerte für den Verkauf im Rahmen ihrer normalen operativen Aktivität herstellt, sind die Herstellungskosten eines Vermögenswerts normalerweise dieselben wie die für die Herstellung der zu veräußernden Gegenstände (siehe IPSAS 12). Daher sind etwaige interne Überschüsse aus diesen Kosten herauszurechnen. Gleichermaßen stellen auch die Kosten für ungewöhnliche Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder andere Faktoren keine Bestandteile der Herstellungskosten des selbst hergestellten Vermögenswerts dar. IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*, legt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Bestandteil des Buchwerts einer selbst erstellten Sachanlage fest.

AL19. Fruchtttragende Pflanzen sind, bevor sie sich an ihrem Standort und in einem Zustand befinden, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht, in gleicher Weise zu bilanzieren wie selbst erstellte Sachanlagen. Die Bestimmungen zur „Herstellung“ in diesem Standard sollten daher so verstanden werden, dass sie die erforderlichen Arbeiten zur Kultivierung von fruchtttragenden Pflanzen einschließen, bis diese sich an ihrem Standort und in einem Zustand befinden, der die vom Management beabsichtigte Nutzung ermöglicht.

Folgebewertung (siehe Paragraphen 24-61)

Zeitwertmodell (Paragraphen 27-40)

AL20. Nach dem Ansatz kann eine Sachanlage, deren Zeitwert in einer getreu dargestellten Weise bewertet werden kann, zu einem Neubewerteten Betrag angesetzt werden, der entweder ihrem:

- (a) operativen Zeitwert; oder
 - (b) beizulegenden Zeitwert;
- zum Zeitpunkt der Neubewertung entspricht, abzüglich jeglicher nachfolgend kumulierten Abschreibung und nachfolgend kumulierten Wertminderungsaufwendungen.

Finanzielle und operative Leistungsfähigkeit

- AL21. Das Hauptziel, zu dem eine Einheit eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage hält, ist wichtig bei der Bestimmung der Bewertungsgrundlage für den Zeitwert. Eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage, die bzw. der für ihre bzw. seine
- (a) operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, unterstützt die Erbringung von Dienstleistungen in zukünftigen Perioden mithilfe materieller und sonstiger Ressourcen. Das verlangt Informationen zum Wert der Sachanlage oder Teil der Sachanlage, so wie sie derzeit von der Einheit genutzt wird. Eine Sachanlage oder Teil einer Sachanlage, die mit dem primären Ziel gehalten wird, Dienstleistungen zu erbringen, wird zum Zwecke der operativen Leistungsfähigkeit gehalten und zum operativen Zeitwert bewertet; und
 - (b) finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten wird, stellt einer Einheit die Mittel zur Finanzierung ihrer Tätigkeiten bereit. Das verlangt Informationen zum Betrag, der beim Verkauf von Vermögenswerten erzielt werden würde oder den Einnahmen, die die Sachanlage bei Verwendung generiert. Eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage, die mit dem primären Ziel einer finanziellen Rendite gehalten wird, wird zum Zwecke der finanziellen Leistungsfähigkeit gehalten und zum beizulegenden Zeitwert bewertet.
- AL22. In bestimmten Fällen kann eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage eine finanzielle Rendite erzielen, obwohl sie bzw. er mit dem primären Ziel der Dienstleistungserbringung gehalten wird. Beispielsweise wird eine Entsorgungsanlage zur sicheren Entsorgung von Abfällen aus dem medizinischen Bereich geführt, der von staatlichen Krankenhäusern verursacht wurde, wobei in der Anlage auch auf kommerzieller Basis kleinere Mengen von Abfällen aus dem medizinischen Bereich behandelt werden, die von sonstigen privaten Krankenhäusern verursacht wurden. In diesem Fall würde die Entsorgungsanlage zum operativen Zeitwert bewertet werden.
- AL23. In einigen Fällen kann unklar sein, ob das beabsichtigte primäre Ziel, nämlich das Halten der Sachanlage oder des Teils der Sachanlage, die operative oder finanzielle Leistungsfähigkeit ist. Ermessen ist nötig. Eine Einheit entwickelt Kriterien, um in der Lage zu sein, konsequent zu beurteilen, ob eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage primär aufgrund ihrer bzw. seiner operativen oder finanziellen Leistungsfähigkeit gehalten wird. Wenn das beabsichtigte primäre Ziel des Haltens einer Sachanlage oder eines Teils einer Sachanlage nicht bestimmt werden kann, wird angesichts der Gesamtziele der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors angenommen, dass eine Sachanlage oder ein Teil einer Sachanlage aufgrund ihrer bzw. seiner operativen Leistungsfähigkeit gehalten wird.

Abschreibung (siehe Paragraphen 41-58)

- AL24. Eine Einheit ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel verlangt werden, dass der Unterbau und die Oberfläche einer Straße separat abgeschrieben werden. Gleichzeitig kann es angemessen sein, das Flugwerk und den Motor eines Flugzeugs separat abzuschreiben. Wenn eine Einheit für ein Operating-Leasingverhältnis, bei dem sie die Leasinggebende ist, Sachanlagen erwirbt, kann es ebenso angemessen sein, Beträge, die sich in den Anschaffungskosten dieses Vermögenswerts widerspiegeln und die hinsichtlich der Marktbedingungen günstigen oder ungünstigen Leasingbedingungen zuzuordnen sind, getrennt abzuschreiben^{17F}.

Abschreibungsbetrag und Abschreibungsperiode (siehe Paragraphen 47-51)

- AL25. Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts wird nach Abzug seines Restwerts ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsbetrags unwesentlich.
- AL26. Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts auf null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.

AL27. Die Abschreibung eines Vermögenswerts beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d. h., wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung eines Vermögenswerts endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*, als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird (oder in eine Veräußerungsgruppe, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird, inkludiert wird) oder dem Tag an dem der Vermögenswert abgeschrieben wird, je nachdem, was früher eintritt^{18F}. Demzufolge hört die Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist und zur Veräußerung gehalten wird, es sei denn, der Vermögenswert ist völlig abgeschrieben. Allerdings kann der Abschreibungsbetrag gemäß den üblichen Abschreibungsmethoden gleich null sein, wenn keine Produktion läuft.

Begrenzte und unbegrenzte Nutzungsdauer (siehe Paragraphen 52-55)

AL28. Die Nutzungsdauer einer Sachanlage, einschließlich Gebäude, sind generell begrenzt. Es gibt jedoch Umstände, unter denen Sachanlagen eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben können. Zum Beispiel könnte ein Kulturgemälde oder eine Skulptur, die in einer geschützten Umgebung gehalten wird, die sorgfältig kontrolliert wird, um den Vermögenswert zu erhalten, als unbestimmte Nutzungsdauer angesehen werden, solange diese Bedingungen weiter gelten.

AL29. Angesichts der Geschichte schneller Veränderungen in der Technologie wird es häufig der Fall sein, dass Computer und andere Sachanlagen, die anfällig für technologischen Wandel sind, kurze Nutzungsdauern haben. Wird für die Zukunft mit einem Rückgang des Verkaufspreises eines mit Hilfe dieser Sachanlage erzeugten Produkts gerechnet, könnte dies ein Indikator dafür sein, dass sich der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts aufgrund der für ihn erwarteten technischen oder gewerblichen Veralterung vermindert.

AL30. Grundstücke haben mit einigen Ausnahmen, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben. Ein weiteres Beispiel für ein Grundstück mit begrenzter Nutzungsdauer ist, wenn das Grundstück durch steigende Meeresspiegel eingeholt wird, mit dem Ergebnis, dass die Einheit erwartet, dass das Grundstück innerhalb eines begrenzten Zeitraums aufgrund eines schweren und fortwährenden Risikos von regelmäßigen Überschwemmungen oder tatsächlicher Überflutung nicht mehr nutzbar sein wird.

AL31. Eine Einheit, die Grundstücke kontrolliert, die beispielsweise durch Bergbau- oder Abbauaktivitäten verbraucht werden, muss den Zeitraum berücksichtigen, über den wirtschaftliche Vorteile oder Dienstleistungspotenzial erwartet werden, sowie den Effekt, den diese Aktivitäten auf den Wert des Grundstücks haben, um den geeigneten Abschreibungszeitraum und -betrag zu bestimmen.

AL32. Wenn ein Grundstück durch beispielsweise Küstenerosion verloren geht oder verdrängt wird, muss die Einheit Folgendes anwenden:

- (a) die Abschreibungsanforderungen in den Paragraphen 62-68 dieses Standards; oder
- (b) die Wertminderungsanforderungen in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, oder IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, abhängig von den Umständen.

Abhängig von den Faktoren, die mit dem Verlust oder der Verdrängung des Grundstücks verbunden sind, muss eine Einheit möglicherweise die Angemessenheit der Abschreibung des Grundstücks in zukünftigen Berichtsperioden in Betracht ziehen und sollte weiterhin auf Wertminderung entsprechend den Anforderungen dieses Standards prüfen.

Abschreibungsmethode (siehe Paragraphen 57-58)

- AL33. Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um den Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die lineare Abschreibung ergibt einen konstanten Betrag über die Nutzungsdauer, sofern sich der Restwert des Vermögenswerts nicht ändert. Die degressive Abschreibungsmethode führt zu einem im Laufe der Nutzungsdauer abnehmenden Abschreibungsbetrag. Die leistungsabhängige Abschreibungsmethode ergibt einen Abschreibungsbetrag auf der Grundlage der voraussichtlichen Nutzung oder des voraussichtlichen Outputs. Die Einheit wählt die Methode aus, die am genauesten den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts widerspiegelt. Diese Methode ist von Periode zu Periode stetig anzuwenden, es sei denn, dass sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs jenes zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials ändert.
- AL34. Eine Abschreibungsmethode, die sich auf die Einnahmen aus einer Tätigkeit stützt, die die Verwendung eines Vermögenswerts einschließt, ist nicht als sachgerecht zu betrachten. Die Einnahmen bei einer Tätigkeit, die die Verwendung eines Vermögenswerts einschließt, spiegeln im Allgemeinen andere Faktoren als den Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts wider. So werden die Einnahmen beispielsweise durch andere Inputfaktoren und Prozesse, durch die Absatzmenge und durch Veränderungen bei Absatzvolumen und -preisen beeinflusst. Die Preiskomponente der Einnahmen kann durch Inflation beeinflusst werden, was sich nicht auf den Verbrauch eines Vermögenswerts auswirkt.

Abschreibung – Nutzungsdauer eines Vermögenswerts (siehe Paragraphen 41-55)

- AL35. Der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial einer Sachanlage wird von der Einheit hauptsächlich durch die Nutzung des Vermögenswerts verbraucht. Wirtschaftliche, politische, soziale und rechtliche Faktoren können die Nutzungsdauer ebenfalls beeinflussen. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den potenziellen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial mindern. Die Nutzungsdauer ist die kürzere der Zeitspannen, die durch Berücksichtigung dieser Faktoren ermittelt wird. Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts werden deshalb alle folgenden Faktoren berücksichtigt:
- (a) die erwartete Nutzung wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Outputmenge ermittelt;
 - (b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswerts während der Stillstandszeiten;
 - (c) die Höhe der Erhaltungsausgaben, die zur Erzielung des voraussichtlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials aus dem Vermögenswert erforderlich sind, sowie die Fähigkeit und Absicht der Einheit, dieses Niveau zu erreichen;
 - (d) die technische oder gewerbliche Veralterung, die auf Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder auf Änderungen in der Marktnachfrage nach dem von diesem Vermögenswert erzeugten Output an Gütern oder Dienstleistungen zurückzuführen ist. Wird für die Zukunft mit einem Rückgang des Verkaufspreises eines mit Hilfe dieses Vermögenswerts erzeugten Produkts gerechnet, könnte dies ein Indikator dafür sein, dass sich der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts aufgrund der für ihn erwarteten technischen oder gewerblichen Veralterung vermindert;
 - (e) der Zeitraum der Verfügungsgewalt über den Vermögenswert und rechtliche oder ähnliche Beschränkungen hinsichtlich der Nutzung des Vermögenswerts, wie beispielsweise der Verfalltermin zugrunde liegender Leasingverhältnisse;
 - (f) für den Vermögenswert typische Produktlebenszyklen und öffentliche Informationen über die geschätzte Nutzungsdauer von ähnlichen Vermögenswerten, die auf ähnliche Weise genutzt werden;
 - (g) die Stabilität der Branche, in der der Vermögenswert zum Einsatz kommt, und Änderungen am Markt oder in der Nachfrage von der Regierung und Dienstleistungsempfänger:innen nach den Produkten oder Dienstleistungen, die mit dem Vermögenswert erzeugt werden;

- (h) voraussichtliche Handlungen seitens der Wettbewerber:innen oder potenzieller Konkurrent:innen; und
- (i) ob die Nutzungsdauer des Vermögenswerts von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte der Einheit abhängt.

AL36. Die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für die Einheit definiert. Die Investitionspolitik einer Einheit kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts abgehen. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswerts kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts ist eine Ermessensfrage, der Erfahrungswerte der Einheit mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

Angabe zu nicht erfassten Kultursachanlagen, wenn die Kosten oder der Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden können (siehe Paragraphen 77-78)

- AL37. Die in Paragraph 77 genannten Angaben für nicht erfasste Kultursachanlagen sollen sicherstellen, dass die Abschlüsse, im Kontext der Informationen über erfasste Sachanlagen betrachtet, nützliche und relevante Informationen über den gesamten Bestand an Sachanlagen der Einheit liefern und damit die Bewertung der Finanzen der Einheit durch die Adressat:innen unterstützen, einschließlich ihrer Nettovermögenslage und ihres Verständnisses ihrer Fähigkeit zur Erbringung von Dienstleistungen.
- AL38. Diese Angaben können für Gruppen oder Klassen von Sachanlagen zusammengefasst dargestellt werden, vorausgesetzt diese Zusammenfassung verschleiert keine wesentlichen Informationen.

Änderungen an anderen IPSAS

[Gestrichen]

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 45 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Einführung

- GE1. IPSAS 17, *Sachanlagen*, basiert in erster Linie auf dem International Accounting Standard (IAS) 16 (Überarbeitet 2003), *Sachanlagen*. Das IPSASB überprüfte die Verbesserungen an den IFRS-Standards und die eng gefassten Änderungen an IAS 16 (bis Mai 2020) und stimmte im Allgemeinen mit den Gründen des IASB für die Überarbeitung des IAS und mit den vorgenommenen Änderungen, mit der in Paragraph GE24 dargelegten Ausnahme, überein. Das IPSASB überarbeitete IPSAS 17, um diese Verbesserungen und Änderungen, wo angemessen, widerzuspiegeln.
- GE2. Nach Berücksichtigung der Antworten auf das Konsultationspapier (KP), *Finanzberichterstattung für Kultur im Öffentlichen Sektor*, und des Feedbacks von Adressat:innen zu Infrastrukturanlagen, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass
- (a) IPSAS 17 vollständig auf Kulturgüter, die Sachanlagen sind, anzuwenden ist; und
 - (b) zusätzliche maßgebliche und nicht maßgebliche Leitlinien in IPSAS 45 inkludiert werden sollten, um die Anwendung auf Kultur- und Infrastrukturanlagen zu klären.

Das führte zur Entwicklung von Standardentwurf 78, *Sachanlagen*, der das Ersetzen von IPSAS 17 vorschlägt.

Hintergrund

Entwicklung von Standardentwurf 78, Sachanlagen

- GE3. Im März 2020 stimmte das IPSASB zu, dass Kulturgüter als Sachanlagen erfasst werden sollen, wenn sie die Definition in IPSAS 17 und die Ansatzkriterien erfüllen (siehe Paragraph 6). Kulturgüter sind eine Untergruppe der Sachanlagen und sollten daher gemäß den Ansätzen in IPSAS 17 behandelt werden.
- GE4. Das IPSASB entwickelte Standardentwurf 78, um seine existierenden Leitlinien zu Sachanlagen in IPSAS 17 zu aktualisieren und Adressat:innen dabei zu helfen, die Grundsätze auf Kultur- und Infrastrukturanlagen anzuwenden. Zu diesem Zweck wurden maßgebliche und nicht maßgebliche Leitlinien veröffentlicht. Das IPSASB merkte an, dass diese Leitlinien auf alle Sachanlagen anwendbar sind.

Kulturgüter: zusätzliche Leitlinien

- GE5. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 überlegte das IPSASB, ob IPSAS 45 zusätzliche maßgebliche Leitlinien zur Unterstützung der Anwendung und Umsetzung der Grundsätze dieses Standards auf Kulturgüter inkludieren sollte. Auf der Grundlage, dass kein Grundsatz besteht, um diese Problematik zu adressieren, entschied das IPSASB, maßgebliche Leitlinien für folgende Themen hinzuzufügen:
- (a) Merkmale von Kulturgütern (siehe Paragraphen AL2-AL3);
 - (b) Kulturgüter als Ressource und Beurteilung der Kontrolle (siehe Paragraphen AL9-AL11);
 - (c) Abschreibung (siehe Paragraphen 52-55 und AL28); und
 - (d) Angaben zu nicht erfassten Kulturgütern (siehe Paragraphen 77-78 und Paragraphen AL37-AL38).

GE6. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 überlegte das IPSASB, ob IPSAS 45 zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien inkludieren sollte, um die Konsistenz der Anwendung und Umsetzung der Einheiten von IPSAS 45 auf Kulturgüter zu erhöhen. Auf dieser Basis entschied das IPSASB, nicht maßgebliche Leitlinien für folgende Themen hinzuzufügen:

- (a) Kontrolle (siehe Paragraphen IL6-IL8);
- (b) Ansatz in Bezug auf nachträgliche Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter (siehe Paragraph IL9);
- (c) Schwellenwerte für die Aktivierung (siehe Paragraphen IL10-IL14);
- (d) Bewertung zum Zeitwert (siehe Paragraphen IL18-IL21); und
- (e) Abschreibung in Bezug auf Nutzungsdauer (siehe Paragraphen IL30-IL33).

GE7. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 entschied das IPSASB, zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien, wie in diesen Grundlagen für die Entscheidungsfindung festgelegt, zu inkludieren:

- (a) Bewertung von Kulturgütern (siehe Entscheidungsbaum in den Implementierungsleitlinien); und
- (b) Bewertung zum Zeitwert (siehe Paragraphen IL15-IL17).

Infrastrukturanlagen: zusätzliche Leitlinien

GE8. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 überlegte das IPSASB, ob IPSAS 45 zusätzliche Leitlinien inkludieren sollte, um die Konsistenz der Anwendung und Umsetzung der Einheiten von IPSAS 45 auf Infrastrukturanlagen zu erhöhen. Das IPSASB entschied, maßgebliche Leitlinien für folgende Themen hinzuzufügen:

- (a) Merkmale und Beispiele von Infrastrukturanlagen (siehe Paragraphen AL4-AL6);
- (b) Beurteilung der Beherrschung (siehe Paragraphen AL10-AL11); und
- (c) Bestimmung von Teilen von Infrastrukturanlagen (siehe Paragraph AL24).

GE9. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 überlegte das IPSASB, ob IPSAS 45 nicht maßgebliche Leitlinien inkludieren sollte, um die Konsistenz der Anwendung und Umsetzung der Einheiten von IPSAS 45 zu erhöhen. Auf dieser Basis entschied das IPSASB, nicht maßgebliche Leitlinien für folgende Themen hinzuzufügen:

- (a) Kontrolle über Grundstücke unter oder über Infrastrukturanlagen (siehe Paragraphen IL1-IL5 und EB1-EB5);
- (b) Schwellenwerte für die Aktivierung (siehe Paragraphen IL10-IL14);
- (c) Bewertung von Grundstücken unter oder über Infrastrukturanlagen (siehe Paragraphen IL23-IL25);
- (d) Bestimmung von Teilen von Infrastrukturanlagen (siehe Paragraphen IL34-IL38);
- (e) Informationsverwendung in Anlagenverwaltungsplänen für die Finanzberichterstattung (siehe Paragraphen IL39-IL40); und
- (f) unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten (siehe Paragraphen IL41-IL44).

Keine zusätzlichen Leitlinien

GE10. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 kam das IPSASB zu dem Schluss, dass in IPSAS 45 keine zusätzlichen Leitlinien für die folgenden Themen benötigt werden, wenn ausreichend Leitlinien bereits bestehen:

- (a) eine separate Definition für Infrastrukturanlagen, da diese Sachanlagen sind;
- (b) Ersatzteile für Infrastrukturanlagen;
- (c) Kosten für den Abbruch von Infrastrukturanlagen;
- (d) separate Bilanzierung von Grundstücken;
- (e) Bilanzierung von Verlängerungen;
- (f) Wertminderung; und
- (g) Ausbuchung.

Das IPSASB hat seine Begründung dafür, keine Leitlinien zur Behandlung dieser Fragen hinzuzufügen, in den Grundlagen für die Entscheidungsfindung inkludiert, um die Adressat:innen darüber zu informieren, dass das IPSASB diese Fragen berücksichtigt hat.

IPSAS 45, *Sachanlagen*

GE11. Dieser Standard ersetzt IPSAS 17, *Sachanlagen*, auf der Basis von IAS 16, *Sachanlagen*. In Übereinstimmung mit der bestehenden Praxis beschreiben diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung nur jene Bereiche, in denen IPSAS 45 von den Hauptanforderungen von IAS 161 abweicht oder in denen das IPSASB der Auffassung war, dass weitere Leitlinien erforderlich sind, um eine konsistente Anwendung der Prinzipien zu fördern, um ein weit verbreitetes, spezifisches Problem des öffentlichen Sektors zu behandeln.

GE12. Bei der Entwicklung dieses Standards entschied das IPSASB, die Leitlinien aus IPSAS 17, die die Kernprinzipien unterstützen, in die Anwendungsleitlinien zu verlagern, die allgemeinen Bewertungsleitlinien in IPSAS 46, Bewertung, zu integrieren, und Leitlinien für die Bilanzierung von Kulturgütern und Infrastrukturanlagen im Anwendungsbereich des Standards hinzuzufügen. Die Antworten zu Standardentwurf 78 identifizierten keine Informationen, die das IPSASB zuvor nicht berücksichtigt hatte, oder ein spezifisches Problem oder eine Herausforderung des öffentlichen Sektors bei der Anwendung der Struktur oder Prinzipien in IPSAS 45.

Anwendungsbereich*Aufhebung des Anwendungsbereichsausschlusses*

GE13. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Prinzipien in IPSAS 45 vollständig auf Kulturgüter angewendet werden sollten und entschied sich, den Anwendungsbereichsausschluss für Kulturgüter aufzuheben, basierend auf folgenden Überlegungen:

- (a) der Ansatz von Kulturgütern wird die Transparenz von kulturgutbezogenen Finanzinformationen erhöhen, sodass die Adressat:innen besser in der Lage sind, die Einheiten für ihre kulturgutbezogenen Entscheidungen zur Rechenschaft zu ziehen, insbesondere diejenigen, die den Erhalt von Kulturgütern unterstützen;
- (b) ihre Eigenschaft als Kulturgüter hindert nicht daran, dass Kulturgüter für Zwecke der Finanzberichterstattung Vermögenswerte sind;
- (c) viele Kulturgüter sind Vermögenswerte und sollten in der Bilanz erfasst werden, wenn sie die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts nach IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, erfüllen;
- (d) da die Eigenschaft eines Objekts als Kulturgut nicht allein ein Grund für besondere Anforderungen an die Finanzberichterstattung ist, ist ein separater, auf Kulturgüter fokussierter IPSAS nicht erforderlich; und

¹ Die Grundlagen für die Entscheidungsfindung des IASB werden hier nicht aufgeführt. Abonnent:innen des Comprehensive Subscription Service des IASB können die Grundlagen für die Entscheidungsfindung auf der Website des IASB unter <http://www.iasb.org> einsehen.

- (e) wenn Kulturgüter in den Anwendungsbereich eines anderen IPSAS fallen, sollte dieser Standard angewendet werden (zum Beispiel sollte IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, für Kulturgüter angewendet werden, die immaterieller Natur sind).

Verlagerung der Liste der Sachanlagen in die Anwendungsleitlinien

GE14. Das IPSASB stellte fest, dass die Liste der verschiedenen Arten von Sachanlagen, die in den Anwendungsbereich von IPSAS 17 gehören, besser in die Anwendungsleitlinien passte als in die Grundsätze im Haupttext. Daher entschied das IPSASB, dass die Liste und verbundenen Beschreibungen in die Anwendungsleitlinien verlagert werden sollten.

Definition von Sachanlagen

Definition von Sachanlagen

GE15. Das IPSASB stellte fest, dass die Definition von Sachanlagen in IPSAS 17 auf „materielle Gegenstände“ anstatt auf „materielle Vermögenswerte“ verweist und dass eine konsequente Anwendung dieser Definition zum Ansatz eines Gegenstands führen könnte, der nicht die Definition eines Vermögenswerts in IPSAS 1 oder dem *Rahmenkonzept*² erfüllt. Die Tatsache, dass nicht auf „Vermögenswerte“ verwiesen wurde, führte in der Praxis zu Verwirrung, da es Fälle gibt, in denen es unsicher ist, ob ein Gegenstand eine Ressource ist oder von einer Einheit beherrscht wird. Um dieser Unsicherheit entgegenzuwirken, hat das IPSASB entschieden, dass

- (a) der Begriff „materieller Gegenstand“ in der Definition von Sachanlagen mit „materieller Vermögenswert“ ersetzt wird (siehe Paragraph 5);
- (b) maßgebliche Leitlinien zu Ressourcen und Kontrolle hinzugefügt werden (siehe Paragraphen AL9 bzw. AL10-AL11);
- (c) nicht maßgebliche Implementierungsleitlinien und Erläuternde Beispiele zur Kontrolle hinzugefügt werden (siehe Paragraphen IL1-IL8 bzw. EB1-EB5).

GE16. Eine der Antworten zu Standardentwurf 78 bemerkte, dass die Paragraphen AL8-AL15 von Standardentwurf 78 eine Wiederholung von Inhalten aus dem *Rahmenkonzept* darstellten und schlug vor, die Inhalte zu entfernen und stattdessen einen Querverweis auf das *Rahmenkonzept* zu machen. Das IPSASB diskutierte, dass diese maßgeblichen Leitlinien zu Standardentwurf 78 hinzugefügt wurden, um die Konsistenz der Grundsatzanwendung sicherzustellen, insbesondere um einer Einheit zu helfen, festzustellen, ob ein Posten alle drei Kriterien der Definition eines Vermögenswerts erfüllt, insbesondere zwei der drei Kriterien eines Vermögenswerts, nämlich Ressource und Kontrolle. Anstatt die Leitlinien zu entfernen und einen Querverweis auf das *Rahmenkonzept* hinzuzufügen, entschied das IPSASB, Leitlinien zu den beiden Schwerpunktthemen beizubehalten (d. h., ob ein Kulturgut eine Ressource ist und die Beurteilung der Kontrolle sowohl für Kultur- als auch für Infrastrukturanlagen).

Merkmale von Kultur- und Infrastrukturanlagen

GE17. Das IPSASB hatte beschlossen, dass weder Kulturgüter noch Infrastrukturanlagen definiert werden mussten, weil sie Untergruppen von Sachanlagen sind und daher die Grundsätze in diesem Standard auf Kulturgüter und Infrastrukturanlagen zutreffen.

GE18. Auf der Grundlage der Antworten zum Kulturgut-Konsultationspapier und der Kommentare der Adressat:innen im Zusammenhang mit Infrastruktur kam das IPSASB zu dem Schluss, dass Standardentwurf 78 Anwendungsleitlinien, einschließlich spezifischer Merkmale von Kulturgütern und Infrastruktur, enthalten sollte, um den Einheiten zu helfen, ihre Kulturgüter (siehe Paragraphen AL2-AL3) und Infrastrukturanlagen (siehe Paragraphen AL4-AL6) von anderen Sachanlagen zu unterscheiden. Das IPSASB hatte beschlossen, nur Merkmale einzubeziehen, die Kulturgüter und Infrastrukturanlagen von anderen Sachanlagen unterscheiden und die Komplexitäten bei der Anwendung und Umsetzung der Grundsätze in Standardentwurf 78 darstellen, anstatt eine erschöpfende Liste der Merkmale von Kulturgütern und Infrastrukturanlagen einzubeziehen.

² Ein Vermögenswert ist im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das Rahmenkonzept) und IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, definiert und es beinhaltet Komponenten: Ressource(n), Kontrolle, vergangenes Ereignis.

- GE19. Einige Antworten zu Standardentwurf 78 empfahlen dem IPSASB, Punkt (a) zu erweitern, um widerzuspiegeln, dass Kulturgüter auch Einschränkungen bei ihrer Veräußerung haben, was bei der Anwendung und Umsetzung der Grundsätze des Standardentwurfs 78, insbesondere bei der Bewertung von Kulturgütern, Komplexitäten darstellt. Das IPSASB stimmte zu, dass Einschränkungen bei der Veräußerung von Kulturgütern, ähnlich wie Einschränkungen bei ihrer Nutzung, Komplexitäten bei der Anwendung und Umsetzung der Grundsätze von IPSAS 45 darstellen, wenngleich dies kein einzigartiges Merkmal von Kulturgütern ist.
- GE20. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 entschied sich das IPSASB dafür, die Merkmale für Kulturgüter zu erweitern und die Merkmale für Infrastrukturanlagen aus Standardentwurf 78 in IPSAS 45 beizubehalten. Abgesehen von den in GE19 genannten Punkten identifizierten die Antworten zu Standardentwurf 78 bezüglich der Merkmale von Kulturgütern und Infrastrukturanlagen keine Informationen, die das IPSASB zuvor nicht berücksichtigt hatte oder ein spezifisches Problem oder eine Herausforderung des öffentlichen Sektors bei der Anwendung der Prinzipien in IPSAS 45.

Ansatz

Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert von Nichtleistungstransaktionen

- GE21. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 entschied das IPSASB die Terminologie von „beizulegender Zeitwert“ bei der erstmaligen Bewertung von Nichtleistungstransaktionen einer Sachanlage mit dem „als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert“ zu ersetzen. Das wurde vorgeschlagen, um mit den Grundsätzen der erstmaligen Bewertung in IPSAS 46 übereinzustimmen.
- GE22. Eine Antwort auf Standardentwurf 78 schlug vor, dass eine Definition vom als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert in IPSAS 45 inkludiert wird. Das IPSASB diskutierte darüber, dass der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert für Vermögenswerte, die in einer Nichtleistungstransaktion erworben werden, gemäß IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, der beizulegende Zeitwert ist. Das IPSASB stellte fest, dass der Vorschlag in Standardentwurf 78 unbeabsichtigte Komplexität hinzufügte, da er nun verlangte, dass eine Einheit IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, überprüfte, um zu verstehen, welche Bewertungsgrundlage für den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert einer Nichtleistungstransaktion beim Ansatz angewendet wird. Der Vorschlag sollte aber nicht die erstmalige Bewertung von Sachanlagen, die in einer Nichtleistungstransaktion erworben wurden, ändern.
- GE23. Nach der Entwicklung des operativen Zeitwerts in IPSAS 46 diskutierte das IPSASB wie der „als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert“ bewertet werden sollte und beschloss, dass der beizulegende Zeitwert oder der derzeitige operative Wert angemessen sind. Das IPSASB entschied außerdem, dass die Leitlinien zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert in IPSAS 46 inkludiert werden.

Waffensysteme

- GE24. Als IPSAS 17 aufgrund von Teil III der Verbesserungen an den IPSAS 2015 überarbeitet wurde, hat das IPSASB berücksichtigt, dass in den Berichterstattungsrichtlinien der Government Finance Statistics (GFS) der Begriff „Waffensysteme“ für Militärgüter verwendet wird, die kontinuierlich bei der Erbringung von Dienstleistungen der Verteidigung eingesetzt werden, selbst wenn ihr Nutzen zu Friedenszeiten lediglich dem Zweck der Abschreckung dient. Zu dieser Zeit kam das IPSASB zu dem Schluss, dass durch den Ersatz des von den IPSAS verwendeten Begriffs „militärische Spezialausrüstung“ mit dem GFS-Begriff „Waffensysteme“ und die Aufnahme einer Beschreibung die Anwendbarkeit von IPSAS 17 klargestellt und gleichzeitig die Übereinstimmung mit den GFS-Berichterstattungsrichtlinien erhöht wird. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 kam das IPSASB zu dem Schluss, dass dieselben Grundsätze angewendet werden sollten und der Begriff „Waffensysteme“ weiterhin mit einer Beschreibung verwendet werden sollte (siehe Paragraph AL7).

Kulturgüter: Unterscheidung zwischen operativ und nicht operativ

- GE25. Das IPSASB hatte erwogen, ob nur diejenigen Kulturgüter, die für nicht-kulturgutbezogene Zwecke verwendet werden, sogenannte „operative“ Kulturgüter, erfasst werden sollten. Operative Kulturgüter umfassen beispielsweise eine historische Brücke, die als Brücke funktioniert, oder einen historischen Bahnhof, der als Bahnhof genutzt wird. Einige nationale Rechtsordnungen verwenden den Begriff „nicht operativ“, um Kulturgüter zu beschreiben, die ausschließlich für Kulturgutzzwecke genutzt werden. Zum Beispiel sind Museumsbestände, die für die öffentliche Wertschätzung gehalten werden, nicht operative Kulturgüter. Einige Adressat:innen argumentierten, dass nicht operative Kulturgüter nicht erfasst werden sollten.
- GE26. Das IPSASB hatte jedoch entschieden, dass sowohl operative als auch nicht operative Kulturgüter Vermögenswerte sein können, da beide die Definition eines Vermögenswerts gemäß IPSAS 1 (Ressource, Kontrolle, vergangenes Ereignis) erfüllen können. Auf dieser Grundlage hatte das IPSASB entschieden, dass diese Unterscheidung für die Entscheidung darüber, ob ein Kulturgut als Vermögenswert erfasst werden sollte oder nicht, nicht relevant ist.

Ersatzteile für Infrastrukturanlagen

- GE27. Das IPSASB erwog, ob Standardentwurf 78 ausreichende Leitlinien zur bilanziellen Behandlung von Ersatzteilen für Infrastrukturanlagen bereitstellt. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Buchhaltung für Ersatzteile ein allgemeines Thema ist und dass in Standardentwurf 78 genügend maßgebliche Leitlinien für Ersatzteile von Infrastrukturanlagen existieren, die die Definition von Sachanlagen erfüllen und in IPSAS 12, *Vorräte*, für Ersatzteile, die die Definition von Vorräten erfüllen.

Schwellenwerte für die Aktivierung

- GE28. Das IPSASB berücksichtigte die von den Adressat:innen identifizierten Probleme im Hinblick auf die Festlegung von Schwellenwerten für die Aktivierung für Kosten im Zusammenhang mit Infrastrukturanlagen. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass dieses Problem generell für Sachanlagen gilt und dass jegliche Leitlinien daher breit angewendet werden sollten und nicht nur auf Infrastrukturanlagen beschränkt sein sollten.
- GE29. Das IPSASB stellte fest, dass dieses Problem allgemein als Problem der Praxis angesehen wird, das am besten vom Management angegangen wird. Das Management der Einheit berücksichtigt den spezifischen Vermögenswertbestand und wendet die Notwendigkeit an, die Informationsbedürfnisse der Adressat:innen, die Wesentlichkeit und das Kosten-Nutzen-Verhältnis zu erfüllen. Das IPSASB kam jedoch zu dem Schluss, dass es Raum für Leitlinien zu den Faktoren gibt, die bei der Festlegung von Schwellenwerten für die Aktivierung durch Einheiten berücksichtigt werden sollten. Aus diesem Grund entschied sich das IPSASB dafür, Implementierungsleitlinien (siehe Paragraphen IL10-IL14) zu den Faktoren hinzuzufügen, die bei der Festlegung von Schwellenwerten für die Aktivierung für Sachanlagen zu berücksichtigen sind.

Angabe in Bezug auf nicht erfasste Kultursachanlagen

- GE30. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 hatte das IPSASB die von den Adressat:innen identifizierten Probleme im Hinblick auf Angaben zu nicht erfassten Kulturgütern berücksichtigt. Um einen Vermögenswert im Abschluss erfassen zu können, ist es notwendig, ihn in einer Weise zu bewerten, die die qualitativen Eigenschaften erfüllt und die Einschränkungen der im Abschluss für allgemeine Zwecke enthaltenen Informationen berücksichtigt. Standardentwurf 78 stellte in Paragraph 6 fest, dass Sachanlagen zuverlässig bewertet werden müssen, um erfasst zu werden. Das IPSASB stimmte mit den Adressat:innen überein, dass Kulturgüter Bewertungsschwierigkeiten darstellen können, die ihren Ansatz verhindern, aber dass Informationen über solche Vermögenswerte wichtig sein könnten, um die Bedürfnisse der Adressat:innen zu erfüllen.

- GE31. Bei der Betrachtung des Bedarfs an zusätzlichen Angaben, wenn Kultursachanlagen nicht erfasst werden, stellte das IPSASB fest, dass, wie im *Rahmenkonzept* erläutert, Angaben im Anhang zum Abschluss:
- (a) Informationen zu Elementen, die nicht so bewertet werden können, dass sie die im Sinne der Zielsetzung der Finanzberichterstattung erforderlichen qualitativen Eigenschaften ausreichend erfüllen, bereitstellen können;
 - (b) angemessen sind, wenn Wissen über den Posten als relevant für die Beurteilung der Nettovermögenslage der Einheit erachtet und daher die Zielsetzung der Finanzberichterstattung erfüllt wird; und
 - (c) Posten enthalten können, die nicht die Ansatzkriterien erfüllen, aber wichtig für das Verständnis der Finanzen einer Einheit und die Fähigkeit zur Erbringung von Dienstleistungen sind.
- GE32. Das IPSASB hatte festgestellt, dass es Fälle gab, in denen die Kosten oder der Zeitwert von Kultursachanlagen nicht zuverlässig bewertet werden konnten und daher die Vermögenswerte nicht erfasst werden konnten. Informationen über den Beitrag solcher Vermögenswerte zur Erreichung der Ziele der Einheit wären dennoch nützlich für die Adressat:innen der Abschlüsse.
- GE33. Das IPSASB hatte beschlossen, eine Anforderung für zusätzliche Angaben für Kultursachanlagen einzuführen, die nicht erfasst werden, weil sie nicht zuverlässig bewertet werden können. Diese Informationen tragen zum:
- (a) Erreichen der Zielsetzung der Finanzberichterstattung; und
 - (b) Verständnis der Adressat:innen über die Finanzen der Einheit und ihre Fähigkeit zur Erbringung von Dienstleistungen zu Zwecken der Rechenschaftspflicht und Entscheidungsfindung bei.
- Daher inkludierte Standardentwurf 78 den Paragraph 77, der festlegte, dass zusätzliche Angaben erforderlich sind, und Anwendungsleitlinien für solche Angaben wurden in den Paragraphen AL37-AL38 hinzugefügt.
- GE34. Antworten zu Standardentwurf 78 forderten, dass die Angabepflicht entweder auf Infrastrukturanlagen oder auf alle Sachanlagen ausgeweitet werden sollte, die nicht erfasst werden, weil sie nicht zuverlässig bewertet werden können. Das IPSASB stellte fest, dass die Bewertungsherausforderungen, die die Erfassung eines materiellen Vermögenswerts verhindern, spezifisch für Kulturgüter sind.
- GE35. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 entschied das IPSASB, den Vorschlag von Standardentwurf 78 in IPSAS 45 beizubehalten, da die Antworten zu Standardentwurf 78 keine Informationen identifizierten, die das IPSASB zuvor nicht berücksichtigt hatte oder ein spezifisches Problem oder eine Herausforderung des öffentlichen Sektors bei der Anwendung der Grundsätze in IPSAS 45.

Behandlung von nachträglichen Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter

- GE36. Das IPSASB berücksichtigte die Ansichten der Adressat:innen bezüglich zusätzlicher Leitlinien zu Entscheidungen, ob nachträgliche Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter aktiviert oder als Aufwand erfasst werden sollen. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass es ausreichend maßgebliche Leitlinien gibt, die sich mit kulturgutbezogenen Anliegen befassen. Die Entscheidung des IPSASB, keinen Anwendungsbereichsausschluss für Kulturgüter in Standardentwurf 78 vorzusehen, führte dazu, dass die maßgeblichen Leitlinien des Standards vollständig auf Kulturgüter anwendbar sind. Daher müssen Kulturgüter, die die Ansatzkriterien erfüllen, erfasst werden. Angesichts der Bewertungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit Kulturgütern erkannte das IPSASB jedoch an, dass einige Kulturgüter möglicherweise nicht erfasst werden können. Das IPSASB entschied, dass Anwendungsleitlinien hinzugefügt werden sollten (siehe Paragraph AL20), um festzulegen, dass die Grundsätze des Paragraphen 6 für den Ansatz von nachträglichen Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter gelten. Das IPSASB entschied ferner, zusätzliche Implementierungsleitlinien (siehe Paragraph IL9) einzufügen, die erforderlich sind, um Entscheidungen darüber zu unterstützen, wann nachträgliche Ausgaben für nicht erfasste Kultursachanlagen aktiviert oder als Aufwand erfasst werden sollen.

Bewertung

Bewertung von Kulturgütern

GE37. Das IPSASB erhielt Anfragen für zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien für den Ansatz und die Bewertung von Kulturgütern. Das IPSASB entschied sich, Implementierungsleitlinien hinzuzufügen, die eine Einheit durch die Ansatzkriterien in Paragraph 6 führen und Überlegungen zur erstmaligen Bewertung enthalten, um einer Einheit beim Ansatz und der Bewertung von Kulturgütern zu helfen.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

GE38. Eine Antwort zu Standardentwurf 78 wies auf einen Querverweis zu Standardentwurf 77, Bewertung, hin, in dem es bei der erstmaligen Bewertung hieß, dass eine Einheit Standardentwurf 77 anwenden soll, wenn sie eine Sachanlage bewertet. Der Antwortende bat das IPSASB um Klärung des Anwendungsbereichs jedes Standards und der terminologischen Unterschiede bei der erstmaligen Bewertung zwischen Standardentwurf 78 und Standardentwurf 77, nämlich „zu Anschaffungskosten“ und „zum Transaktionspreis“.

GE39. Das IPSASB diskutierte, dass die Terminologie in IPSAS 45 aus IPSAS 17 übernommen wurde, um die fortdauernde Angleichung an die Terminologie von IAS 16 widerzuspiegeln und dass dieses Kernprinzip aus IPSAS 17 unverändert bleibt. Zusätzlich stellte das IPSASB fest, dass Standardentwurf 78 spezifische Leitlinien zur erstmaligen Bewertung enthält (siehe Paragraph 11) und die Leitlinien in Standardentwurf 77 allgemein sind und daher nicht als Ersatz für bestehende detaillierte Leitlinien in einem spezifischen IPSAS entwickelt wurden.

GE40. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 entschied das IPSASB:

- (a) die Terminologie „zu Anschaffungskosten“ für die erstmalige Bewertung aus IPSAS 17 beizubehalten;
- (b) den Querverweis von IPSAS 45, *Sachanlagen*, zu IPSAS 46 hinsichtlich der erstmaligen Bewertung von Sachanlagen zu entfernen, um die Kreisbeziehung zwischen diesen Standards zu beseitigen; und
- (c) Paragraph 5 in IPSAS 46 zu überarbeiten, um zu verdeutlichen, dass, wenn spezifische Leitlinien zur erstmaligen und nachträglichen Bewertung in einem einzelnen IPSAS enthalten sind, solche Leitlinien angewendet werden sollen.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Kosten für den Abbruch von Infrastrukturanlagen

GE41. Das IPSASB erwog, ob ausreichende Leitlinien für die Bilanzierung der Kosten zum Abbau von Infrastrukturanlagen bestehen, wenn der Einfluss zukünftiger Umwelt- oder Stilllegungskosten auf den Wert der erworbenen Sachanlagen, einschließlich Infrastrukturanlagen, hervorgehoben werden soll.

GE42. Das IPSASB entschied, dass dieses Thema nicht spezifisch für Infrastrukturanlagen ist und keine zusätzlichen Leitlinien erforderlich sind, da ausreichend maßgebliche Leitlinien vorhanden sind in:

- (a) Standardentwurf 78, der festlegt, dass eine Einheit als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage die ursprüngliche Schätzung der Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Gegenstands und die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet, einbezieht; und
- (b) IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, der von einer Einheit des öffentlichen Sektors verlangt, eine Rückstellung für Stilllegungskosten in dem Umfang zu erfassen, in dem die Einheit des öffentlichen Sektors verpflichtet ist, bereits verursachte Schäden zu beheben.

*Folgebewertung**Wahl der Bilanzierungsmethode*

- GE43. Das IPSASB erwog, ob zusätzliche Leitlinien erforderlich seien, um bei der Entscheidungsfindung zur Bilanzierungsmethode der nachträglichen Bewertung von Gruppen von Sachanlagen entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder dem Zeitwertmodell zu helfen.
- GE44. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass keine zusätzlichen Leitlinien erforderlich sind. Das Management sollte weiterhin sein Ermessen ausüben, um eine Bilanzierungsmethode zu wählen, die zu Informationen führt, die:
- (a) für die Rechenschaftspflicht und die Entscheidungsfindungsbedürfnisse der Adressat:innen relevant sind;
 - (b) die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage sowie die Zahlungsflüsse der Einheit getreu darstellen;
 - (c) die qualitativen Eigenschaften der Verständlichkeit, Zeitnähe, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit erfüllen; und
 - (d) die Beschränkungen der in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke enthaltenen Informationen und das Gleichgewicht zwischen den qualitativen Eigenschaften berücksichtigen.

*Zeitwertmodell**Bewertungsgrundlage*

- GE45. Während der Entwicklung von IPSAS 46 hatte das IPSASB Bedenken von Antwortenden bezüglich der Anwendung des beizulegenden Zeitwerts im öffentlichen Sektor berücksichtigt. Obwohl die Antwortenden zustimmten, dass der beizulegende Zeitwert in bestimmten Umständen anwendbar ist, äußerten sie Bedenken hinsichtlich seiner Anwendbarkeit auf Vermögenswerte des öffentlichen Sektors, die aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden. Die Antwortenden schlugen vor, dass es unangemessen sei, den beizulegenden Zeitwert auf diese Vermögenswerte anzuwenden, da die folgenden Konzepte nicht zutreffend sind:
- (a) höchste und beste Nutzung; und
 - (b) Maximierung der Verwendung von Daten der Marktteilnehmer:innen.
- GE46. Das IPSASB hatte beschlossen, die Bedenken der Antwortenden zu adressieren, indem es eine spezifische Bewertungsgrundlage für den öffentlichen Sektor entwickelte – den operativen Zeitwert. Diese Bewertungsgrundlage behandelte die Bewertung von Vermögenswerten, die aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden.
- GE47. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 hatte das IPSASB vorgeschlagen, dass eine Einheit, wenn sie das Zeitwertmodell als ihre Bilanzierungsmethode für eine Klasse von Sachanlagen wählt, die Möglichkeit haben sollte, diese Klasse von Vermögenswerten entweder zum operativen Zeitwert oder zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
- GE48. Einige Antwortende zu Standardentwurf 78 äußerten Bedenken hinsichtlich der Ausrichtung der Bewertungsgrundlage auf die Absicht des Managements, insbesondere da dies die Vergleichbarkeit von Abschlüssen und die Konsistenz der Grundsatzanwendung verringern wird. Diese Antwortenden waren der Ansicht, dass die Auswahl zwischen Bewertungsgrundlagen durch Tatsachen und Umstände bestimmt werden sollte, wie etwa dem Grund, warum der Vermögenswert gehalten wird, und dass ein Wechsel zwischen Bewertungsgrundlagen nur bei einer Änderung des Hauptziels, zu dem die Einheit den Vermögenswert hält, angemessen ist.
- GE49. Andere Antworten zu Standardentwurf 78 verlangten zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien darüber, wann ein Wechsel zwischen Bewertungsgrundlagen zum Zeitwert angemessen sei und wie die Auswahl zwischen Bewertungsgrundlagen getroffen werden sollte, da es schwierig sein könnte zu bestimmen, ob ein Vermögenswert aufgrund operativer oder finanzieller Leistungsfähigkeit gehalten wird (zum Beispiel ein gemischt genutztes Bürogebäude), wenn die Bewertungsgrundlagen auf eine gesamte Klasse von Sachanlagen angewendet werden.

- GE50. Das IPSASB erkannte an, dass der operative Zeitwert entwickelt wurde, um einem spezifischen Bedarf des öffentlichen Sektors für eine Bewertungsgrundlage gerecht zu werden, die den Zeitwert von Vermögenswerten, die aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit im öffentlichen Sektor gehalten werden, besser widerspiegelt. Das IPSASB diskutierte außerdem, wie in (a) und 0 erwähnt, dass es unangemessen sei, Konzepte des beizulegenden Zeitwerts wie „höchste und beste Nutzung“ und „Maximierung der Nutzung von Daten der Marktteilnehmer:innen“ auf Vermögenswerte anzuwenden, die aufgrund ihrer betrieblichen Kapazität gehalten werden.
- GE51. Das IPSASB stimmte zu, dass es widersprüchlich erscheinen würde, wenn die Entscheidung über die Bewertungsgrundlage im Zeitwertmodell eine freie Wahl wäre, angesichts der in Paragraph 29 und AL26-AL27 von Standardentwurf 78 enthaltenen Leitlinien und der Gründe für die Entwicklung des operativen Zeitwerts als Bewertungsgrundlage für Vermögenswerte des öffentlichen Sektors, die aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden.
- GE52. Das IPSASB diskutierte auch, ob die Bewertungsgrundlagen auf eine gesamte Klasse von Sachanlagen angewendet werden sollten oder ob sie auf der Ebene einer Sachanlage oder eines Teils einer Sachanlage angewendet werden sollten, wobei gemischt genutzte Vermögenswerte berücksichtigt werden (GE49). Zusätzlich überlegte das IPSASB, ob ein Querverweis von IPSAS 45 zu IPSAS 46 erforderlich wäre, um Einheiten bei der Auswahl der Bewertungsgrundlagen für den Zeitwert zu unterstützen.
- GE53. Das IPSASB beschloss, dass
- (a) eine Sachanlage oder Teil einer Sachanlage, die bzw. der für ihre bzw. seine operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, zum operativen Zeitwert bewertet wird, und wenn sie bzw. er für ihre bzw. seine finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten wird, wird sie bzw. er zum beizulegenden Zeitwert bewertet (siehe Paragraph 27);
 - (b) der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert entweder mit dem operativen Zeitwert oder dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden kann;
 - (c) Bewertungsgrundlagen auf eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage angewendet werden, während Bewertungsmodelle auf eine ganze Gruppe von Sachanlagen angewendet werden (siehe Paragraphen 27-28, AL20-AL23 und IL15);
 - (d) zusätzliche Implementierungsleitlinien zum Wechsel zwischen Bewertungsgrundlagen zum Zeitwert angemessen sind (siehe Paragraphen IL16-IL17); und
 - (e) ein Querverweis von IPSAS 45 auf IPSAS 46 nicht nötig ist, da Anwendungsleitlinien dazu, ob Sachanlagen für operative oder finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden, in diesem Standard inkludiert sind (siehe Paragraphen AL20-AL23).

Bewertung von Kulturgütern zum Zeitwert

- GE54. Das IPSASB berücksichtigte die Ansichten der Adressat:innen zum Bedarf an Leitlinien zur Anwendung des Zeitwertmodells auf Kulturgüter. Das IPSASB entschied, dass zusätzliche Implementierungsleitlinien zur Bewertung zum Zeitwert erforderlich sind, wenn Kulturgüter als unersetzlich angesehen werden und Nutzungsbeschränkungen bestehen, um eine konsistente Anwendung und Umsetzung der Prinzipien dieses Standards zu gewährleisten (siehe Paragraphen IL19-IL22).

Bewertung von Grundstücken unter oder über Infrastrukturanlagen

- GE55. Das IPSASB erwog, ob die bestehenden Leitlinien in IPSAS 17 den Ansatz zur Bewertung von Grundstücken unter oder über Infrastrukturanlagen wie Grundstücke unter Straßen und Eisenbahnen behandeln.
- GE56. Das IPSASB entschied, diesem Standard nicht maßgebliche Implementierungsleitlinien hinzuzufügen, um die bestehenden Prinzipien in Bezug auf die Bewertung von Grundstücken unter oder über Infrastrukturanlagen zu klären (siehe Paragraphen IL23-IL25).

Abschreibung

Begrenzte und unbegrenzte Nutzungsdauer

- GE57. Bei der Entwicklung dieses Standards stellte das IPSASB fest, dass Grundstücke im Allgemeinen eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben und daher nicht abgeschrieben werden. Ausnahmefälle, in denen Grundstücke abgeschrieben werden, inkludieren:
- (a) das Grundstück wird durch Erschöpfung verbraucht (wie Mienen und Steinbrüche oder Deponien); oder
 - (b) das Grundstück geht durch Naturphänomene wie Klimawandel verloren oder wird verschoben (zum Beispiel Gesteinsabtragungen oder Bodenerosion oder Wüstenbildung).
- GE58. Das IPSASB entschied, dass die Diskussion in IPSAS 17 über Nutzungsdauern überarbeitet werden sollte, um besser auf Situationen einzugehen, in denen Grundstücke eine begrenzte Nutzungsdauer haben und abgeschrieben werden sollten (siehe Paragraphen 52-55). Während der Prüfung dieses Anliegens und derjenigen, die durch die Nutzungsdauern von Kulturgütern aufgeworfen wurden, entschied das IPSASB, dass die Terminologie von begrenzten und unbegrenzten Nutzungsdauern, wie sie in IPSAS 31 verwendet wird, in Standardentwurf 78 verwendet werden sollte. Dies gewährte eine einheitliche Terminologie in den IPSAS, wenn es um die Betrachtung der Nutzungsdauern für die Abschreibung von Vermögenswerten geht.
- GE59. Das IPSASB entschied außerdem, dass der überarbeitete Kerntext und die dazugehörigen Anwendungsleitlinien auch Leitlinien bereitstellen sollten, um auf Situationen einzugehen, in denen Sachanlagen (z. B. Kulturgüter, die weiter unten diskutiert werden) unbegrenzte Nutzungsdauern haben könnten und daher nicht abgeschrieben werden sollten.
- GE60. Das IPSASB stellte fest, dass die meisten Sachanlagen, die keine Grundstücke sind, begrenzte Nutzungsdauern haben. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, eine widerlegbare Vermutung aufzunehmen, dass Sachanlagen, die keine Grundstücke sind, eine begrenzte Nutzungsdauer haben, sodass eine Einheit Beweise haben muss, um diese Vermutung zu widerlegen, bevor sie Sachanlagen, die keine Grundstücke sind, einer unbegrenzten Nutzungsdauer zuordnen kann (siehe Paragraph 52).

Abschreibung von Kulturgütern

- GE61. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 kam das IPSASB, basierend auf den Antworten zum Konsultationspapier, *Finanzberichterstattung für Kulturgüter im öffentlichen Sektor*, zu dem Schluss, dass die gleichen Abschreibungsanforderungen, die für andere Arten von Sachanlagen gelten, auch für Kulturgüter gelten sollen. Wo die Antwortenden mit dieser Vorgehensweise nicht einverstanden waren, argumentierten einige gegen Abschreibungen, während andere angaben, dass Leitlinien benötigt werden, um die Nutzungsdauern von Kulturgütern zu schätzen und Kulturgüter zu identifizieren, für die es keinen Abschreibungsaufwand gibt. Basierend darauf, dass viele Kulturgüter im Laufe der Zeit verbraucht wurden, während sie Dienstleistungen bzw. wirtschaftliche Vorteile lieferten, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass Kulturgüter abschreibbare Vermögenswerte sein können.
- GE62. Das IPSASB hatte jedoch weiter festgestellt, dass Kulturgüter aufgrund von Faktoren wie ihrer Natur bzw. den Umständen, unter denen sie gehalten wurden, sehr lange und sogar unbegrenzte Nutzungsdauern haben können. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, dass die Nutzungsdauern klargestellt werden sollten, um auf Situationen angewendet zu werden, in denen Sachanlagen unbegrenzte Nutzungsdauern haben.
- GE63. Zur Unterstützung der Beurteilungen von Einheiten, ob ein Kulturgut eine begrenzte oder unbegrenzte Nutzungsdauer hat, entschied das IPSASB, nicht maßgebliche Implementierungsleitlinien hinzuzufügen (siehe Paragraphen IL30-IL33).

Bestimmung von Teilen von Infrastrukturanlagen, die separat abgeschrieben werden sollten

- GE64. Das IPSASB überlegte, ob es eine Herausforderung war, die geeignete Bilanzierungseinheit zu bestimmen, wenn bedeutende Teile von Infrastrukturanlagen identifiziert werden sollen, die separat abgeschrieben werden sollten.

- GE65. Das IPSASB stellte fest, dass die bestehenden Prinzipien klar sind, dass ein Vermögenswert unterschiedliche Bilanzierungseinheiten für die Abschreibung haben könnte, weil Teile einer Sachanlage mit erheblichen Kosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Postens separat abgeschrieben werden müssen. Dieses Prinzip gilt auch für Infrastrukturanlagen, aber es muss Ermessen ausgeübt werden, um die Bilanzierungseinheit zu bestimmen oder zu identifizieren, die möglicherweise eigenständige Vermögenswerte für sich sein könnten (siehe Paragraph 8).
- GE66. Das IPSASB entschied, das Beispiel im Paragraph AL6 zu überarbeiten, das eine Reihe von Vermögenswerten (wie Randsteine und Kanäle, Fahrbahnen und Brücken) aufführt, die das Straßensystem als Bilanzierungseinheiten oder Teile ausmachen, die für einen separaten Ansatz und Abschreibung identifiziert werden sollten, um das Prinzip der separaten Abschreibung der Teile von Sachanlagen auf der geeigneten Ebene zu veranschaulichen.
- GE67. Das IPSASB erkannte an, dass die in dem Beispiel beschriebenen separaten Bilanzierungseinheiten in einigen Rechtsordnungen relevant sein könnten, kam jedoch zu dem Schluss, dass die Rechtsordnungen Ermessen anwenden werden, um die geeigneten Bilanzierungseinheiten für ihre jeweiligen Umstände zu bestimmen.
- GE68. Das IPSASB entschied, Implementierungsleitlinien hinzuzufügen (siehe Paragraphen IL34-IL38).

Jährliche Überprüfung auf Wertminderung für Sachanlagen mit unbegrenzter Nutzungsdauer

- GE69. Das IPSASB hatte entschieden, dass es bei einer Einheit, die Sachanlagen als mit unbegrenzter Nutzungsdauer beurteilt, wichtig ist, dass die Vermögenswerte regelmäßig auf Anhaltspunkte einer Wertminderung überprüft werden. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, eine Anforderung für jährliche Überprüfungen auf Anhaltspunkte einer Wertminderung für solche Vermögenswerte in Standardentwurf 78 einzufügen (siehe Paragraph 56).

Separate Bilanzierung von Grundstücken und Infrastrukturanlagen

- GE70. Das IPSASB befasste sich mit der Frage, ob Grundstücke und Infrastrukturanlagen getrennte Vermögenswerte sind, die separat erfasst werden sollten.
- GE71. Das IPSASB entschied, dass keine zusätzlichen maßgeblichen Leitlinien in Standardentwurf 78 aufgenommen werden sollten, da die bestehenden Leitlinien klarstellen, dass:
- (a) Grundstücke und Gebäude trennbare Vermögenswerte sind und separat erfasst werden (z. B. separater Ansatz und Bewertung), auch wenn sie zusammen erworben werden (siehe Paragraph 50); und
 - (b) Grundstücke, Gebäude, Straßen und Stromübertragungsnetze Beispiele für separate Klassen von Sachanlagen sind, die separat angegeben werden sollten (siehe Paragraphen 34 und 69).

Bilanzierung von Verlängerungen

- GE72. Das IPSASB prüfte, ob die „Bilanzierung von Verlängerungen“ eine geeignete Technik ist, um die Abschreibung von Sachanlagen zu schätzen, wenn diese gemäß einem detaillierten Anlagenverwaltungsplan verwaltet werden.
- GE73. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass es keine definitive Methode für die „Bilanzierung von Verlängerungen“ gibt und dass diese Technik in seiner Literatur nicht zur Schätzung der Abschreibung von Sachanlagen verwendet werden sollte, angesichts der zahlreichen Interpretationen in verschiedenen Rechtsordnungen.

Informationsverwendung in Anlagenverwaltungsplänen für die Finanzberichterstattung

- GE74. Bei der Entwicklung dieses Standards hatte das IPSASB festgestellt, dass viele Einheiten des öffentlichen Sektors Anlagenverwaltungspläne haben, die das ordnungsgemäße Management einer Sachanlage über dessen Lebenszyklus erleichtern. Diese Anlagenverwaltungspläne werden in der Regel von qualifizierten Expert:innen entwickelt und konzentrieren sich auf die operativen Aspekte der Sachanlage.
- GE75. Das IPSASB stellte fest, dass, wenn diese Anlagenverwaltungspläne von qualifizierten Expert:innen auf dem neuesten Stand gehalten werden und die Informationen zuverlässig sind, diese Pläne detaillierte Informationen bereitstellen könnten, die für die Bilanzierung von Sachanlagen relevant sind.

- GE76. Das IPSASB entschied, Implementierungsleitlinien hinzuzufügen, um zu klären, wann Anlagenverwaltungspläne Informationen liefern könnten, die für Zwecke der Finanzberichterstattung nützlich sind, wenn es um die Bilanzierung von Sachanlagen geht (siehe Paragraphen IL39-IL40).

Wertminderung

Verbindlichkeiten für zukünftigen Erhalt/zukünftige Instandhaltung von Kultur- und Infrastrukturanlagen

- GE77. Bei der Entwicklung dieses Standards prüfte das IPSASB, ob die Absicht einer Einheit, Kultur- und Infrastrukturanlagen zu erhalten und/oder instand zu halten, Verbindlichkeiten begründen könnte. Damit eine Verbindlichkeit besteht, muss die Einheit eine unvermeidbare gegenwärtige Verpflichtung haben (d. h. kaum oder keine realistische Alternative, sie zu vermeiden), zukünftige Ausgaben gegenüber einem externen Dritten zu tätigen.
- GE78. Während das IPSASB anerkennt, dass Einheiten, die Kultur- und Infrastrukturanlagen halten, oft die Absicht haben, diese zu erhalten und/oder instand zu halten und es Erwartungen an die Einheit geben kann, dies zu tun, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass weder Absichten noch Erwartungen ausreichen, um eine gegenwärtige Verpflichtung zu begründen.
- GE79. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass keine Verbindlichkeit aus dem Plan bzw. der Absicht der Einheit entsteht, Kulturgüter und Infrastrukturanlagen zu erhalten bzw. instand zu halten, es sei denn, es bestehen Vereinbarungen, die eine Verpflichtung gegenüber einem externen Dritten für die Einheit schaffen.

Wertminderung von Kultur- und Infrastrukturanlagen

- GE80. Das IPSASB prüfte, ob ausreichende Leitlinien bestehen, um festzustellen, ob eine Infrastrukturanlage beeinträchtigt ist, wenn ein Teil des Netzwerks oder Systems beschädigt oder nicht funktionsfähig wird. Das IPSASB erwog auch, ob zusätzliche Leitlinien erforderlich sind, um die Wertminderung von Kulturgütern zu behandeln.
- GE81. Das IPSASB entschied, dass keine zusätzlichen Leitlinien notwendig sind, da ausreichende maßgebliche Leitlinien zur Wertminderung in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, und IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, existieren, um die Wertminderung von sowohl Kulturgütern als auch Infrastrukturanlagen angemessen zu behandeln, einschließlich Leitlinien für Einheiten zur Bestimmung, wann ein Teil des Netzwerks oder Systems beeinträchtigt wurde.

Unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten

- GE82. Das IPSASB prüfte das Problem, dass die Leitlinien nicht eindeutig darlegen, ob „Rückstände bei der Instandhaltung“ oder „verschobene Instandhaltung“ in den Abschlüssen erfasst werden sollten.
- GE83. Das IPSASB hatte entschieden, die Begriffe „Rückstände bei der Instandhaltung“ oder „verschobene Instandhaltung“ nicht zu verwenden, da die Begriffe in verschiedenen Rechtsordnungen mehrere Interpretationen und Anwendungen haben. Das IPSASB stellte klar, dass das von den Adressat:innen hervorgehobene Problem sich auf die „unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten“ bezog.
- GE84. Obwohl die Grundsätze von IPSAS 17 im Hinblick auf die Bilanzierung von Vermögenswerten, die „unzureichend gewartet“ werden, klar sind, entschied das IPSASB, Implementierungsleitlinien hinzuzufügen, um die Bilanzierung für die „unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten“ in Standardentwurf 78 zu klären (siehe Paragraphen IL41-IL44).

Erzielbarer Betrag

- GE85. IAS 16 definiert den erzielbaren Betrag als den „höheren der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts“. IPSAS 17 bezieht sich auf die Definition in IPSAS 26 des erzielbaren Betrags, die lautet „der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit“. Die Definition in IPSAS 17 ist dieselbe wie in IPSAS 26, weicht aber leicht von jener in IAS 16 ab. Bei der Entwicklung von IPSAS 45, stellte das IPSASB fest, dass diese Abweichung von IAS 16 bei der Definition des erzielbaren Betrags in IPSAS 45 noch anwendbar ist.

Ausbuchung

Ausbuchung von Infrastrukturanlagen

- GE86. Bei der Entwicklung dieses Standards hatte das IPSASB geprüft, ob ausreichende Leitlinien zur Ausbuchung im Hinblick auf die Bilanzierung von Infrastrukturanlagen existieren. Das IPSASB hatte festgestellt, dass das Problem der Ausbuchung entstand, weil Teile von Infrastrukturanlagen ständig ersetzt wurden und es möglicherweise an detaillierten Bilanzierungsunterlagen mangelte, um die Ausbuchung der Buchwerte der ersetzten Teile zu unterstützen.
- GE87. Das IPSASB entschied, keine zusätzlichen Leitlinien zur Ausbuchung in diesen Standard aufzunehmen, da ausreichende maßgebliche Leitlinien zur Ausbuchung existieren und die von den Adressat:innen identifizierten Herausforderungen bei der Bilanzierung für die Ausbuchung von Teilen von Infrastrukturanlagen administrativer Natur zu sein scheinen und sich auf die Bilanzierung beziehen.

Darstellung – Ausweis und Angabe

Kulturgüter: Schwerpunkt auf Informationen im Abschluss

- GE88. Bei der Entwicklung dieses Standards stellte das IPSASB fest, dass einige Rechtsordnungen ergänzende Informationen über Kulturgüter als Ersatz für den Ansatz von Kulturgütern in den Abschlüssen angaben. Ergänzende Angaben können qualitative Informationen enthalten, die üblicherweise nicht in den Abschlüssen enthalten sind. Diese Art von Informationen könnte für umfassendere Zwecke der Rechenschaftspflicht nützlich sein, wie z. B. die Berichterstattung über die kulturgutbezogene Leistungserbringung einer Einheit.
- GE89. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass es sich auf Leitlinien konzentrieren würde, die sich auf Abschlüsse beziehen, da die *Leitlinien zur Empfohlenen Praxis* (LEP) ausreichende Leitlinien für die Berichterstattung über ergänzende Informationen zu Kulturgütern außerhalb der Abschlüsse bieten. Die LEP ermöglichen es Einheiten, kulturgutbezogene ergänzende Informationen an die spezifischen Informationsbedürfnisse, die sich aus ihren Kulturgutbeständen, kulturgutbezogenen Zielsetzungen und dem nationalen oder lokalen Kontext ergeben, anzupassen.

Übergangsvorschrift

- GE90. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 78 hatte das IPSASB beschlossen, dass IPSAS 45 rückwirkend gemäß IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, angewendet werden soll, außer dass eine Einheit wählen kann, Kulturgüter zum Zeitwert zu bewerten, wenn keine zuverlässigen Kosteninformationen für diese Vermögenswerte verfügbar sind. Bei der Entwicklung von IPSAS 45 erkannte das IPSASB an, dass eine zusätzliche Übergangsvorschrift für die erstmalige Anwendung der Bewertungsgrundlagen zum Zeitwert von IPSAS 45 erforderlich war. Das IPSASB entschied, zusätzliche maßgebliche Leitlinien aufzunehmen, die widerspiegeln, dass eine Einheit den Effekt der erstmaligen Anwendung des operativen Zeitwerts und der Bewertungsgrundlage für den beizulegenden Zeitwert im Zeitwertmodell als Anpassung des Eröffnungswerts im kumulierten Überschuss oder Defizit am Datum der erstmaligen Anwendung von IPSAS 45 erfassen soll, anstatt Vergleichszeiträume neu darzustellen (siehe Paragraph 87(b)).

Überarbeitung von IPSAS 45 infolge der *Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC*

- GE91. Im September 2023 initiierte das IPSASB ein Projekt mit eng gefassten Änderungen, um sieben IFRIC- und SIC-Interpretationen zu prüfen, die vom IFRS Interpretations Committee herausgegeben wurden, aber noch nicht vom IPSASB berücksichtigt wurden, um deren Anwendbarkeit auf den öffentlichen Sektor festzustellen. In seiner Bewertung berücksichtigte das IPSASB, ob Einheiten des öffentlichen Sektors mit ähnlichen Anwendungsproblemen konfrontiert sein könnten und ob die Einbeziehung von auf den Interpretationen basierenden Leitlinien in die IPSAS helfen würde, die Anwendung bestehender Rechnungslegungsgrundsätze zu klären.

- GE92. Das IPSASB prüfte die Anforderungen von IFRIC 1, *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen*, die vom IASB erstmals 2004 veröffentlicht wurden, sowie die Überlegungen des IFRS Interpretations Committee zur Erreichung seines Konsenses, wie in dessen Grundlagen für die Entscheidungsfindung dargelegt. Das IPSASB stimmte im Allgemeinen mit der Ansicht überein, dass es keinen besonderen Grund in Bezug auf den öffentlichen Sektor gibt, diese Anforderungen nicht in IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, aufzunehmen.
- GE93. Im April 2024 veröffentlichte das IPSASB den Standardentwurf 89, *Änderungen zur Berücksichtigung von IFRIC-Interpretationen*, der vorschlug, Leitlinien zu IPSAS 45 hinzuzufügen, um die Adressat:innen auf relevante Leitlinien in IPSAS 19 zu verweisen. Das IPSASB erhielt starke Unterstützung von den Adressat:innen für diese Vorschläge. Daher entschied es sich, IPSAS 45 zu ändern, um die vorgeschlagenen Leitlinien zu integrieren.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 45 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Definition von Sachanlagen

Beurteilung von Kontrolle

- IL1. **Beurteilung des Vorliegens von Kontrolle:** Die Einheit kontrolliert eine Ressource, wenn sie die Fähigkeit hat, die Ressource so einzusetzen oder deren Einsatz durch andere Parteien so zu lenken oder andere Parteien davon abzuhalten, die Ressource so zu nutzen, dass ihr bei der Erbringung ihrer Dienstleistungen oder hinsichtlich anderer Ziele ein Nutzen aus dem Dienstleistungspotenzial oder dem wirtschaftlichen Nutzen der Ressource entsteht. Paragraph AL10 legt die Anhaltspunkte für Kontrolle wie folgt fest:
- (a) rechtliches Eigentum;
 - (b) Zugang zur Ressource oder die Fähigkeit, anderen den Zugang zur Ressource zu verweigern oder einzuschränken;
 - (c) Möglichkeit, sicherzustellen, dass die Ressource zur Verwirklichung ihrer Ziele eingesetzt wird; oder
 - (d) Bestehen eines vollstreckbaren Rechts auf das Dienstleistungspotenzial oder die Fähigkeit, mit der Ressource einen wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.
- IL2. **Kontrolle über materielle Gegenstände:** Diese Implementierungsleitlinien konzentrieren sich auf Kontrolle über Sachanlagen, bei denen die Ressource durch materielle Gegenstände dargestellt wird. Immaterielle Vermögenswerte, die aus einem Kredit, einem Leasingverhältnis oder einer anderen Art von „Nutzungsrecht“ resultieren, werden in diesen Implementierungsleitlinien nicht behandelt, da sie nicht im Anwendungsbereich von IPSAS 45 sind.
- IL3. **Die Anwendung von Ermessen:** Die Einheit wendet Ermessen auf die Tatsachen jeder Situation an, wenn sie:
- (a) das Bestehen von Anhaltspunkten für Kontrolle beurteilt; und
 - (b) zu dem Schluss kommt, ob Kontrolle besteht oder nicht.

Kontrolle über Grundstücke, die sich über oder unter Sachanlagen befinden

Sachanlagen können auf Grundstücken gebaut werden, die für den Betrieb eines Gegenstands grundlegend sind, aber Eigentum von einer anderen Einheit sind. Eine regionale Regierung oder Stadtregierung kann zum Beispiel ein Straßennetzwerk auf Grundstücken bauen, die Eigentum von einer anderen Ebene der Regierung sind. Sollte die Einheit, die die Sachanlage kontrolliert, auch das Grundstück erfassen?

- IL4. Wenn eine Sachanlage auf Grundstücken gebaut wird, die Eigentum einer anderen Regierungsebene sind, wird das rechtliche Eigentum der Grundstücke nicht von der Einheit, die die Sachanlage baut, gehalten. Rechtliches Eigentum ist jedoch nur ein Kriterium für den Nachweis der Kontrolle über eine Ressource. Eine Einheit kann nachweisen, dass sie die Ressource kontrolliert, auch wenn kein rechtliches Eigentum besteht, weil sie die Nutzung der Ressource steuern und die wirtschaftlichen Vorteile oder das Dienstleistungspotenzial, die bzw. das sich daraus ergeben könnten, erlangen kann.
- IL5. Bei der Beurteilung, ob Grundstücke, die Eigentum einer anderen Regierungsebene sind, unter einer Sachanlage von einer Einheit kontrolliert werden, berücksichtigt die Einheit die Rechte, die sie in Bezug auf den Betrieb der Sachanlage hat. Wenn der laufende Betrieb der Sachanlage davon abhängt, ob die andere Regierungsebene der Einheit weiterhin Zugang zu den Grundstücken gewährt, ist es unwahrscheinlich, dass die Einheit die Grundstücke kontrolliert.

Kontrolle über Gegenstände einer Kunstsammlung

Hat eine Einheit die Kontrolle über Gegenstände einer Kunstsammlung, wenn sie nur das Recht hat, die Gegenstände vorübergehend über einen definierten Zeitraum im Rahmen einer Vereinbarung (oder Vereinbarungen) mit einer anderen Einheit (oder Einheiten) oder Einzelpersonen (Gruppe von Einzelpersonen) zu halten?

- IL6. Nein. Die Einheit hat nicht die Kontrolle über diese Gegenstände ihrer Kunstsammlung. Nach Anwendung der Anwendungsleitlinien in IPSAS 45 und Ermessen in Bezug auf die Tatsachen der Situation hat die Einheit nicht die Kontrolle über die Ressource, die von den Gegenständen dargestellt wird. Das wird dadurch gezeigt, dass die Einheit den Gegenstand nur temporär für eine definierte Periode hält. Die Einheit hat nicht die Fähigkeit, die Gegenstände zu nutzen oder die Nutzung anderer Parteien zu lenken oder andere Parteien daran zu hindern, die Gegenstände zu nutzen, um das Dienstleistungspotenzial oder die wirtschaftlichen Vorteile, die in den Gegenständen enthalten sind, zur Erreichung ihrer Dienstleistungs- oder anderer Ziele zu erzielen. Ein anderer Standard könnte jedoch anwendbar sein, zum Beispiel einer, der Leasingvereinbarungen oder ähnliche Vereinbarungen behandelt, in deren Anwendungsbereich immaterielle Rechte zur Nutzung von materiellen Ressourcen fallen.

Hat die Einheit Kontrolle über Gegenstände in ihrer Kultursammlung, wenn sie nicht rechtliche Eigentümerin ist, aber das Recht hat, die Gegenstände für einen unbegrenzten Zeitraum im Rahmen einer Vereinbarung, wobei das Verständnis beider Parteien ist, dass diese unbegrenzt ist, zu halten?

- IL7. Ja. Die Einheit hat die Kontrolle über diese Gegenstände ihrer Kunstsammlung. Das liegt daran, dass die Einheit die Fähigkeit hat, die Gegenstände zu nutzen oder die Nutzung anderer Parteien zu lenken oder andere Parteien daran zu hindern, die Gegenstände zu nutzen, um das Dienstleistungspotenzial oder die wirtschaftlichen Vorteile, die in den Gegenständen enthalten sind, zur Erreichung ihrer Dienstleistungs- oder anderer Ziele zu erzielen.

Behält die Einheit die Kontrolle über Gegenstände ihrer Kunstsammlung, wenn sie sie lagert, anstatt sie der Öffentlichkeit zu zeigen?

- IL8. Ja. Die Einheit hat immer noch die Kontrolle über Gegenstände in ihrer Kunstsammlung, wenn sie sie lagert (zum Beispiel in einem Lager oder Forschungslabor), anstatt sie der Öffentlichkeit zu zeigen. Die Entscheidung der Einheit, die Gegenstände zu lagern, hat keinen Einfluss auf die Kontrolle der Einheit über die Ressource, die die Gegenstände darstellen. Das liegt daran, dass die Einheit die Fähigkeit hat, die Gegenstände zu nutzen oder die Nutzung anderer Parteien zu lenken oder andere Parteien daran zu hindern, die Gegenstände zu nutzen, um das Dienstleistungspotenzial oder die wirtschaftlichen Vorteile, die in den Gegenständen enthalten sind, zur Erreichung ihrer Dienstleistungs- oder anderer Ziele zu erzielen.

Ansatz**Behandlung von nachträglichen Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter**

Sollte eine Einheit nachträgliche Ausgaben für nicht erfasste Kulturgüter aktivieren, wenn die Ausgaben die Ansatzgrundsätze von IPSAS 45 erfüllen?

- IL9. Ja. Eine berichtende Einheit sollte nachträgliche Ausgaben aktivieren, die ihr in Bezug auf nicht erfasste Kulturgüter anfallen, wenn die Ausgaben die Ansatzgrundsätze von IPSAS 45, Paragraph 6 erfüllen.

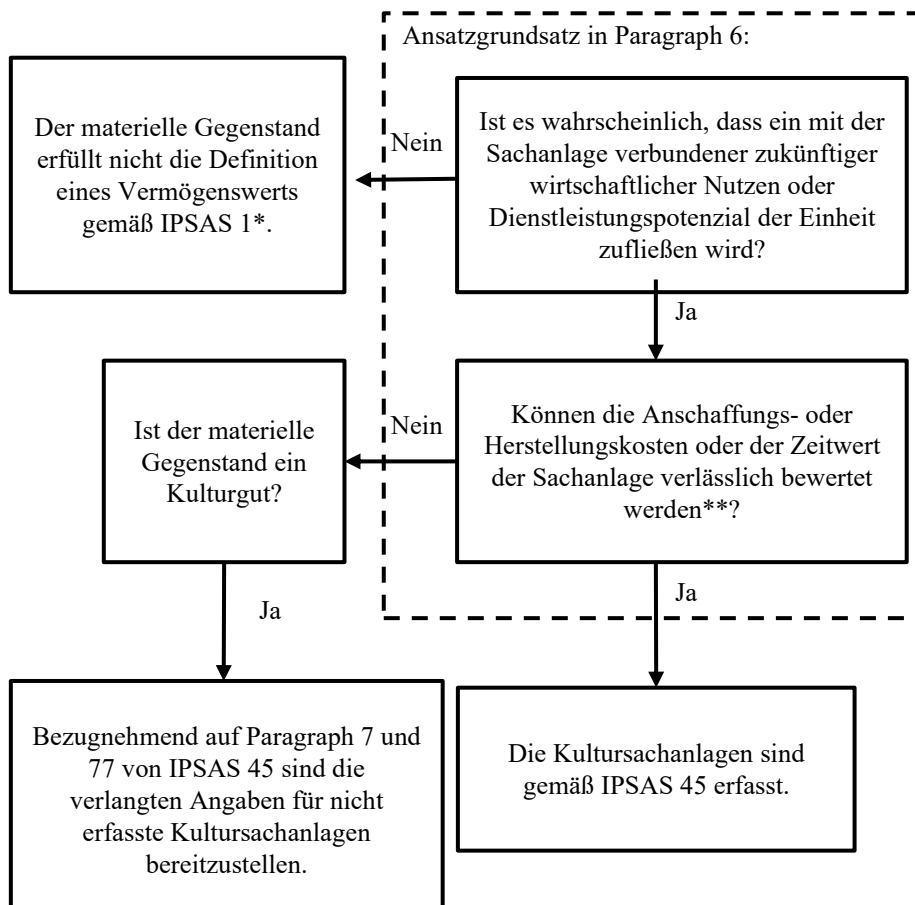
Schwellenwerte für die Aktivierung von Kosten

Welche Faktoren sollten bei der Wahl der Schwellenwerte für die Aktivierung berücksichtigt werden?

- IL10. IPSAS 45 Paragraph 6 legt den Ansatzgrundsatz für die Bestimmung, ob Kosten als Vermögenswert erfasst werden sollen, d. h. „aktiviert werden“, fest und bestimmt, dass die Kosten einer Sachanlage als Vermögenswert wirklich nur erfasst werden sollen, wenn:
- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial der Einheit zufließen wird, und wenn
 - (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Zeitwert der Sachanlage verlässlich bewertet werden können.
- IL11. In der Praxis erfassen Einheiten einige Kosten, die diesen Ansatzgrundsatz erfüllen, als Ausgaben, da sie unter einen vom Management festgelegten „Schwellenwert für die Aktivierung“ fallen. Schwellenwerte für die Aktivierung gehen von der Anwendung eines Wesentlichkeitsgrundsatzes aus. Als solche werden nicht alle Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer, die über eine Berichtsperiode hinausgeht, aktiviert. Viele können als Ausgaben erfasst werden, ohne wesentliche Auswirkungen auf die im Abschluss berichteten Informationen zu haben. Schwellenwerte für die Aktivierung leiten Einheiten in Bezug auf die Thematik, ob Kosten aktiviert und in der Bilanz inkludiert werden sollen oder als Ausgaben in der Ergebnisrechnung inkludiert werden sollen.
- IL12. Faktoren, die bei der Festlegung von Schwellenwerten für die Aktivierung beachtet werden sollten:
- (a) **Erfüllung der Informationsbedürfnisse der Adressat:innen:** Schwellenwerte für die Aktivierung sollen zu berichteten Informationen führen, die die Bedürfnisse externer Abschlussadressat:innen erfüllen. Schwellenwerte für die Aktivierung sollen zu berichteten Informationen für erfasste Vermögenswerte, die die qualitativen Eigenschaften einschließlich Relevanz und getreue Darstellung erreichen, führen.
 - (b) **Wesentlichkeit:** Schwellenwerte für die Aktivierung sollten so gewählt werden, dass wesentliche Werte der Vermögenswerte aktiviert werden. Angemessene Schwellenwerte für die Aktivierung führen Einheiten dazu, dass Gegenstände aktiviert werden, die wesentliche Auswirkungen auf die Informationen über Vermögenswerte und Aufwendungen im Abschluss haben und jene Gegenstände als Ausgaben erfasst werden, die keine wesentlichen Auswirkungen auf Informationen haben.
 - (c) **Kosten-Nutzen:** Wenn Schwellenwerte für die Aktivierung angemessen angesetzt werden, reduzieren sie die Kosten für die Nachverfolgung einer großen Anzahl an Gegenständen mit geringem Wert, während die Vorteile der Bedürfniserfüllung von Adressat:innen und Aktivierung wesentlicher Werte weiterhin verfolgt werden. Wenn die Schwellenwerte für die Aktivierung zu niedrig angesetzt werden, kann das zu wesentlichen zusätzlichen Kosten – in Form von Arbeit für Mitarbeitende – ohne jegliche Vorteile führen.
- IL13. Eine Einheit sollte berücksichtigen, ob verschiedene Gruppen von Sachanlagen verschiedene Schwellenwerte für die Aktivierung benötigen.
- IL14. Schwellenwerte für die Aktivierung werden oft auf einzelne Gegenstände anstatt auf Gruppen von ähnlichen Gegenständen angewendet. Der kumulative Effekt auf eine Gruppe von ähnlichen Vermögenswerten sollte jedoch berücksichtigt werden, wenn dieser relevant ist. Dies kann der Fall sein, wenn eine Gruppe von Vermögenswerten zur gleichen Zeit als Teil eines einzelnen Projekts erworben werden, zum Beispiel für Vermögenswerte, die für ein umfangreiches Bauprogramm erworben werden.

Entscheidungsbaum – Kulturgüter

Dieser Entscheidungsbaum wird IPSAS 45 beigelegt, ist aber nicht Bestandteil desselben.



* **Vermögenswerte** sind Ressourcen, über die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit eine Einheit die Verfügungsgewalt hat und von denen erwartet wird, dass der Einheit durch sie zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zufließt.

**** Bewertungsaspekte:**

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten wie in den Paragraphen 14-19 beschrieben.
- Zeitwert:
 - operativer Zeitwert: Der Betrag den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zum Bewertungszeitpunkt zahlen würde.
 - beizulegender Zeitwert: Der Preis, der beim Verkauf eines Vermögenswerts bei einer ordnungsgemäßen Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen zum Bewertungszeitpunkt erzielt werden würde.
- Verlässliche Informationen: Informationen, die frei von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen sind, und die Adressat:innen müssen sich darauf verlassen können, dass sie getreu darstellen, was sie vorgeben bzw. was vernünftigerweise erwartet werden kann.

Folgebewertung

Zeitwertmodell

Bewertungsgrundlagen

Kann eine Gruppe von Sachanlagen, die mit dem Zeitwertmodell bewertet wurde, die Bewertungsgrundlagen des operativen Zeitwerts und des beizulegenden Zeitwerts vermischen?

- IL15. Ja. Das Bewertungsmodell, d. h. das Anschaffungskostenmodell oder Zeitwertmodell, muss konsistent auf eine ganze Gruppe von Sachanlagen angewendet werden. Solange das Bewertungsmodell auf eine ganze Gruppe von Sachanlagen angewendet wird, können innerhalb einer Gruppe verschiedene Bewertungsgrundlagen angewendet werden. Das kann der Fall sein, wenn eine Gruppe von Sachanlagen mit dem Zeitwertmodell bewertet wird. Individuelle Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen können zum operativen Zeitwert oder zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, abhängig vom primären Ziel, zu dem die Einheit die Sachanlage oder den Teil einer Sachanlage hält (siehe Paragraph 27).

Ist ein Wechsel bei der Bewertungsgrundlage zum Zeitwert, vom operativen Zeitwert zum beizulegenden Zeitwert, als Änderung der Bilanzierungsmethode gemäß IPSAS 3, Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler, anzusehen?

- IL16. Nein. Die Bewertungsgrundlage zum Zeitwert kann sich aufgrund einer Änderung des Ziels ändern, zu dem eine Einheit eine Sachanlage oder einen Teil einer Sachanlage hält.
- IL17. Zum Beispiel: Ein Krankenhaus hat zehn Stationen, neun davon wurden von zahlenden Patienten auf einer kommerziellen Basis genutzt, während die zehnte Station für nicht zahlende Patienten genutzt wurde. Die Einheit entschied sich dazu, die zehnte Station auf zahlende Patienten auf kommerzielle Basis umzustellen und somit das Ziel, zu dem die Einheit die zehnte Station hält, von operativer Leistungsfähigkeit zu finanzieller Leistungsfähigkeit zu ändern. Als Ergebnis beginnt die Einheit, die zehnte Station zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Bewertung von Kulturgütern zum Zeitwert

Haben Einschränkungen der Nutzung von Kulturgütern Auswirkungen auf die Fähigkeit der Einheit, ihren Zeitwert beim erstmaligen Ansatz (wenn der Vermögenswert zum Beispiel gespendet wurde) oder nachträglich (wenn die Einheit ihre Kulturgüter nachträglich neu bewertet) abzuleiten?

- IL18. Nein. Einschränkungen der Nutzung von Kulturgütern haben keine Auswirkungen auf die Fähigkeit einer Einheit, den jeweiligen Zeitwert abzuleiten. Die Einschränkungen müssen jedoch beim Ableiten des Zeitwerts berücksichtigt werden.

Hat es Auswirkungen auf die Fähigkeit der Einheit, den Zeitwert eines Vermögenswerts abzuleiten, wenn ein Kulturgut als unersetzbar angesehen wird?

- IL19. Nein. Die Ansicht, dass ein Kulturgut unersetzbar ist, hat keine Auswirkungen auf die Fähigkeit der Einheit den Zeitwert abzuleiten.
- IL20. Viele Kulturgüter werden aus kultureller Sichtweise als unersetzbar angesehen. Aus Sicht der Finanzberichterstattung bezieht die Fähigkeit, einen Zeitwert abzuleiten, die Fähigkeit, Werte für gleichwertige Vermögenswerte zu ermitteln ein. „Gleichwertige Vermögenswerte“ müssen nicht identisch sein, um den Zeitwert ableiten zu können. Wenn eine Einheit den Zeitwert für Kulturgüter schätzen muss, muss sie Informationen, die zum Zeitwert verfügbar sind, berücksichtigen, auch wenn die Vermögenswerte aus kultureller Sicht unersetzbar sind. Den Zeitwert für Kulturgüter zu beschaffen, kann komplex und schwierig sein. Es kann Ermessen erforderlich sein, um eine Schätzung, die von einer Reihe von möglichen Werten abgeleitet ist, zu erhalten. Diese Bewertungs Herausforderungen sind ein normaler Teil der Finanzberichterstattung und nicht spezifisch für die Bewertung von Kulturgütern. Die Notwendigkeit von pflichtgemäßem Ermessen, Expertenbewertungen bzw. die Verwendung von Schätzungen, um einen Zeitwert abzuleiten, ist keine ausreichende Basis um zu bestimmen, dass ein Zeitwert nicht abgeleitet werden kann.

- IL21. Die Berücksichtigung der folgenden Faktoren unterstützt die Einschätzung einer Einheit, ob sie einen Zeitwert für ein Kulturgut ableiten kann:
- (a) Ersatz des Dienstleistungspotenzials: Ein Zeitwert ist wahrscheinlich ableitbar, wenn das Dienstleistungspotenzial des Kulturguts bei Bedarf ersetzt werden könnte, entweder durch:
 - (i) den Kauf eines ähnlichen Vermögenswerts; oder
 - (ii) die Reproduktion oder Rekonstruktion des Vermögenswerts, wobei die Reproduktion entweder für den gesamten Vermögenswert oder für Teile des Vermögenswerts je nach Bedarf oder durch Anwendung eines Ersatzzyklus für den Vermögenswert erfolgt.
 - (b) Im Gegensatz dazu ist der Zeitwert des Kulturguts möglicherweise nicht ableitbar, wenn sein Dienstleistungspotenzial nicht durch den Kauf eines anderen, ähnlichen Vermögenswerts oder durch Reproduktion ersetzt werden kann.
- IL22. Bedeutung des Kulturguts: Ein Zeitwert ist wahrscheinlich ableitbar, wenn sich das Dienstleistungspotenzial des Kulturguts hauptsächlich auf seine Fähigkeit bezieht, einen Zeitraum oder eine Art zu repräsentieren, sodass ein anderes Kulturgut desselben Zeitraums oder Art ähnlich repräsentativ sein könnte.
- Im Gegensatz dazu ist der Zeitwert eines Kulturguts möglicherweise nicht ableitbar, wenn sein Dienstleistungspotenzial unabhängig von der Fähigkeit des Kulturguts ist, einen Zeitraum oder eine Art zu repräsentieren, und stattdessen von etwas Einzigartigem und Spezifischem für dieses Kulturgut abhängt.

Bewertung von Grundstücken unter oder über Infrastrukturanlagen

Wie sollte das Grundstück unter oder über Infrastrukturanlagen, wie Grundstücke unter Straßen oder Eisenbahnen, bewertet werden, da die darauf befindlichen Infrastrukturanlagen spezialisiert sind und aufgrund ihrer operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden?

- IL23. IPSAS 45 stellt klar:
- (a) Grundstücke sollten separat erfasst werden. Diese Anforderung gilt für alle Grundstücke, einschließlich derer unter oder über Infrastrukturanlagen; und
 - (b) Grundstücke unter oder über Infrastrukturanlagen, die nach dem Zeitwertmodell bilanziert werden, sollten zum operativen Zeitwert oder zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Da die Infrastrukturanlage selbst ein spezialisiertes Vermögensgut ist, wird es oft der Fall sein, dass der Marktansatz schwer anzuwenden ist und dass der Vermögenswert einfacher unter Verwendung des Kostenansatzes bewertet werden kann.
- IL24. IPSAS 46, *Bewertung*, definiert den Kostenansatz als eine Bewertungsmethode, die den Betrag widerspiegelt, der derzeit erforderlich ist, um die Dienstleistungskapazität eines Vermögenswerts zu ersetzen (oftmals als aktueller Wiederbeschaffungswert bezeichnet).
- IL25. Der Wiederbeschaffungswert des Grundstücks basiert auf dem Zeitwert des Grundstücks am bestehenden Standort. Zum Beispiel, wenn die Straße durch landwirtschaftliches Gebiet verläuft, dann wird der Zeitwert des Grundstücks unter diesem Abschnitt der Straße als landwirtschaftlich bewertet, und wenn die Straße durch ein Industriegebiet führt, dann wird der Zeitwert des Grundstücks unter diesem Abschnitt der Straße als industriell bewertet.

Häufigkeit der Neubewertung von Sachanlagen

Wie oft sollten Sachanlagen neu bewertet werden?

- IL26. Gemäß Paragraph 30 von IPSAS 45 wird festgelegt, dass die Häufigkeit der Neubewertungen von den Änderungen des Zeitwerts der Sachanlagen abhängt, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich voneinander abweichen. Diese Leitlinien sind als Hilfestellung für Einheiten gedacht, die zur Bestimmung der Tatsache, ob Buchwerte wesentlich vom Zeitwert zum Abschlussstichtag abweichen, das Zeitwertmodell wählen.

IL27. Eine Einheit hat an jedem Abschlussstichtag zu beurteilen, ob irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass der Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich von dem abweichen könnte, der bestimmt worden wäre, wenn der Vermögenswert zum Abschlussstichtag neu bewertet worden wäre. Wenn ein derartiger Anhaltspunkt vorliegt, hat die Einheit den Zeitwert des Vermögenswerts zu bestimmen und eine Neubewertung des Vermögenswerts zu diesem Betrag vorzunehmen.

IL28. Bei der Bewertung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass der Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich von dem abweichen könnte, der bestimmt worden wäre, wenn der Vermögenswert zum Abschlussstichtag neu bewertet worden wäre, hat eine Einheit mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

Externe Informationsquellen

- (a) während der Periode sind signifikante Veränderungen mit Folgen für die Einheit im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem die Einheit tätig ist, oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist, eingetreten oder werden in der nächsten Zukunft eintreten;
- (b) wenn ein Markt für die Vermögenswerte der Einheit besteht: ob deren Marktwerte von deren Buchwerten abweichen;
- (c) während der Periode: ob es bei einem für den Vermögenswert relevanten Preisindex zu einer wesentlichen Veränderung gekommen ist;

Interne Informationsquellen

- (d) es liegen substantielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswerts vor;
- (e) während der Periode haben sich signifikante Veränderungen – negative oder positive – mit Folgen für die Einheit in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Nachteilige Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswerts, Planungen für den Abgang eines Vermögenswerts vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt und die Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts als begrenzt anstatt unbegrenzt. Günstige Veränderungen umfassen Ausgaben für Investitionen, die während der Periode entstanden sind, um die Leistungsfähigkeit eines Vermögenswerts zu verbessern bzw. zu erhöhen, sodass diese jene Leistungsfähigkeit übertrifft, die direkt vor der Investition festgestellt wurde; und
- (f) das interne Berichtswesen liefert substantielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Vermögenswerts schlechter oder besser ist oder sein wird als erwartet.

IL29. Die Liste in Paragraph IL28 ist nicht vollständig. Eine Einheit kann andere Anhaltspunkte, dass der Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich von dem abweichen könnte, der bestimmt worden wäre, wenn der Vermögenswert zum Abschlussstichtag neu bewertet worden wäre, identifizieren. Das Vorliegen solcher zusätzlichen Anhaltspunkte wäre ebenso ein Hinweis darauf, dass die Einheit eine Neubewertung des Vermögenswerts zum Zeitwert zum Abschlussstichtag vorzunehmen hat.

Abschreibung

Nutzungsdauer von Kulturgütern

Was sind die Hauptfaktoren, die bei der Beurteilung, ob ein Kulturgut eine unbegrenzte Nutzungsdauer hat, zu beachten sind?

- IL30. Paragraph 52 legt fest, dass es eine widerlegbare Vermutung gibt, dass Sachanlagen, die keine Grundstücke sind, eine begrenzte Nutzungsdauer haben. Damit ein Kulturgut eine unbegrenzte Nutzungsdauer hat, sollte eine Analyse der relevanten Faktoren zeigen, dass es für die Einheit vernünftig ist anzunehmen, dass es keine absehbare Grenze für den Zeitraum gibt, in dem erwartet wird, dass das Kulturgut Dienstleistungspotenzial bietet oder operativ genutzt wird, um Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln für die Einheit zu erwirtschaften. Paragraph 54 besagt, dass Schätzungen der Nutzungsdauer zum Zeitpunkt der Schätzung realistische Projektionen der relevanten Faktoren widerspiegeln sollten, anstatt optimistische oder pessimistische.
- IL31. Paragraph AL28 besagt, dass ein Kulturgemälde oder eine Skulptur, das bzw. die in einer sorgfältig kontrollierten geschützten Umgebung gehalten wird, um den Vermögenswert zu erhalten, ein Beispiel für einen Vermögenswert sein könnte, der eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben könnte.
- IL32. Die Hauptfaktoren, die bei der Beurteilung, ob ein Kulturgut eine unbegrenzte Nutzungsdauer hat, zu beachten sind, sind die folgenden:
- (a) **Zeitraum des Dienstleistungspotenzials:** Die Einheit sollte erwarten, dass nach ihrem besten Wissen der Zeitraum, über den das Kulturgut weiterhin Dienstleistungspotenzial bzw. zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bietet, unbegrenzt weitergeht. Der kulturelle Wert der Vermögenswerte für zukünftige Generationen sollte nachweisbar sein, sodass es vernünftig ist zu erwarten, dass ihr kultureller Wert unbegrenzt weitergeht.
 - (b) **Nutzung:** Die Nutzung des Kulturgutes sollte nicht zu einem physischen Verschleiß führen.
 - (c) **Erhaltung:** Die Einheit sollte in der Lage sein, die Maßnahmen zu beschreiben, die sie in der Vergangenheit ergriffen hat und weiterhin ergreifen möchte, um das Kulturgut zu erhalten, einschließlich angemessenen Schutzes des Kulturgutes vor den natürlichen Elementen, wo relevant. Erhaltungspläne sollten Informationen über die voraussichtliche Verfügbarkeit von Personal- und Finanzressourcen enthalten, um die Erhaltungsaktivitäten der Einheit durchzuführen.
- IL33. Einheiten wenden Ermessen bei ähnlichen Vermögenswerten an, um die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts zu schätzen. Wenn sich die Umstände ändern, muss die Einheit prüfen, ob das Kulturgut immer noch eine unbegrenzte Nutzungsdauer hat. Wenn festgestellt wird, dass das Kulturgut eine begrenzte Nutzungsdauer hat, wird die Einheit es als abschreibbaren Vermögenswert behandeln und entsprechend bilanzieren.

Bestimmung von Teilen von Infrastrukturanlagen, die separat abgeschrieben werden sollten

Was sollte bei der Bestimmung von Teilen von Infrastrukturanlagen – Netzwerke oder Systeme – für Zwecke der Finanzberichterstattung beachtet werden?

- IL34. Eine Einheit ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile, die eine wesentliche Auswirkung oder einen wesentlichen Effekt bei der Bestimmung der jährlichen Abschreibungsaufwendungen haben werden, getrennt ab.
- IL35. Sachanlagen einschließlich Infrastrukturanlagen verlangen keinen separaten Ansatz über das Niveau, das für Zwecke der Finanzberichterstattung verlangt wird. IPSAS 45 verlangt, dass
- (a) Gegenstände mit bedeutsamen Anschaffungskosten oder Wert im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten des Gegenstands getrennt abgeschrieben werden; und
 - (b) bedeutsame Teile von Sachanlagen mit anderen wesentlichen Teilen gruppiert werden, die die gleiche Nutzungsdauer bzw. Abschreibungsmethode haben, wenn der Abschreibungsbetrag bestimmt wird.

- IL36. Eines der Merkmale von Infrastrukturanlagen ist, dass sie Netzwerke oder Systeme sind, die aus einer Reihe von Vermögenswerten bestehen. Jeder dieser Vermögenswerte oder Gruppen von ähnlichen Vermögenswerten kann eine separate Bilanzierungseinheit sein und kann Teile haben.
- IL37. Bei der Entscheidung darüber, ob Teile der Vermögenswerte oder ähnliche Gruppen von Vermögenswerten, die die Infrastrukturanlagennetzwerke oder -systeme bilden, im Verhältnis zum gesamten Infrastrukturanlagennetzwerk oder -system bedeutend sind, erfordert es Ermessen, wenn entschieden werden soll, ob diese Teile separat behandelt werden sollen oder nicht. Für Zwecke der Finanzberichterstattung können die folgenden Anhaltspunkte hilfreich sein, um bedeutende Teile einer Sachanlage zu identifizieren:
- (a) die Teile sollten separat identifizierbar und bewertbar sein;
 - (b) die Teile sollten im Verhältnis zum Vermögenswert einen bedeutenden Wert haben; und
 - (c) die Teile sollten unterschiedliche geschätzte Nutzungsdauern haben.
- IL38. Die Einheit muss die Fakten und Umstände der Transaktion als Ganzes betrachten und die Wesentlichkeit berücksichtigen, um die bedeutenden Teile für Zwecke der Berechnung der Abschreibung zu bestimmen.

Informationsverwendung in Anlagenverwaltungsplänen für die Finanzberichterstattung

Können Anlagenverwaltungspläne Informationen bereitstellen, die für die Bilanzierung von Sachanlagen nützlich sind?

- IL39. Ja. Informationen aus Anlagenverwaltungsplänen können zur Bilanzierung von Sachanlagen verwendet werden, wenn diese Sachanlagen in Übereinstimmung mit einem ausreichend detaillierten Anlagenverwaltungsplan verwaltet werden, der effektiven internen Kontrollen unterliegt und verlässliche sowie aktuelle Informationen enthält.
- IL40. Informationen aus Anlagenverwaltungsplänen können eine nützliche Quelle sein für:
- (a) die Berechnung der Abschreibung. Die Paragraphen 47, 57, AL33 und AL35 geben an, dass die Abschreibung den Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts widerspiegelt, indem der Abschreibungsbetrag systematisch über seine Nutzungsdauer verteilt wird. Anlagenverwaltungspläne können Informationen enthalten über:
 - (i) die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswerts – Anlagenverwaltungspläne können Informationen über die erwartete Nutzungsdauer auf Basis ihrer Gestaltung/Funktion/erwarteten Nutzung enthalten; und
 - (ii) erwartete Muster des Vermögenswert-Verbrauchs – Anlagenverwaltungspläne können Informationen über den Zustand und die Instandhaltungshistorie enthalten;
 - (b) die Feststellung der bedeutsamen Teile einer Sachanlage. Paragraph 41 und AL24 schreiben vor, dass eine Einheit den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage ihren bedeutsamen Teilen zuordnet und jedes dieser Teile getrennt abzuschreiben ist. Anlagenverwaltungspläne können Informationen enthalten, die nützlich sind, um diese wesentlichen Teile von Sachanlagen zu bestimmen oder zu identifizieren, was wiederum nützlich sein könnte zur Berechnung von Abschreibungen, Wertminderungen bzw. zur Erleichterung der Ausbuchung von Sachanlagen;
 - (c) die Berechnung der geschätzten Kosten zur Instandhaltung, Wiederherstellung und Sanierung von Vermögenswerten; und
 - (d) die Bestimmung, ob es einen Anhaltspunkt dazu gibt, dass Sachanlagen wertgemindert sein könnten. Die relevanten Leitlinien für Wertminderungen sind in Paragraph 59 dieses Standards sowie in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, oder IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, verfügbar.

Wertminderung*Unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten***Was fällt unter unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten?**

- IL41. Unzureichende Instandhaltung von Vermögenswerten tritt ein, wenn das Instandhaltungsniveau eines Vermögenswerts nicht ausreichend ist, um das Dienstleistungspotenzial oder die Nutzungsdauer des Vermögenswerts zu erhalten.

Kann unzureichende Instandhaltung die Bewertung von Sachanlagen wie Infrastrukturanlagen, die konstante Instandhaltung verlangen, beeinflussen?

- IL42. Ja. Unzureichende Instandhaltung kann die Bewertung von Sachanlagen beeinflussen. Es kann ein Anhaltspunkt für Wertminderung sein und kann auch den Restwert und die Nutzungsdauer der Sachanlage beeinflussen.
- IL43. Die relevanten Leitlinien für Wertminderung sind in Paragraph 59 dieses Standards und IPSAS 21 oder IPSAS 26 verfügbar. Die relevanten Leitlinien für die Beurteilung des Restwerts und der Nutzungsdauer von Sachanlagen sind in den Paragraphen 48 und 49 dieses Standards verfügbar.
- IL44. Keine Verbindlichkeit sollte erfasst werden, wenn Sachanlagen nicht angemessen Instand gehalten werden, da IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, klarstellt, dass es keine gegenwärtige Verpflichtung gibt, Instandhaltungsaufwendungen zu erfassen, die in Zukunft anfallen werden.

ERLÄUTERnde BEISPIELE

Diese Beispiele werden IPSAS 45, Sachanlagen, beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Definition von Sachanlagen

Beurteilung von Kontrolle

Kontrolle über Grundstücke, die sich über oder unter Sachanlagen befinden

Beispiel 1 – Fall A (siehe Paragraphen EB1-EB3) veranschaulicht den Grundsatz zur Bestimmung der berichtenden Einheit, die das Grundstück unter dem Straßennetzwerk kontrolliert, wenn eine Einheit rechtliche Eigentümerin des Grundstücks ist und das Recht hat, den Zugang zu dem Grundstück zu lenken, einzuschränken oder anderen den Zugang zum Grundstück zu verbieten.

- EB1. Die kommunale (regionale) Regierung geht eine langfristige verbindliche Vereinbarung mit der nationalen Regierung ein, eine Straße zu bauen, die durch einen Nationalpark führt. Das Grundstück ist rechtliches Eigentum von der nationalen Regierung und sie hat die Eigentumsurkunden des Grundstücks. Die kommunale Regierung baut eine 200 Meilen lange Straße, die zwei ihrer größten Städte, Stadt X und Stadt Y verbindet. Die Straße zwischen den beiden Städten wird von Bussen, Autos und Lastkraftfahrzeugen befahren und hat die Fahrtzeit zwischen den Städten wesentlich verkürzt.
- EB2. Die kommunale Regierung kommt zu dem Schluss, dass die nationale Regierung das Grundstück kontrolliert, da:
- (a) das Grundstück das rechtliche Eigentum von der nationalen Regierung ist;
 - (b) die nationale Regierung alle Rechte auf das Grundstück behält, da sie die verbindliche Vereinbarung jederzeit beenden kann; und
 - (c) die nationale Regierung die Fähigkeit behält, wirtschaftliche Vorteile, die aus dem Verkauf des Grundstücks resultieren, zu erzielen. Die nationale Regierung hat das Recht, das Grundstück jederzeit zu verkaufen und kann entscheiden, an wen und zu welchem Preis das Grundstück verkauft wird.
- EB3. Während die Region die Fähigkeit hat, sicherzustellen, dass das Grundstück direkt unter der Straße genutzt wird, um ihre Ziele zu erreichen, d. h. die nationale Regierung erhält kein Dienstleistungspotenzial oder wirtschaftlichen Nutzen von dem Grundstück, während es genutzt wird, kommt die Einheit zu dem Schluss, dass dies nicht ausreicht, um die Kontrolle über das Grundstück zu haben. Andere Anhaltspunkte unterstützen die Beibehaltung der Kontrolle durch die nationale Regierung.

Beispiel 1 – Fall B (siehe Paragraphen EB4-EB5) veranschaulicht den Grundsatz zur Bestimmung der berichtenden Einheit, die das Grundstück unter dem Straßennetzwerk kontrolliert, wenn eine Einheit das Grundstück unbegrenzt und uneingeschränkt nutzen kann.

- EB4. Die Fakten und Umstände bleiben die gleichen, mit der Ausnahme, dass das Grundstück an die kommunale Regierung übertragen wird und diese das Grundstück unbegrenzt und uneingeschränkt nutzen kann und nicht die rechtliche Eigentümerin des Grundstücks ist.
- EB5. Obwohl die kommunale Regierung nicht die rechtliche Eigentümerin des Grundstücks ist, zieht die kommunale Regierung die Schlussfolgerung, dass sie das Grundstück kontrolliert, da
- (a) sie das Recht hat, den Zugang zum Grundstück zu lenken und den Zugang anderer Parteien zum Grundstück einzuschränken und zu verbieten, da ihr die unbegrenzte und uneingeschränkte Nutzung des Grundstücks zusteht. Die kommunale Regierung kann entscheiden, wie das Grundstück genutzt wird;
 - (b) sie die Fähigkeit hat, Vorteile in Form von wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial von der Nutzung des Grundstücks zu generieren; und
 - (c) sie sicherstellt, dass das Grundstück so genutzt wird, dass die Dienstleistungspotenzial-Ziele der kommunalen Regierung erreicht werden, wobei das Grundstück der kommunalen Regierung ermöglichen wird, eine Straße zu bauen, um Fahrzeuge und Güter zwischen zwei Städten zu transportieren.

Angaben

Beispiel 2 (siehe Paragraph EB6) veranschaulicht die allgemeinen Angabeprinzipien in den Paragraphen 69-76.

EB6. Das Innenministerium ist eine Einheit des öffentlichen Sektors, die die Verfügungsgewalt über zahlreiche Sachanlagen hat und für den Ersatz und die Instandhaltung der Immobilien verantwortlich ist. Im Folgenden finden sich Auszüge aus den Anhangangaben zur Bilanz des Innenministeriums für das am 31. Dezember 20X1 endende Geschäftsjahr. Damit werden die gemäß diesem Standard erforderlichen Hauptangaben veranschaulicht.

Anhangangaben

1. Grundstücke

(a) Die Grundstücke setzen sich aus 20.000 Hektar an verschiedenen Standorten zusammen. Die Grundstücke werden entsprechend der Bestimmung durch einen unabhängigen Gutachter zum beizulegenden Zeitwert zum 31. Dezember 20X1 bewertet.

(b) Beschränkung von Verfügungsrechten:

Grundstücke mit einer Fläche von 500 Hektar (angesetzt in Höhe von 62.500 Währungseinheiten) sind als Grundstücke im öffentlichen Interesse designiert und dürfen ohne Genehmigung der Gesetzgebung nicht verkauft werden. Eine Fläche von 200 Hektar (angesetzt in Höhe von 25.000 Währungseinheiten) der Grundstücke im öffentlichen Interesse und eine weitere Fläche von 2.000 Hektar (angesetzt in Höhe von 250.000 Währungseinheiten) anderer Grundstücke sind Gegenstand von Rechtsansprüchen von früheren Eigentümer:innen vor einem internationalen Gerichtshof der Menschenrechte, und das Gericht hat die Veräußerung der Grundstücke untersagt, bis das Verfahren entschieden ist; die Zuständigkeit des Gerichts in Bezug auf die Anhörung dieser Rechtssachen wird vom Ministerium anerkannt.

2. Gebäude

(a) Die Gebäude setzen sich aus Verwaltungsgebäuden und Industrieanlagen an verschiedenen Standorten zusammen.

(b) Die Gebäude werden beim erstmaligen Ansatz zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet, unterliegen jedoch fortlaufend einer Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert. Der unabhängige Gutachter bestimmt den beizulegenden Zeitwert auf fortlaufender Basis innerhalb einer kurzen Zeitspanne. Neubewertungen werden zeitgerecht durchgeführt.

(c) Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear über die Nutzungsdauer des Gebäudes. Die Nutzungsdauer der Verwaltungsgebäude beträgt 25 Jahre, jene der Industrieanlagen 15 Jahre.

(d) Das Ministerium hat fünf Verträge für die Errichtung neuer Gebäude abgeschlossen; die Auftragskosten belaufen sich auf insgesamt 250.000 Währungseinheiten.

3. Maschinen und technische Anlagen

(a) Maschinen und technische Anlagen werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen bewertet.

(b) Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear über die Nutzungsdauer der Maschinen und Anlagen.

(c) Die Nutzungsdauern der Maschinen und technischen Anlagen sind unterschiedlich:

Traktoren: 10 Jahre

Waschanlagen: 4 Jahre

Kräne: 15 Jahre

(d) Das Ministerium hat einen Vertrag für den Ersatz der Kräne abgeschlossen, die zur Reinigung und Instandhaltung der Gebäude verwendet werden – die Auftragskosten belaufen sich auf 100.000 Währungseinheiten.

4. Operative Ausstattung

- (a) Die operative Ausstattung wird zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen bewertet.
- (b) Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear über die Nutzungsdauer der operativen Ausstattung.
- (c) Die Nutzungsdauer aller Gegenstände innerhalb dieser Gruppe beträgt fünf Jahre.

Überleitungen (in 1.000 Währungseinheiten)								
	Grundstücke		Gebäude		Maschinen und technische Anlagen		Operative Ausstattung	
Berichtsperiode	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Stand zu Beginn des Geschäftsjahres	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Zugänge	–	–	250	100	120	200	20	100
Abgänge	–	–	150	40	60	80	20	–
Abschreibungen (laut Ergebnisrechnung)	–	–	160	180	145	135	50	50
Neubewertungen (netto)	250	225	-30	-50	–	–	–	–
Stand am Ende des Geschäftsjahres (laut Bilanz)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Summe Wertzuwächse aus Neubewertung (Paragraph 74(d))	750	500	250	250	–	–	–	–
Summe Abwertungen aus Neubewertung (Paragraph 74(e))	25	25	380	350	–	–	–	–
Bruttobuchwert	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Kumulierte Abschreibungen	–	–	500	340	500	355	100	50
Nettobuchwert	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

VERGLEICH MIT IAS 16

IPSAS 45, *Sachanlagen*, basiert in erster Linie auf IAS 16 (veröffentlicht im Dezember 2003, einschließlich Änderungen bis zum März 2018), *Sachanlagen*. Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 45 und IAS 16 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 45 bezieht sich im Abschnitt zum Ansatz einer Sachanlage sowohl auf den „wirtschaftlichen Nutzen“ als auch das „Dienstleistungspotenzial“, wenn zutreffend, während sich IAS 16 nur auf den „wirtschaftlichen Nutzen“ bezieht.
- IPSAS 45 verlangt bei der erstmaligen Bewertung, dass eine Sachanlage, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurde, mit dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zu bewerten ist. IAS 16 enthält diese Anforderung nicht.
- Die Modelle für die Folgebewertung in IPSAS 45 sind das Anschaffungskostenmodell und das Zeitwertmodell, während IAS 16 das Anschaffungskostenmodell und Neubewertungsmodell verwendet.
- IPSAS 45 verwendet zwei Bewertungsgrundlagen für das Zeitwertmodell bei der Folgebewertung – den operativen Zeitwert und den beizulegenden Zeitwert. Das Neubewertungsmodell in IAS 16 hat nur eine Bewertungsgrundlage – den beizulegenden Zeitwert.
- Gemäß IPSAS 45 werden Wertzuwächse und Abwertungen innerhalb einer Gruppe von Vermögenswerten miteinander saldiert, während sie gemäß IAS 16 nach einer Vermögenswertgrundlage saldiert werden.
- IPSAS 45 enthält Angabepflichten für nicht erfasst Kulturgüter, während IAS 16 solche Anforderungen nicht hat.
- IPSAS 45 verlangt nicht die Angabe von gleichwertigen Anschaffungskosten, wenn eine Einheit das Zeitwertmodell anwendet und bewertet Sachanlagen zu den neuen Beträgen, während IAS 16 diese Angabe schon verlangt.
- IPSAS 45 verlangt die Angabe der Summe aller Wertzuwächse und Abwertungen aufgrund von Neubewertungen einzelner Sachanlagen innerhalb dieser Klasse. IAS 16 enthält diese Angabepflicht nicht.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 45, *Sachanlagen*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Die Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen der Bilanzierung nach IPSAS 45 und den GFS hängen von den Tatsachen und Umständen der Sachanlage ab.
- IPSAS 45 und die GFS verlangen von einer Einheit, Sachanlagen zu erfassen. IPSAS 45 verwendet jedoch Bilanzierungsterminologie, während die GFS Wirtschaftsterminologie verwenden, die die gleiche Bedeutung haben kann.
- Beim erstmaligen Ansatz verlangt IPSAS 45 die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert, wo zutreffend. Da die GFS die Verwendung von Marktpreisen verlangt, kann das zur gleichen Bewertung führen.
- Bei der Folgebewertung erlaubt IPSAS 45 Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den operativen Zeitwert oder den beizulegenden Zeitwert als Bewertungsgrundlagen. In den GFS sollten Vermögenswerte zum Marktwert bewertet werden, sodass das gleiche Bewertungsergebnis erzielt werden kann, wenn der Marktansatz als Bewertungsmethode verwendet wird.
- Gemäß IPSAS 45 werden Wertzuwächse oder Abwertungen des Buchwerts nach dem Zeitwertmodell im Nettovermögen/Eigenkapital oder Überschuss oder Defizit erfasst, wo angemessen. Gemäß den GFS werden Änderungen der Marktwerte als andere wirtschaftliche Flüsse erfasst.
- IPSAS 45 und die GFS verlangen die Aktivierung der Transaktionskosten. Die Transaktionskosten in IPSAS 45 und den GFS werden gemeinsam mit der Sachanlage dargestellt, obwohl die Übertragung von Eigentum an Grundstücken in den GFS bei den Bodenverbesserungen dargestellt wird.
- Die Abschreibung gemäß IPSAS 45 kann auf den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Zeitwert basieren, während der Verbrauch von gebundenem Kapital in den GFS immer auf dem Zeitwert basiert.
- IPSAS 45 enthält Angabepflichten, die in den GFS nicht enthalten sind.

IPSAS 46, *BEWERTUNG*

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Financial Reporting Standard (IFRS®) 13, *Bewertung*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde. Auszüge aus IFRS 13 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

IPSAS 46, *BEWERTUNG*

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 46, *Bewertung*, wurde im Mai 2023 veröffentlicht.

IPSAS 46, *BEWERTUNG*

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Anwendungsbereich	2–5
Definitionen	6
Bewertung.....	7–53
Bewertung beim erstmaligen Ansatz	7–16
Folgebewertung	17–53
Angaben.....	54–55
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	56–58
Zeitpunkt des Inkrafttretens	56–57
Übergangsvorschriften.....	58
Anhang A: Anschaffungskosten	
Anhang B: Operativer Zeitwert	
Anhang C: Erfüllungsbetrag	
Anhang D: Beizulegender Zeitwert	
Anhang E: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	

Der Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor 46, *Bewertung*, ist in den Paragraphen 1–58 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 46 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. Das Ziel dieses Standards ist es, die Bewertungsgrundlagen zu definieren, die dazu beitragen, die Kosten der Dienstleistungen, die operative Leistungsfähigkeit und finanzielle Leistungsfähigkeit von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten angemessen zu reflektieren. Der Standard identifiziert Ansätze dieser Bewertungsgrundlagen, die durch individuelle IPSAS anzuwenden sind, um die Ziele der Finanzberichterstattung zu erfüllen.

Anwendungsbereich

2. Eine Einheit, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellt und darstellt, hat IPSAS 46, *Bewertung*, bei der Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten anzuwenden.
3. Abgesehen von der in Paragraph 4 angegebenen Ausnahme ist dieser Standard anzuwenden, wenn ein anderer IPSAS Folgendes verlangt oder gestattet:
 - (a) eine oder mehrere der in diesem Standard definierten Bewertungsgrundlagen; und
 - (b) Bewertungen, die auf einer oder mehrerer der Bewertungsgrundlagen basieren (z. B. beizulegender Zeitwert abzüglich Kosten für den Abgang).
4. Die Bewertungsvorschriften dieses Standards gelten nicht für:
 - (a) Leasingtransaktionen, die gemäß IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, bilanziert werden;¹
 - (b) Transaktionen, die gemäß IPSAS 32, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende*, bilanziert werden; und
 - (c) Bewertungen, die einige Ähnlichkeiten zu den Bewertungsgrundlagen in diesem Standard haben, aber nicht diese Bewertungsgrundlagen sind, wie der Nettoveräußerungswert in IPSAS 12, *Vorräte*, oder der Nutzungswert in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, und IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten* (aber dieser Standard wird bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, wie in IPSAS 21 und 26 verlangt, angewendet).
5. Die in diesem Standard beschriebenen Bewertungsvorschriften sind sowohl auf die erstmalige Bewertung als auch die Folgebewertung anzuwenden, außer es sind im jeweiligen IPSAS spezifische Leitlinien enthalten.

Definitionen

6. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein **aktiver Markt** ist ein Markt, auf dem Transaktionen mit dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, so dass fortwährend Preisinformationen zur Verfügung stehen.

Der **Kostenansatz** ist eine Bewertungstechnik, die den Betrag widerspiegelt, der derzeit erforderlich wäre, um die Dienstleistungskapazität eines Vermögenswerts zu ersetzen (oftmals als aktueller Wiederbeschaffungswert bezeichnet).

Der **Erfüllungsbetrag** sind die Kosten, die der Einheit bei der Erfüllung von Verpflichtungen entstehen, die durch die Verbindlichkeit dargestellt werden, wobei dabei von der kostengünstigsten Art und Weise ausgegangen wird.

Der **operative Zeitwert** ist der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zum Bewertungszeitpunkt zahlen würde.

Der **als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert** ist ein Wert, der zum Bewertungszeitpunkt als Ersatz für den Transaktionspreis verwendet wird.

Der **Zugangspreis** ist der Preis, der bei einer Leistungstransaktion für den Erwerb des Vermögenswerts gezahlt oder für die Übernahme der Verbindlichkeit entgegengenommen wurde.

¹ Wenn dieser Standard vor IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, angewendet wird, sind die Bewertungsvorschriften dieses Standards nicht auf IPSAS 13, *Leasingverhältnisse*, anzuwenden.

Der Abgangspreis ist der Preis, der für den Verkauf eines Vermögenswerts entgegengenommen oder für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt wurde.

Der erwartete Zahlungsfluss ist der wahrscheinlichkeitsgewichtete Durchschnitt (d. h. das Verteilungsmittel) möglicher künftiger Zahlungsflüsse.

Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der bei einer geordneten Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen zum Bewertungszeitpunkt für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt wird.

Die höchste und beste Verwendung ist die Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts durch Marktteilnehmer:innen, die den Wert des Vermögenswerts oder der Gruppe von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (z. B. eine operative Aktivität), in der der Vermögenswert verwendet würde, maximieren würde.

Die Anschaffungskosten sind die Gegenleistung, die erbracht wird, um einen Vermögenswert zu erwerben, herzustellen oder zu entwickeln plus Transaktionskosten oder die Gegenleistung, die erhalten wird, um eine Verbindlichkeit weniger Transaktionskosten zum Zeitpunkt des Erwerbs, der Herstellung oder der Entwicklung des Vermögenswerts oder des Anfalls der Verbindlichkeit zu übernehmen.

Der Einkommensansatz ist eine Bewertungstechnik, die künftige Beträge (z. B. Zahlungsflüsse oder Einnahmen und Aufwendungen) in einen einzigen aktuellen (d. h. abgezinsten) Betrag umwandelt.

Inputfaktoren sind die Annahmen, die bei der Preisbildung für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeiten zugrunde liegen. Dies schließt auch Annahmen über Risiken wie die nachstehend genannten ein:

- (a) das Risiko, das einer bestimmten zur Bewertung herangezogenen Bewertungstechnik gemäß einer Bewertungsgrundlage (beispielsweise einem Preisbildungsmodell) innewohnt; und
- (b) das Risiko, das den in die Bewertungstechnik einfließenden Inputfaktoren innewohnt.

Inputfaktoren können beobachtbar oder nicht beobachtbar sein.

Inputfaktoren auf Stufe 1 sind in aktiven, für die Einheit zum Bewertungszeitpunkt zugänglichen Märkten für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notierte (nicht berichtete) Preise.

Inputfaktoren auf Stufe 2 sind andere Inputfaktoren als die in Stufe 1 aufgenommenen Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit entweder unmittelbar oder mittelbar zu beobachten sind.

Inputfaktoren auf Stufe 3 sind Inputfaktoren, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit nicht beobachtbar sind.

Der Marktansatz ist eine Bewertungstechnik, die Preise und andere maßgebliche Informationen nutzt, die in Markttransaktionen entstehen, an denen identische oder vergleichbare (d. h. ähnliche) Vermögenswerte, Verbindlichkeiten oder Gruppen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beteiligt sind.

Marktteilnehmer:innen sind Käufer:innen und Verkäufer:innen im Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit, die alle nachstehenden Merkmale erfüllen:

- (a) Sie sind unabhängig voneinander, d. h. sie sind keine nahestehenden Einheiten und Personen gemäß Definition in IPSAS 20, *Angaben über Beziehungen zu Nahestehenden Einheiten und Personen*. Trotzdem kann der Preis bei einer Transaktion mit nahestehenden Einheiten und Personen als Inputfaktor für die Bewertung eines beizulegenden Zeitwerts verwendet werden, sofern der Einheit Nachweise vorliegen, dass die Transaktion zu Marktbedingungen erfolgte.
- (b) Sie sind sachkundig und verfügen über angemessenes Wissen über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit und über die Transaktion. Hierzu nutzen sie alle bei vertretbarem Aufwand verfügbaren Informationen unter Einschluss von Informationen, die im Wege allgemein üblicher Überprüfungsanstrengungen eingeholt werden können.
- (c) Sie sind in der Lage, eine Transaktion über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit abzuschließen.

- (d) Sie sind bereit, eine Transaktion über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit abzuschließen, d. h. sie sind motiviert, aber nicht gezwungen oder anderweitig dazu genötigt.

Marktgestützte Inputfaktoren sind Inputfaktoren, die durch Korrelation oder andere Mittel vorrangig aus beobachtbaren Marktdaten abgeleitet oder durch diese bestätigt werden.

Der **vorteilhafteste Markt** ist der Markt, der den nach Berücksichtigung von Transaktions- und Transportkosten beim Verkauf des Vermögenswerts einzunehmenden Betrag maximieren oder den bei Übertragung der Verbindlichkeit zu zahlenden Betrag minimieren würde.

Das **Risiko der Nichterfüllung** ist das Risiko, dass eine Einheit eine Verpflichtung nicht erfüllen wird. Das Risiko der Nichterfüllung schließt das eigene Ausfallrisiko der Einheit ein, darf aber nicht darauf beschränkt werden.

Die **beobachtbaren Inputfaktoren** sind Inputfaktoren, die unter Einsatz von Marktdaten wie öffentlich zugänglichen Informationen über tatsächliche Ereignisse oder Transaktionen entwickelt werden und die Annahmen widerspiegeln, auf die sich die Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden.

Eine **geordnete Transaktion** ist eine Transaktion, bei der für einen Zeitraum vor dem Bewertungsstichtag eine Marktpräsenz angenommen wird, um Vermarktungstätigkeiten zu ermöglichen, die für Transaktionen unter Beteiligung der betroffenen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten allgemein üblich sind. Es handelt sich nicht um eine erzwungene Transaktion (d. h. eine Zwangsliquidation oder einen Notverkauf).

Der **Hauptmarkt** ist der Markt mit dem größten Volumen und dem höchsten Aktivitätsgrad für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit.

Der **Risikoaufschlag** ist der Ausgleich, den risikoscheue Marktteilnehmer:innen dafür verlangen, dass sie die mit den Zahlungsflüssen eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit verbundene Ungewissheit tragen. Auch als „Risikoadjustierung“ bezeichnet.

Transaktionskosten sind zusätzliche Kosten, die unmittelbar dem Erwerb, der Herstellung, der Entwicklung oder dem Abgang eines Vermögenswerts oder der Entstehung der Verbindlichkeit zurechenbar sind und die der Einheit nicht entstanden wären, wenn die Entscheidung zum Erwerb, der Herstellung, der Entwicklung oder dem Abgang des Vermögenswerts oder der Entstehung der Verbindlichkeit nicht gefasst worden wäre.

Der **Transaktionspreis** ist die für den Erwerb, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts gewährte oder für die Übernahme der Verbindlichkeit erhaltene Gegenleistung.

Transportkosten sind die Kosten, die für den Transport eines Vermögenswerts von seinem jetzigen Standort zu seinem Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) entstehen würden.

Eine **Bilanzierungseinheit** ist der Grad, in dem ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit für Zwecke des Ansatzes in einem IPSAS zusammengefasst oder aufgegliedert wird.

Nicht beobachtbare Inputfaktoren sind Inputfaktoren, für die keine Marktdaten verfügbar sind. Sie werden anhand der besten verfügbaren Informationen über die Annahmen entwickelt, auf die sich Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden.

Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

Bewertung

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

7. **Am Tag, an dem sich ein Posten für die Erfassung qualifiziert, ist dieser zunächst zum Transaktionspreis zu bewerten, zuzüglich Transaktionskosten bei Vermögenswerten oder abzüglich Transaktionskosten bei Verbindlichkeiten, außer:**
- (a) dieser Transaktionspreis zuzüglich oder abzüglich Transaktionskosten stellt die relevanten Informationen der Einheit nicht getreu dar, sodass sie nützlich sind, um die Einheit rechenschaftspflichtig zu halten und für Entscheidungszwecke (siehe Paragraphen 10–13); oder
 - (b) ein anderer IPSAS verlangt oder erlaubt dies.

Bei der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS ist die erstmalige Bewertung in einer Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS gemäß IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, durchzuführen.

Transaktionen am geordneten Markt

- 8. Wenn ein Vermögenswert erworben, hergestellt oder entwickelt wird oder eine Verbindlichkeit in einem geordneten Markt übernommen wird, spiegelt der Transaktionspreis zuzüglich oder abzüglich Transaktionskosten den Anfangswert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit wider, der zwischen Marktteilnehmer:innen zum Bewertungsstichtag unter den aktuellen Marktbedingungen verhandelt wurde.
- 9. Wenn ein Transaktionspreis vorliegt, wird angenommen, dass er am Tag der Transaktion relevante Informationen darstellt. Bei der Beurteilung, ob der Transaktionspreis relevante Informationen über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit liefert, berücksichtigt die Einheit die für die Transaktion sowie für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit spezifischen Faktoren.

Transaktionen, die nicht am geordneten Markt vorgenommen werden

- 10. Wenn ein Vermögenswert infolge eines Ereignisses, das keine Transaktion in einem geordneten Markt darstellt, erworben, hergestellt oder entwickelt wird oder eine Verbindlichkeit übernommen wird:
 - (a) kann es unmöglich sein, einen Transaktionspreis zu beobachten;
 - (b) spiegelt der Transaktionspreis möglicherweise nicht getreu relevante Informationen über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit wider; oder
 - (c) kann der Transaktionspreis null sein.

In solchen Fällen wird der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert zur Bestimmung des Anfangswerts des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit verwendet. Zur Ermittlung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts bei der erstmaligen Bewertung wird eine Bewertung auf Basis des Zeitwerts genutzt. Bewertungsgrundlagen zum Zeitwert sind in den Paragraphen 23–31 beschrieben.

- 11. Jede Differenz zwischen dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert und irgendwelchen erhaltenen oder geleisteten Gegenleistungen wird als Einnahmen oder Aufwendungen erfasst, sofern es sich nicht um Zuführungen von Anteilseigner:innen handelt oder ein relevanter IPSAS nichts anderes vorschreibt.

12. Situationen, in denen ein Transaktionspreis möglicherweise nicht beobachtbar ist oder relevante Informationen nicht getreu darstellt, umfassen:
- (a) Transaktionspreise mit einem begünstigten Element;
 - (b) Vermögenswerte, die der Einheit unentgeltlich von einer Regierung übertragen oder von Dritten gespendet werden;
 - (c) Verbindlichkeiten, die durch Gesetz oder Verordnung auferlegt sind;
 - (d) Verbindlichkeiten zur Zahlung von Entschädigungen oder Strafen infolge eines Fehlverhaltens oder Vertragsbruchs;
 - (e) Transaktionspreise, die durch Beziehungen zwischen den Parteien oder durch finanzielle Notlage oder sonstigen Druck einer der Parteien beeinflusst sind; und
 - (f) Transaktionspreise, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS, wie in IPSAS 33 definiert, nicht verfügbar sind.
13. Wenn Vermögenswerte infolge eines Ereignisses, das keine Transaktion in einem geordneten Markt ist, erworben, hergestellt oder entwickelt werden oder Verbindlichkeiten übernommen werden, müssen alle relevanten Aspekte der Transaktion oder des anderen Ereignisses identifiziert und berücksichtigt werden. Beispielsweise kann es erforderlich sein, andere Vermögenswerte, andere Verbindlichkeiten, Zuführungen von Anteilseigner:innen oder Ausschüttungen an Anteilseigner:innen zu erfassen, um den Gehalt der Auswirkung der Transaktion oder des Ereignisses auf die Finanzlage der Einheit und etwaige daraus resultierende Auswirkungen auf die finanzielle Leistungsfähigkeit der Einheit getreu darzustellen.

Transaktionskosten bei erstmaliger Bewertung

14. Transaktionskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Herstellung oder der Entwicklung eines Vermögenswerts oder der Übernahme einer Verbindlichkeit sind ein Merkmal der Transaktion, bei der der Vermögenswert erworben, hergestellt oder entwickelt wurde bzw. die Verbindlichkeit eingegangen wurde. Die erstmalige Bewertung des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit berücksichtigt diese Transaktionskosten, da die Einheit den Vermögenswert nicht hätte erwerben, herstellen oder entwickeln können bzw. die Verbindlichkeit nicht hätte eingehen können, ohne diese Kosten zu verursachen. Transaktionskosten, die beim Verkauf oder der Veräußerung des Vermögenswerts oder bei der Erfüllung oder Übertragung einer Verbindlichkeit anfallen könnten, sind Merkmale einer möglichen zukünftigen Transaktion. Sofern nicht ausdrücklich vorgeschrieben, werden mögliche Transaktionskosten nicht berücksichtigt, da die erstmalige Bewertung die Kosten des Erwerbs des Vermögenswerts oder des Eingehens der Verbindlichkeit widerspiegelt.

Transaktion in mehreren Schritten

15. Der Erwerb eines Vermögenswerts kann in mehreren Schritten erfolgen oder durch weitere Aufwendungen ergänzt werden, um den Vermögenswert an die eigenen Nutzungsbedürfnisse der Einheit anzupassen. Alle Aufwendungen, die anfallen, um den Vermögenswert in den Zustand zu versetzen, in dem er einsatzbereit ist, werden in die als Teil der erstmaligen Bewertung des Vermögenswerts ermittelte Gegenleistung einbezogen.

Zahlungsaufschub

16. Ist der Zeitwert des Geldes wesentlich, wie etwa wenn es eine wesentliche Zeitspanne bis zur Fälligkeit der Erfüllung gibt, wird der Betrag der künftigen Zahlungsflüsse abgezinst, sodass der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Erstansatzes den Wert des erhaltenen oder gezahlten Betrags darstellt. Beispielsweise wird die Differenz zwischen den künftigen Zahlungsflüssen und dem Barwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit über die Laufzeit des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit abgeschrieben, sodass der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit mit dem Betrag ausgewiesen wird, der zum Fälligkeitszeitpunkt zu erhalten bzw. zu zahlen ist.

Folgebewertung

17. Nach der erstmaligen Bewertung wird, sofern nicht durch die entsprechenden IPSAS anders vorgeschrieben, eine Rechnungslegungsmethode gewählt, um einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit entweder zu Anschaffungskosten oder zum Zeitwert zu bewerten. Diese Wahl der Rechnungslegungsmethode spiegelt sich in der Auswahl des Bewertungsmodells wider.

Bewertungsmodelle

18. Im Abschluss erfasste Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden in historischen oder aktuellen Werten quantifiziert. Dies erfordert die Wahl eines Bewertungsmodells auf Basis der Anschaffungskosten oder des Zeitwerts. Bei der Auswahl eines Bewertungsmodells berücksichtigt die Einheit die Eigenschaften des Postens, das Bewertungsziel sowie die dargestellten monetären Informationen.

Bewertungsgrundlagen

19. Eine Bewertungsgrundlage liefert Informationen, die die qualitativen Eigenschaften, wie im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das Rahmenkonzept) beschrieben, erreichen und stellt sicher, dass die in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke enthaltenen Einschränkungen in Bezug auf Informationen gemäß dem gewählten Bewertungsmodell berücksichtigt werden. Die Anwendung einer Bewertungsgrundlage auf einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit schafft eine Bewertungsgrundlage für diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit sowie für damit verbundene Einnahmen und Aufwendungen. Die Auswahl einer Bewertungsgrundlage hängt vom angewendeten Bewertungsmodell ab (siehe Diagramm nach Paragraph 36).
20. **Wenn ein anderer IPSAS Bewertungsanforderungen unter Bezugnahme auf eine oder mehrere der unten genannten Bewertungsgrundlagen festlegt, hat die Einheit die Bewertungsgrundlage gemäß den Anforderungen und den zugehörigen Anhängen dieses Standards anzuwenden:**
- (a) **Anschaffungskosten als Grundlage (Anhang A: Anschaffungskosten);**
 - (b) **operativer Zeitwert als Grundlage (Anhang B: operativer Zeitwert);**
 - (c) **Erfüllungsbetrag als Grundlage (Anhang C: Erfüllungsbetrag); und**
 - (d) **beizulegender Zeitwert als Grundlage (Anhang D: beizulegender Zeitwert).**

Anschaffungskosten als Grundlage

21. Bei den Anschaffungskosten handelt es sich um Zugangswerte und einheitsspezifische Werte. Die Anschaffungskosten als Bewertungsgrundlage liefern monetäre Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten sowie damit verbundene Einnahmen und Aufwendungen, wobei die Informationen zumindest teilweise aus dem Preis der Transaktion oder des Ereignisses stammen, das sie verursacht hat.
22. Nach der erstmaligen Bewertung wird der Wert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit nicht neu bewertet, um aktuelle Bedingungen oder Wertsteigerungen des Vermögenswerts bzw. Wertminderungen der Verbindlichkeit zu berücksichtigen.

Operativer Zeitwert als Bewertungsgrundlage

23. Der operative Zeitwert liefert monetäre Informationen über Vermögenswerte sowie die dazugehörige Abschreibung etc., wobei die Informationen auf den Bewertungsstichtag aktualisiert sind. Der operative Zeitwert spiegelt daher Veränderungen im Wert der Vermögenswerte seit dem vorherigen Bewertungsstichtag wider. Ähnlich wie der beizulegende Zeitwert und der Erfüllungsbetrag ist der operative Zeitwert nicht, auch nicht teilweise, von der Transaktion oder dem Ereignis abhängig, das zur Entstehung des Vermögenswerts geführt hat.

24. In einigen Fällen kann der operative Zeitwert direkt durch Beobachtung von Preisen in einem aktiven Markt bestimmt werden. In anderen Fällen wird er indirekt ermittelt. Beispielsweise kann, wenn Preise für einen ähnlichen Vermögenswert verfügbar sind, der operative Zeitwert des Vermögenswerts der Einheit geschätzt werden, indem der aktuelle Preis des ähnlichen Vermögenswerts angepasst wird, um die einzigartigen Merkmale des Vermögenswerts der Einheit in seiner bestehenden Nutzung und seinem Zustand widerzuspiegeln.
25. Der operative Zeitwert unterscheidet sich vom beizulegenden Zeitwert, weil er:
 - (a) ausdrücklich ein Zugangspreis ist und alle Kosten einschließt, die für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts notwendigerweise bezahlt würden;
 - (b) den Wert eines Vermögenswerts in seiner bestehenden Verwendung widerspiegelt und nicht die höchste und beste Verwendung des Vermögenswerts (beispielsweise wird ein als Krankenhaus genutztes Gebäude als Krankenhaus bewertet); und
 - (c) ein spezifischer Wert für die Einheit ist und daher die wirtschaftliche Lage der Einheit widerspiegelt.

Erfüllungsbetrag als Bewertungsgrundlage

26. Der Erfüllungsbetrag ist der Abgangspreis und die einheitspezifischen Kosten, die der Einheit bei der Erfüllung von Verpflichtungen entstehen, die durch die Verbindlichkeit dargestellt werden, wobei dabei von der kostengünstigsten Art und Weise ausgegangen wird. Der Erfüllungsbetrag ist der Barwert der Zahlungsmittel oder anderer wirtschaftlicher Ressourcen, die die Einheit voraussichtlich übertragen muss, während sie eine Verbindlichkeit erfüllt. Diese Beträge an Zahlungsmitteln oder anderen wirtschaftlichen Ressourcen umfassen nicht nur die ausdrücklich zu übertragenden Beträge, sondern auch Beträge, die die Einheit voraussichtlich an andere Parteien übertragen muss, um die Verbindlichkeit erfüllen zu können.
27. Der Erfüllungsbetrag kann nicht direkt beobachtet werden und wird mithilfe von auf Zahlungsflüssen basierenden Bewertungstechniken ermittelt. Der Erfüllungsbetrag spiegelt einheitspezifische Annahmen wider und nicht jene, die von Marktteilnehmer:innen verwendet werden. In der Praxis kann der Unterschied zwischen den Annahmen von Marktteilnehmer:innen und denen der Einheit jedoch gering sein.
28. Der Erfüllungsbetrag berücksichtigt dieselben Faktoren wie die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, jedoch aus der Perspektive der Einheit und nicht aus der Perspektive der Marktteilnehmer:innen.

Beizulegender Zeitwert als Bewertungsgrundlage

29. Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist eine marktbasierte Bewertungsmethode zum Ausgangswert, die monetäre Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten sowie damit verbundene Einnahmen und Aufwendungen liefert, wobei die Informationen aktualisiert sind, um die Bedingungen am Bewertungsstichtag widerzuspiegeln. Der beizulegende Zeitwert spiegelt daher Veränderungen der Werte von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten seit dem vorherigen Bewertungsstichtag wider. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit hängt nicht, auch nicht teilweise, von der Transaktion oder dem Ereignis ab, das zur Entstehung des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit geführt hat.
30. Der beizulegende Zeitwert berücksichtigt die Perspektive der Marktteilnehmer:innen. Der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit wird unter Verwendung derselben Annahmen bewertet, die Marktteilnehmer:innen bei der Preisfestsetzung des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit anwenden würden, vorausgesetzt, diese Marktteilnehmer:innen handeln in ihrem wirtschaftlichen Eigeninteresse.
31. In einigen Fällen kann der beizulegende Zeitwert direkt durch das Beobachten von Preisen in einem aktiven Markt bestimmt werden. In anderen Fällen wird er indirekt ermittelt.

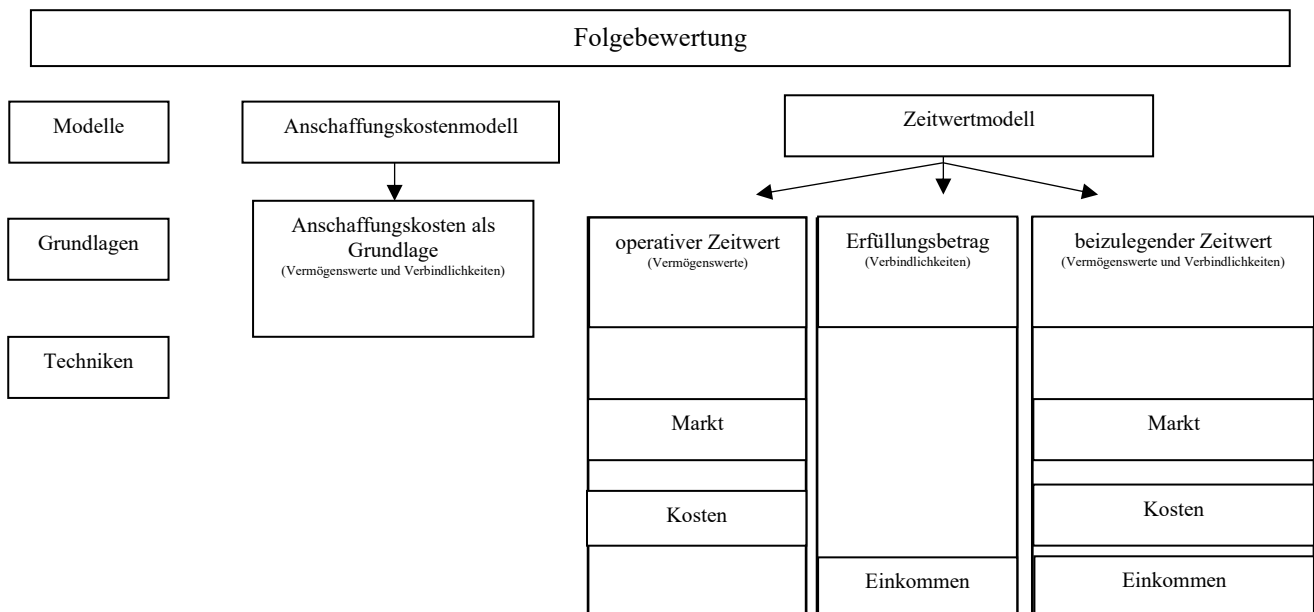
Merkmale des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit

32. Eine Bewertungsgrundlage wird jeweils auf einen bestimmten Vermögenswert bzw. eine bestimmte Verbindlichkeit angewendet. Bei der Anwendung der Bewertungsgrundlage berücksichtigt eine Einheit folglich die Merkmale des betreffenden Vermögenswerts bzw. der betreffenden Verbindlichkeit zum Bewertungszeitpunkt (z. B. bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert werden die Merkmale berücksichtigt, wenn Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit diese Merkmale berücksichtigen würden). Solche Merkmale schließen unter anderem Folgendes ein:
- (a) Zustand, Nutzung und Standort des Vermögenswerts; und
 - (b) Verkaufs- und Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswerts, falls vorhanden.
33. Welche Auswirkungen ein bestimmtes Merkmal auf die Bewertung hat, hängt davon ab, in welcher Weise das betreffende Merkmal von der Einheit (für einheitsspezifische Bewertungen) und von Marktteilnehmer:innen (bei marktspezifischen Bewertungen) berücksichtigt werden würde.
34. Bei dem bewerteten Vermögenswert oder einer Verbindlichkeit kann es sich entweder handeln um
- (a) einen eigenständigen Vermögenswert oder eine eigenständige Verbindlichkeit (z. B. ein Finanzinstrument oder ein nicht finanzieller Vermögenswert); oder
 - (b) um eine Gruppe von Vermögenswerten, eine Gruppe von Verbindlichkeiten oder eine Gruppe von sowohl Vermögenswerten als auch Verbindlichkeiten (z. B. eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine operative Aktivität).
35. Für die Zwecke des Ansatzes oder der Angabe hängt es von der jeweiligen Bilanzierungseinheit ab, ob ein Vermögenswert bzw. eine Verbindlichkeit ein eigenständiger Vermögenswert bzw. eine eigenständige Verbindlichkeit, eine Gruppe von Vermögenswerten bzw. Gruppe von Verbindlichkeiten, oder eine Gruppe von sowohl Vermögenswerten als auch Verbindlichkeiten ist. Die Bilanzierungseinheit des Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit ist, vorbehaltlich in diesem Standard enthaltener anderslautender Bestimmungen, im Einklang mit demjenigen IPSAS zu bestimmen, der die Anwendung einer oder mehrerer in diesem Standard identifizierten Bewertungsgrundlagen verlangt oder gestattet.

Bewertungstechniken

36. **Eine Einheit wendet Bewertungstechniken an, die unter den jeweiligen Umständen sachgerecht sind und für die ausreichend Daten zur Verfügung stehen, um die Bewertungsgrundlage zu schätzen oder den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zu bestimmen.**

Das folgende Diagramm legt den Rahmen für die Folgebewertung basierend auf dem *Rahmenkonzept: Kapitel 7, Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Abschluss*, dar. Dieses Diagramm veranschaulicht drei Ebenen der Bewertungen und die Beziehungen zwischen ihnen.



37. Eine Bewertungstechnik wird angewendet, um die Höhe zu schätzen, zu der der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit nach der gewählten Bewertungsgrundlage oder bei der Bestimmung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts erfasst wurde (siehe Paragraph 10). Solche Techniken sind keine Bewertungsgrundlagen. Wenn eine solche Technik verwendet wird, ist es notwendig, dass die Technik die Merkmale, die auf die Bewertungsgrundlage anzuwenden sind, widerspiegelt. Wenn die Bewertungsgrundlage zum Beispiel der beizulegende Zeitwert ist, sind die Merkmale jene, die in den Paragraphen 29–31 beschrieben werden.
38. Drei weit verbreitete Bewertungstechniken sind der Marktansatz, der Kostenansatz und der Einkommensansatz. Die wichtigsten Aspekte dieser Ansätze werden in den Paragraphen 42–45 zusammengefasst. Eine Einheit hat Bewertungstechniken anzuwenden, die im Einklang mit einem oder mehreren dieser Ansätze stehen, um den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit gemäß der gewählten Bewertungsgrundlage zu bewerten.
39. In einigen Fällen wird eine einzige Bewertungstechnik sachgerecht sein (z. B. bei der Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit anhand von Preisen, die in einem aktiven Markt für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notiert sind). In anderen Fällen werden mehrere Bewertungstechniken sachgerecht sein (dies kann z. B. bei der Bewertung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zutreffen). Werden zur Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten gemäß der gewählten Bewertungsgrundlage mehrere Bewertungstechniken herangezogen, müssen die Ergebnisse unter Berücksichtigung der Plausibilität des Wertebereichs, auf den diese Ergebnisse hinweisen, ausgewertet werden.
40. Die Bewertungstechniken müssen einheitlich angewandt werden. Eine Änderung an einer Bewertungstechnik oder an ihrer Anwendung (z. B. eine Änderung ihrer Gewichtung bei Verwendung mehrerer Bewertungstechniken oder eine Änderung bei einer Anpassung, die an einer Bewertungstechnik vorgenommen wird) ist dann sachgerecht, wenn die Änderung zu einer Bewertung führt, die unter den gegebenen Umständen die Bewertungsgrundlage genauso gut oder besser darstellt. Dies kann der Fall sein, wenn beispielsweise eines der folgenden Ereignisse eintritt:
- (a) es entwickeln sich neue Märkte;
 - (b) es stehen neue Informationen zur Verfügung;
 - (c) zuvor verwendete Informationen sind nicht mehr verfügbar;
 - (d) die Bewertungstechniken verbessern sich; oder
 - (e) Marktbedingungen ändern sich.
41. Überarbeitungen aufgrund einer Änderung bei der Bewertungstechnik oder ihrer Anwendung wird als Änderung einer Schätzung gemäß IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, bilanziert. Die in IPSAS 3 beschriebenen Angaben über eine Änderung bei den rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sind nicht für Überarbeitungen vorgeschrieben, die aus einer Änderung an der Bewertungstechnik oder an ihrer Anwendung entstehen.

Marktansatz

42. Beim Marktansatz werden Preise und andere maßgebliche Informationen genutzt, die in Markttransaktionen entstehen, an denen identische oder vergleichbare (d. h. ähnliche) Vermögenswerte, Verbindlichkeiten oder Gruppen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beteiligt sind.

Kostenansatz

43. Der Kostenansatz spiegelt den Betrag wider, der gegenwärtig erforderlich wäre, um die Dienstleistungskapazität eines Vermögenswerts durch Erwerb, Herstellung oder Entwicklung eines Ersatzvermögenswerts vergleichbaren Nutzens zu ersetzen (häufig auch als aktuelle Wiederbeschaffungskosten bezeichnet), wobei eine Berichtigung für Veralterung vorgenommen wird. Veralterung beinhaltet physische Veralterung, funktionale (technologische) Veralterung und wirtschaftliche (externe) Veralterung. Sie ist weiter gefasst als die Abschreibung für Finanzberichterstattungszwecke.
44. Die Kosten eines Ersatzvermögenswerts vergleichbaren Nutzens werden mit den Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts – das ist ein Vermögenswert, der die gleichen Leistungen wie der bestehende Vermögenswert erbringt – berechnet.

Einkommensansatz

45. Beim Einkommensansatz werden die künftigen Beträge (z. B. Zahlungsflüsse oder Einnahmen und Aufwendungen) in einen einzigen aktuellen (d. h. abgezinste) Betrag umgewandelt. Wird der Einkommensansatz angewandt, spiegelt die Schätzung der Bewertungsgrundlage gegenwärtige Markterwartungen hinsichtlich dieser künftigen Beträge wider.

Abschreibung, Wertminderung und andere Anpassungen

46. Abschreibungen und Wertminderungen sind auf Bewertungsgrundlagen des Anschaffungskostenmodells und des Zeitwertmodells anwendbar. Weder Abschreibungen noch Wertminderungen sind eigenständige Bewertungsgrundlagen oder Bewertungstechniken. Sie sind Methoden, um den Verbrauch des Vermögenswerts oder den Verlust des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts abzubilden.
47. Sowohl beim Anschaffungskostenmodell als auch beim Zeitwertmodell wird ein Vermögenswert im Zeitverlauf aktualisiert, um Folgendes darzustellen:
- (a) den Verbrauch eines Teils oder des gesamten Ressourcenbestands, aus dem sich der Vermögenswert zusammensetzt (Abschreibung);
 - (b) Zahlungen, die einen Teil oder den gesamten Vermögenswert tilgen;
 - (c) die Auswirkungen von Ereignissen, die dazu führen, dass ein Teil oder der gesamte Vermögenswert nicht mehr werthaltig ist (Wertminderung); und
 - (d) die Zinsabgrenzung, um eine etwaige Finanzierungskomponente des Vermögenswerts abzubilden.
48. Sowohl beim Anschaffungskostenmodell als auch beim Zeitwertmodell wird eine Verbindlichkeit im Zeitverlauf aktualisiert, um Folgendes darzustellen:
- (a) die Erfüllung eines Teils oder der gesamten Verbindlichkeit, beispielsweise durch Zahlungen, die einen Teil oder die gesamte Verbindlichkeit tilgen, oder durch Erfüllung einer Verpflichtung zur Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen;
 - (b) die Auswirkungen von Ereignissen, die den Wert der Verpflichtung zur Übertragung der hierfür erforderlichen Ressourcen so stark erhöhen, dass die Verbindlichkeit zur Belastung wird. Eine Verbindlichkeit ist belastend, wenn der Buchwert nicht mehr ausreicht, um die Erfüllungsverpflichtung darzustellen; und
 - (c) die Zinsabgrenzung, um eine etwaige Finanzierungskomponente der Verbindlichkeit abzubilden.

Transaktionskosten bei der Folgebewertung

49. **Transaktionskosten sind zusätzliche Kosten, die nicht angefallen wären, wenn die Einheit den Vermögenswert nicht erworben, hergestellt, entwickelt oder veräußert oder die Verbindlichkeit nicht eingegangen, übertragen oder erfüllt hätte.**
50. Zusätzliche Kosten sind eine direkte Folge der Transaktion. Transaktionskosten sind ein wesentliches Merkmal der Transaktion und wären ohne das Zustandekommen der Transaktion nicht angefallen. Beispielsweise sind die Kosten für den Betrieb eines Vermögenswerts nach dessen Erwerb zwar zusätzliche Kosten, da sie ohne den Erwerb nicht angefallen wären, jedoch keine Transaktionskosten, da sie keine direkte Folge der Transaktion sind.
51. Kosten, die dem Erwerb, der Herstellung oder Entwicklung eines Vermögenswerts zuzurechnen sind, beziehen sich speziell auf die Kosten der Kontrollübertragung. Kosten, die vor der Übertragung anfallen (z. B. Verhandlungskosten), oder Kosten, die nach der Übertragung entstehen (z. B. Fremdkapitalkosten), sind von der Definition der Transaktionskosten ausgeschlossen.
52. Die Einbeziehung von Transaktionskosten in die Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit hängt vom Bewertungsziel ab. Ob eine Einheit einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit mit einer Zugangswert- oder mit einer Abgangswert-Bewertungsgrundlage erfasst, beeinflusst, ob diese Transaktionskosten in die Bewertung des Postens einbezogen oder hiervon ausgeschlossen werden.

53. Transaktionskosten können anfallen, wenn ein Vermögenswert erworben, hergestellt oder entwickelt oder eine Verbindlichkeit übernommen wird, wenn ein Vermögenswert veräußert oder eine Verbindlichkeit erfüllt oder übertragen wird. Da Transaktionskosten, die beim Erwerb, der Herstellung oder Entwicklung eines Vermögenswerts oder bei der Übernahme einer Verbindlichkeit entstehen, ein Merkmal der Transaktion sind, bei der der Vermögenswert erworben, hergestellt oder entwickelt bzw. die Verbindlichkeit übernommen wurde, werden solche Transaktionskosten, die beim Eingehen einer Transaktion entstehen, in Zugangswert-Bewertungsgrundlagen einbezogen. Transaktionskosten, die beim Veräußern eines Vermögenswerts oder bei der Erfüllung oder Übertragung einer Verbindlichkeit anfallen würden, stellen eine zukünftige oder mögliche zukünftige Transaktion dar. Daher werden Transaktionskosten, die beim Austritt aus einer Transaktion anfallen, in Abgangswert-Bewertungsgrundlagen einbezogen, wenn die Bewertungsgrundlage einheitsspezifisch ist.

Angaben

54. Eine Einheit hat Informationen anzugeben, die den Adressat:innen ihrer Abschlüsse helfen, die Bewertungsgrundlage, die angewandten Bewertungstechniken sowie die zur Entwicklung dieser Bewertungen verwendeten Inputgrößen zu beurteilen.
55. Um die in Paragraph 54 genannten Ziele zu erfüllen, hat eine Einheit die Angabepflichten zur Bewertung in den jeweils relevanten IPSAS anzuwenden, die für die Bewertung des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit gelten.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

56. **Dieser Standard ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit diesen Standard früher anwendet, so ist dies anzugeben.**
57. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33 für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

58. Dieser Standard ist prospektiv zum Beginn der Periode, in der er erstmals angewendet wird, anzuwenden.

Anschaffungskosten

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 46.

Bewertung

- A1. Das Ziel der historischen Anschaffungskosten als Bewertungsgrundlage ist es, monetäre Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten sowie damit verbundene Einnahmen und Aufwendungen zu liefern, wobei die Informationen zumindest teilweise aus dem Preis der Transaktion (oder dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert, wo zutreffend) oder anderen Ereignissen stammen, die sie verursacht haben.
- A2. Die Anschaffungskosten als Grundlage sind:
- (a) die geleistete Gegenleistung für den Erwerb, die Herstellung und/oder Entwicklung eines Vermögenswerts zuzüglich Transaktionskosten;
 - (b) die erhaltene Gegenleistung für die Übernahme einer Verbindlichkeit abzüglich Transaktionskosten; oder
 - (c) der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit oder eines anderen Ereignisses, das zu deren Entstehung geführt hat.

Die Gegenleistung entspricht den Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. dem Wert der sonstigen zum Zeitpunkt oder über den Zeitraum des Erwerbs, der Herstellung oder Entwicklung des Vermögenswerts bzw. der Übernahme der Verbindlichkeit geleisteten oder erhaltenen Gegenleistung.

Erstmalige Bewertung

- A3. Die erstmalige Bewertung wird gemäß den Paragraphen 7–16 dieses Standards festgelegt.

Folgebewertung

- A4. Nach der erstmaligen Bewertung bleibt der Bruttobuchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit, die auf der Grundlage der Anschaffungskosten bewertet werden, von Veränderungen der zugrunde liegenden aktuellen Marktbedingungen unberührt, es sei denn, diese Veränderungen führen zu einer Wertminderung. Beispielsweise wird der Betrag, zu dem eine Sachanlage erfasst wird, nicht angepasst, um eine Wertsteigerung des aktuellen Marktpreises des Postens nach dessen Erwerb, Herstellung oder Entwicklung widerzuspiegeln.
- A5. Wie bei Bewertungen zum Zeitwert wird jedoch der Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit, die auf der Basis der Anschaffungskosten bewertet werden, aktualisiert, um die in den Paragraphen 47 und 48 genannten Änderungen des Postens widerzuspiegeln.

Fortgeführte Anschaffungskosten

- A6. Die Bewertungsgrundlage der Anschaffungskosten wird auf Finanzinstrumente angewandt, indem diese zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden. Die fortgeführten Anschaffungskosten spiegeln Schätzungen künftiger Zahlungsflüsse wider, die mit einem bei der erstmaligen Bewertung festgelegten Zinssatz abgezinst werden. Der fortgeführte Anschaffungskostenwert eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit wird im Zeitverlauf angepasst, um nachträgliche Veränderungen wie die Zinsabgrenzung, Wertminderungen eines finanziellen Vermögenswerts oder Zahlungen abzubilden.

Operativer Zeitwert

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 46.

Bewertung

- B1. Das Ziel einer Bewertung zum operativen Wert besteht darin, den Betrag zu schätzen, den eine Einheit zum Bewertungsstichtag für einen nicht finanziellen Vermögenswert zahlen würde. Eine Bewertung zum operativen Zeitwert erfordert, dass die Einheit Folgendes bestimmt:
- (a) den Betrag, den die Einheit zahlen würde. Dies beinhaltet die Einschätzung des Preises, der in einem aktiven Markt gezahlt würde, oder der Kosten, die der Einheit für den Vermögenswert auf der kostengünstigsten Art und Weise entstehen würden.
 - (b) das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts. Dabei wird der aktuelle Zustand des Vermögenswerts berücksichtigt.
 - (c) den Vermögenswert (im Einklang mit seiner Bilanzierungseinheit). Dies umfasst die Beurteilung der bestehenden Nutzung und des Standorts des Vermögenswerts.
 - (d) die geeignete(n) Bewertungstechnik(en) zur Schätzung von (a) bis (c) unter Berücksichtigung der Verfügbarkeit von Daten, die die einheitsspezifischen Annahmen getreu darstellen.
- B2. Der operative Zeitwert liefert eine einheitsspezifische Bewertung eines Vermögenswerts, der für seine operative Leistungsfähigkeit in seiner bestehenden Nutzung, seinem Standort und seinem aktuellen Zustand gehalten wird.
- (a) In der Bilanz spiegelt der operative Zeitwert den Betrag wider, den eine Einheit am Bewertungsstichtag für das verbleibende Dienstleistungspotenzial ihres bestehenden Vermögenswerts zahlen würde.
 - (b) In der Ergebnisrechnung spiegelt der operative Zeitwert den Verbrauch des Vermögenswerts bei der Bereitstellung der Leistung unter Berücksichtigung der Bedingungen am Bewertungsstichtag wider. Dies unterscheidet sich von der Bewertungsgrundlage der Anschaffungskosten, die den Verbrauch des Vermögenswerts auf der Grundlage der Preise bei Erwerb, Herstellung oder Entwicklung und der erstmaligen Erfassung darstellt.

Den Betrag, den die Einheit zahlen würde

- B3. Der operative Zeitwert ist der Betrag, den eine Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts auf der kostengünstigsten Art und Weise basierend auf den Bedingungen am Bewertungsstichtag zahlen würde, unabhängig davon, ob dieser Preis direkt beobachtbar ist oder nicht.
- B4. Der Betrag, den eine Einheit zahlen würde, ist:
- (a) der Preis für den Erwerb eines identischen oder ähnlichen Vermögenswerts auf einem aktiven Markt; oder
 - (b) die Kosten, die für die Entwicklung oder Herstellung eines identischen oder ähnlichen Vermögenswerts anfallen würden.
- B5. Wenn ein aktiver Markt für den identischen oder ähnlichen Vermögenswert besteht, wird dieser Preis als der Betrag verwendet, den eine Einheit für den Vermögenswert zahlen würde.
- B6. Wenn kein aktiver Markt besteht, wird im Allgemeinen kein verlässlicher Erwerbspreis für einen identischen oder ähnlichen Vermögenswert vorliegen. Der operative Zeitwert muss dann auf der Grundlage der Kosten zur Entwicklung oder Herstellung des Vermögenswerts unter Verwendung verfügbarer Preisinformationen geschätzt werden. Zum Beispiel verfügen viele militärische Güter, wie etwa ein Flugzeug, in der Regel nicht über aktive Märkte. Solche Vermögenswerte können oft nicht als fertiges Produkt erworben werden, das identisch oder ähnlich zu dem zu bewertenden Flugzeug ist. Um den operativen Zeitwert des Flugzeugs zu schätzen, wird daher in der Regel die Kostenbewertung jeder einzelnen Komponente des Vermögenswerts, wie Rumpf, Triebwerk, Elektronik etc., sowie die Kosten für die Montage zu demselben oder einem ähnlichen Flugzeug erforderlich sein, wobei eine Anpassung für Alter, Funktionalität und Zustand erfolgt.

Zugangspreis

- B7. Der operative Zeitwert eines Vermögenswerts stellt einen Zugangspreis dar. Alle Transaktionskosten, die beim Erwerb des Vermögenswerts anfallen würden, sind in der Bewertung zum operativen Zeitwert enthalten.

Einheitsspezifischer Wert

- B8. Eine Einheit hat den operativen Zeitwert eines Vermögenswerts unter Verwendung von Annahmen aus der Sicht der Einheit zu bewerten, basierend auf der Art und Weise, wie der bestehende Vermögenswert genutzt wird. Diese Annahmen sollen die wirtschaftlichen, rechtlichen und sonstigen Einschränkungen widerspiegeln, die die möglichen Nutzungen des Vermögenswerts beeinflussen. Beispielsweise berücksichtigt eine Einheit, die einen Vermögenswert für einen bestimmten Zweck nutzt, den Betrag, den sie für diese Art von Vermögenswert basierend auf der bestehenden Nutzung zahlen würde, und bezieht den Wert alternativer Nutzungen des Vermögenswerts nicht mit ein.

Kostengünstigste Art und Weise

- B9. Eine Bewertung zum operativen Zeitwert geht davon aus, dass der Betrag, den eine Einheit zum Bewertungsstichtag für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zahlen würde, der kostengünstigste Betrag für diesen Vermögenswert ist.
- B10. Eine Einheit muss keine umfassende Suche nach allen möglichen Erwerbsmethoden durchführen, um den kostengünstigsten Betrag zu ermitteln, sie muss jedoch alle Informationen berücksichtigen, die vernünftigerweise hätten beschafft und berücksichtigt werden können.
- B11. Der operative Zeitwert berücksichtigt nicht die Kosten, die anfallen könnten, falls infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses ein dringender Ersatz des verbleibenden Dienstleistungspotenzials eines Vermögenswerts erforderlich wird.

Beobachtbare Inputfaktoren

- B12. Für einige Vermögenswerte stehen unter Umständen beobachtbare Markttransaktionen oder Marktinformationen zur Verfügung. Bei anderen Vermögenswerten sind jedoch eventuell keine beobachtbaren Markttransaktionen oder Marktinformationen vorhanden. In beiden Fällen wird mit einer Bewertung zum operativen Zeitwert jedoch das gleiche Ziel verfolgt – nämlich die Schätzung des Betrags, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts unter aktuellen Bedingungen am Bewertungsstichtag zahlen würde (d. h. ein *Zugangspreis* zum Bewertungsstichtag aus der Perspektive der Einheit, die den Vermögenswert hält).
- B13. Ist kein Preis für einen identischen oder ähnlichen Vermögenswert beobachtbar, bewertet eine Einheit den operativen Zeitwert anhand einer anderen Bewertungstechnik, bei der beobachtbare Inputfaktoren verwendet werden, falls möglich, wie wenn externe Ressourcen zur Verfügung stehen und verwendet werden können.
- B14. Da der operative Zeitwert einen einheitsspezifischen Wert darstellt, wird er anhand der Annahmen aus der Perspektive der Einheit bewertet. Diese einheitsspezifischen Annahmen können aus Informationen resultieren, die nicht öffentlich zugänglich sind. Die Kosten für die Herstellung eines Vermögenswerts können zum Beispiel Arbeitskosten von Mitarbeiter:innen der Einheit im Gegensatz zu Leiharbeiter:innen umfassen. Infolgedessen ist die Absicht einer Einheit, wie die Kosten für die Herstellung eines Vermögenswerts anfallen, für die Bewertung zum operativen Zeitwert relevant.
- B15. In der Praxis kann der Unterschied zwischen den Annahmen von Marktteilnehmer:innen und denen der Einheit jedoch gering sein. Beispielsweise, wenn der Betrag, der für einen nicht spezialisierten Vermögenswert gezahlt würde, im Allgemeinen unabhängig von seiner bestehenden Nutzung derselbe ist, wären die Annahmen, die Marktteilnehmer:innen verwenden würden, mit denen in einer einheitsspezifischen Bewertung übereinstimmend.

Verbleibendes Dienstleistungspotenzial

- B16. Der operative Zeitwert ist der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zahlen würde. Das verbleibende Dienstleistungspotenzial berücksichtigt das aktuelle Alter, die Funktionalität und den Zustand des von der Einheit gehaltenen Vermögenswerts.

- B17. Um das aktuelle Alter, die Funktionalität und den Zustand widerzuspiegeln, werden folgende Faktoren berücksichtigt:
- (a) Physische Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials aufgrund der physischen Abnutzung des Vermögenswerts oder seiner Komponenten infolge von Alter und Nutzung.
 - (b) Funktionale Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials, das durch Ineffizienzen des bewerteten Vermögenswerts im Vergleich zu seinem modernen Pendant entsteht.
 - (c) Wirtschaftliche Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust an Nutzen, der durch wirtschaftliche oder andere Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit verursacht wird.

Der Vermögenswert

- B18. Der operative Zeitwert ist der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines bestimmten Vermögenswerts zahlen würde. Die folgenden Schlüsselaspekte haben Auswirkungen auf einen operativen Zeitwert des Vermögenswerts:
- (a) der bestehende Vermögenswert;
 - (b) die bestehende Nutzung des Vermögenswerts; und
 - (c) der bestehende Standort des Vermögenswerts.

Der bestehende Vermögenswert

- B19. Der operative Zeitwert geht davon aus, dass die Einheit weiterhin Güter und/oder Dienstleistungen unter Verwendung desselben oder eines ähnlichen Vermögenswerts erbringt.
- B20. Der identische oder ähnliche Vermögenswert erbringt Güter und/oder Dienstleistungen auf dieselbe Weise wie der zu bewertende Vermögenswert. Beispielsweise bemisst ein Energieversorger, der Strom liefert, den Betrag, den er für das verbleibende Dienstleistungspotenzial seiner Erzeugungsanlagen zahlen würde, basierend auf der Art seiner bestehenden Anlagen. Handelt es sich bei den Erzeugungsanlagen um Solarparks, basiert der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts zahlen würde, auf einem Solarpark und nicht auf einem alternativen Vermögenswert, wie beispielsweise einem Windpark, der ebenfalls diese Dienstleistung erbringen könnte.

Bestehende Nutzung des Vermögenswerts

- B21. Der operative Zeitwert ist der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts auf der Grundlage der bestehenden Nutzung zahlen würde. „Bestehende Nutzung“ bezeichnet die Art und Weise, wie ein Vermögenswert oder eine Gruppe von Vermögenswerten verwendet wird und spiegelt im Allgemeinen die politischen Zielsetzungen der Einheit wider, die den Vermögenswert betreibt. Beispielsweise ist ein Gesundheitsministerium für das Wohl der Bürger:innen verantwortlich. Vermögenswerte wie Gebäude werden als Krankenhäuser genutzt, um Gesundheitsdienstleistungen zu erbringen, und nicht zu kommerziellen Zwecken.
- B22. Die Bewertung der bestehenden Nutzung eines Vermögenswerts berücksichtigt mögliche alternative Nutzungen sowie andere Merkmale des Vermögenswerts, die dessen Marktwert maximieren könnten, nicht. Zum Beispiel wird die bestehende Nutzung eines als Schule betriebenen Gebäudes für die Erbringung von Bildungsdienstleistungen bewertet. Alternative Nutzungen, wie der Betrieb des Gebäudes als Bürogebäude zur Vermietung zu Marktpreisen, werden nicht berücksichtigt. Die bestehende Nutzung kann, muss aber nicht zwangsläufig, die höchste und beste Nutzung darstellen.
- B23. Jeder ungenutzte Teil des Vermögenswerts in seiner bestehenden Nutzung wird bewertet, um festzustellen, ob dieser ungenutzte Teil für einen bestimmten betrieblichen Zweck in Zusammenhang mit dem Vermögenswert gehalten wird. Dies kann der Fall sein, wenn ein Vermögenswert Sicherheitsanforderungen, rechtliche oder andere Beschränkungen und/oder funktionale Einschränkungen aufweist. Ungenutzte Teile, die auf der bestehenden Nutzung des Vermögenswerts basieren, für einen bestimmten betrieblichen Zweck in Zusammenhang mit dem Vermögenswert gehalten werden und ersetzt würden, werden bei der Bewertung des operativen Zeitwerts des Vermögenswerts berücksichtigt.

- B24. Befindet sich ein ungenutzter Teil eines Vermögenswerts ohne spezifischen betrieblichen Zweck in Zusammenhang mit dem Vermögenswert, bestimmt die Einheit, ob eine alternative Nutzung vorliegt. Ist eine alternative Nutzung aktuell verfügbar, wird der Teil des Vermögenswerts als separater Vermögenswert unter Anwendung einer geeigneten Bewertungsgrundlage bewertet. Verfügt der ungenutzte Teil des Vermögenswerts über keine alternative Nutzung, wird er in den operativen Zeitwert einbezogen, hat jedoch keinen Wert.

Bestehender Standort des Vermögenswerts

- B25. Der operative Zeitwert eines Vermögenswerts geht davon aus, dass die Einheit weiterhin Güter und/oder Dienstleistungen von demselben Standort aus erbringt, an dem der Vermögenswert sich derzeit befindet oder genutzt wird.
- B26. Der operative Zeitwert eines Vermögenswerts, der nicht physisch versetzt werden kann, spiegelt den Wert des physisch unbeweglichen Vermögenswerts an seinem bestehenden Standort wider. Zum Beispiel wird ein Krankenhaus, das im Stadtzentrum betrieben wird und aufgrund der Bevölkerungsabwanderung auch im Vorort gelegen sein könnte, auf der Grundlage des Betrags bewertet, den eine Einheit für das Krankenhaus an seinem aktuellen Standort zahlen würde (z. B. umfasst der für ein Gebäude erforderliche Betrag Baukosten, Genehmigungen, Vorschriften etc. basierend auf den an diesem Standort anfallenden Kosten).
- B27. Der operative Zeitwert eines physisch beweglichen Vermögenswerts berücksichtigt den Standort, von dem aus die Einheit den Vermögenswert nutzt, und/oder den Markt, auf den die Einheit Zugang hat. Beispielsweise werden Möbel und Ausstattungen in einem im Stadtzentrum betriebenen Krankenhaus auf der Grundlage des Betrags bewertet, den eine Einheit für Möbel und Ausstattungen für das Krankenhaus am aktuellen Standort im Stadtzentrum zahlen würde.

Bewertungstechniken

- B28. Die Zielsetzung bei der Verwendung einer Bewertungstechnik besteht darin, den Betrag zu schätzen, den eine Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts basierend auf den Bedingungen am Bewertungsstichtag zahlen würde. Weit verbreitete Bewertungstechniken sind der Marktansatz und der Kostenansatz. Die wichtigsten Aspekte dieser Ansätze werden in den Paragraphen B32–B36 zusammengefasst. Einheiten haben bei der Bewertung zum operativen Zeitwert Bewertungstechniken anzuwenden, die mit einem oder mehreren der oben genannten Ansätze im Einklang stehen.
- B29. Eine Einheit wendet Bewertungstechniken an, die unter den jeweiligen Umständen sachgerecht sind und für die ausreichend Daten zur Bewertung des operativen Zeitwerts zur Verfügung stehen. Dabei werden beobachtbare Inputfaktoren verwendet, falls möglich.
- B30. In einigen Fällen kann der operative Zeitwert nicht direkt durch Beobachtung von Preisen in einem aktiven Markt bestimmt werden und muss anders bestimmt werden. Beispielsweise kann, wenn Preise nur für neue Vermögenswerte verfügbar sind, der operative Zeitwert eines gebrauchten Vermögenswerts der Einheit geschätzt werden, indem der aktuelle Preis des neuen Vermögenswerts angepasst wird, um das derzeitige Alter, die Funktionalität und Zustand des Vermögenswerts der Einheit widerzuspiegeln.
- B31. Werden zur Bewertung des operativen Zeitwerts mehrere Bewertungstechniken herangezogen, müssen die Ergebnisse unter Berücksichtigung der Plausibilität des Wertebereichs, auf den diese Ergebnisse hinweisen, ausgewertet werden. Die Bewertung zum operativen Zeitwert entspricht dem Punkt innerhalb dieses Bereichs, der unter den bestehenden Umständen am repräsentativsten für das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts ist.

Marktansatz

- B32. Die Anwendung des Marktansatzes zur Bewertung des operativen Zeitwerts eines Vermögenswerts setzt die Existenz eines aktiven Marktes mit Transaktionen über identische oder ähnliche Vermögenswerte voraus.
- B33. Der Marktansatz verwendet den Preis eines Vermögenswerts aus einer geordneten Transaktion auf dem Hauptmarkt (oder dem Markt, der den Betrag minimiert, den die Einheit für den Erwerb des Vermögenswerts zahlen müsste) für die Einheit am Bewertungsstichtag.

- B34. Identische oder ähnliche Vermögenswerte weisen dieselben Merkmale wie der zu bewertende Vermögenswert auf. Bei der Bewertung des operativen Zeitwerts eines Vermögenswerts unter Verwendung des Marktansatzes muss ein Vermögenswert mit identischer oder ähnlicher Restnutzungsdauer, Dienstleistungspotenzial etc. identifiziert werden.

Kostenansatz

- B35. Der operative Zeitwert eines Vermögenswerts sollte anhand des Kostenansatzes ermittelt werden, wenn kein aktiver Markt für ähnliche oder identische Vermögenswerte besteht. Je spezialisierter der Vermögenswert ist, desto unwahrscheinlicher ist das Vorhandensein eines aktiven Marktes und desto wahrscheinlicher muss der Kostenansatz angewendet werden.
- B36. Wenn keine Markttransaktionen mit identischen oder ähnlichen Vermögenswerten existieren, entspricht der operative Zeitwert den Kosten für die Entwicklung oder Herstellung eines identischen oder ähnlichen Vermögenswerts.

Moderner gleichwertiger Vermögenswert

- B37. Wenn keine Kostendaten für einen ähnlichen oder identischen Vermögenswert verfügbar sind oder wenn der bestehende Vermögenswert nicht durch einen identischen Vermögenswert ersetzt werden würde, kann eine Einheit den operativen Zeitwert schätzen, indem sie die Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts berechnet und anschließend Abschläge für Obsoleszenz und Optimierung vornimmt. Es kann daher erforderlich sein, den operativen Zeitwert eines Vermögenswerts anhand des aktuellen Preises eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts zu schätzen, der eine gleichwertige Leistung wie der bestehende Vermögenswert in seiner bestehenden Nutzung erbringt, wobei eine Anpassung zur Berücksichtigung des aktuellen Alters, Zustands und der Funktionalität des von der Einheit gehaltenen Vermögenswerts erfolgt.
- B38. Die Anwendung des Kostenansatzes bedeutet, dass der operative Zeitwert nicht durch Beobachtung von Preisen auf einem aktiven Markt bestimmt werden kann. Die Bewertung des operativen Zeitwerts unter Verwendung des Kostenansatzes erfordert jedoch weiterhin die Nutzung relevanter beobachtbarer Inputgrößen für Teile des Vermögenswerts, sofern die Einheit diese Teile vom Markt beziehen würde.

Erfüllungsbetrag

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 46.

Bewertung

- C1. Das Ziel der Bewertung mittels Erfüllungsbetrag besteht darin, den Wert einer Verbindlichkeit zu schätzen, wobei davon ausgegangen wird, dass die Einheit die Verbindlichkeit auf dem kostengünstigsten Weg erfüllt. Eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag erfordert, dass die Einheit Folgendes bestimmt:
- (a) die bestimmte Verbindlichkeit, die Gegenstand der Bewertung ist (in Übereinstimmung mit der Bilanzierungseinheit).
 - (b) die Art und Weise, wie die Verbindlichkeit erfüllt wird.

Kostengünstigste Art und Weise

- C2. Der Erfüllungsbetrag geht davon aus, dass die Verbindlichkeit von der Einheit auf dem kostengünstigsten Weg erfüllt wird.
- C3. Der Erfüllungsbetrag stellt den Betrag dar, den die Einheit voraussichtlich zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufwenden muss. Diese Verbindlichkeit entspricht dem Mindestbetrag, den eine Einheit aufwenden wird, vorausgesetzt, die Verbindlichkeit wird vollständig erfüllt. Beispielsweise kann eine Einheit verpflichtet sein, ein Grundstück in seinen ursprünglichen Zustand zurückzusetzen, wenn eine temporäre Straße nicht mehr genutzt wird. Auch wenn die Einheit beabsichtigt, das Grundstück aufzuwerten, gehen die Kosten für die Aufwertung über die Kosten hinaus, die für die Erfüllung der Mindestverpflichtung zur Wiederherstellung des Grundstücks erforderlich sind, und stellen daher nicht die Kosten zur Erfüllung der Verbindlichkeit dar. In Fällen, in denen eine Einheit beabsichtigt, die Verbindlichkeit über ihre Verpflichtung hinaus zu erfüllen, sind die Leitlinien in IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, bei der Bilanzierung eines Betrags über den Kosten zur Erfüllung der Verbindlichkeit anzuwenden.
- C4. Die Einheit muss in der Lage sein, die Erfüllungsmethode anzuwenden, die dazu führt, dass die Verbindlichkeit am erwarteten Erfüllungsdatum auf dem kostengünstigsten Weg erfüllt wird. Da verschiedene Einheiten (und operative Aktivitäten innerhalb dieser Einheiten) mit unterschiedlichen Tätigkeiten Zugang zu unterschiedlichen Erfüllungsmethoden haben können, kann der kostengünstigste Weg zur Erfüllung derselben Verbindlichkeit für verschiedene Einheiten (und operative Aktivitäten innerhalb dieser Einheiten) unterschiedlich sein. Daher ist der kostengünstigste Weg aus der Perspektive der jeweiligen Einheit zu betrachten, wobei Unterschiede zwischen Einheiten mit unterschiedlichen Tätigkeiten und Umständen zu berücksichtigen sind.
- C5. Eine Einheit muss keine umfassende Suche aller Erfüllungsmethoden durchführen, um den kostengünstigsten Erfüllungsweg zu ermitteln, sie soll jedoch alle vernünftigerweise verfügbaren Informationen berücksichtigen. Mangels gegenteiliger Hinweise wird angenommen, dass der kostengünstigste Erfüllungsweg derjenige ist, den die Einheit derzeit zur Erfüllung der Verbindlichkeit gewählt hat. Zum Beispiel wird angenommen, dass die Eigenerfüllung einer Stilllegungspflicht durch eigene Mitarbeiter:innen die kostengünstigste Methode ist, auch wenn die Einheit die Stilllegung an Dritte vergeben könnte.
- C6. Erfordert die Erfüllung die Erledigung von Arbeiten, beispielsweise wenn die Verbindlichkeit in der Beseitigung von Umweltschäden besteht, sind die relevanten Kosten jene, die der Einheit entstehen. Das können die Kosten der Einheit für die eigene Durchführung der zur Beseitigung notwendigen Arbeiten sein, oder die Beauftragung einer externen Partei zur Durchführung der Arbeiten. Die Kosten für die Beauftragung einer externen Partei sind jedoch nur dann relevant, wenn die Beauftragung die kostengünstigste Erfüllungsmethode ist und die Einheit Zugang zu dieser Erfüllungsmethode hat (siehe Paragraph C4).
- C7. Wenn die Erfüllung von der Einheit selbst vorgenommen wird, beinhaltet der Erfüllungsbetrag keinen Gewinnaufschlag, da ein solcher Aufschlag keine Verwendung der Ressourcen der Einheit darstellt. Wird der Erfüllungsbetrag jedoch auf Basis der Kosten für die Beauftragung eines Dienstleisters ermittelt, enthält der Betrag implizit den vom Dienstleister

geforderten Gewinn, da der Gesamtbetrag, den der Dienstleister berechnet, eine Beanspruchung der Ressourcen der Einheit darstellt.

Einheitsspezifischer Wert

- C8. Der Erfüllungsbetrag stellt einen einheitsspezifischen Wert dar. Eine Einheit hat den Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit unter Verwendung von Annahmen aus der Sicht der Einheit zu bewerten, wobei angenommen wird, dass die Einheit gemäß ihren Zielsetzungen handelt.
- C9. Bei der Entwicklung dieser einheitsspezifischen Annahmen hat die Einheit Merkmale zu identifizieren, die spezifisch für die Einheit und die Verbindlichkeit sind, wobei Faktoren im Hinblick auf alle folgenden Aspekte zu berücksichtigen sind:
- (a) die Verbindlichkeit;
 - (b) die Erwartungen der Einheit bezüglich Höhe und Zeitpunkts künftiger Mittelabflüsse; und
 - (c) den Zeitwert des Geldes.
 - (d) Ob ein Risikoaufschlag in die Berechnung einbezogen wird, richtet sich nach den Leitlinien der jeweils relevanten IPSAS.¹
- C10. Bei der Schätzung von Annahmen, wie beispielsweise dem Zeitwert des Geldes, kann es geringe Unterschiede zwischen den Annahmen geben, die Marktteilnehmer:innen anwenden, und denen, die eine Einheit selbst verwendet.

Die Kosten, die der Einheit anfallen

- C11. Der Erfüllungsbetrag schätzt die Kosten unter der Annahme, dass die Einheit die Verbindlichkeit erfüllt.
- C12. Eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag, sowohl bei der Erst- als auch bei der Folgebewertung, soll nur die künftigen Mittelabflüsse berücksichtigen, die die Einheit zur Erfüllung der Verbindlichkeit voraussichtlich aufwenden wird. Diese künftigen Mittelabflüsse umfassen die Beträge:
- (a) die an den Vertragspartner der Verbindlichkeit zu übertragen sind; und
 - (b) die die Einheit voraussichtlich an andere Parteien übertragen muss, um die Verbindlichkeit zu erfüllen.
- C13. Der zur Bewertung des Erfüllungsbetrags herangezogene Preis darf nicht um Transaktionskosten angepasst werden, die beim Eingehen der Transaktion anfallen. Transaktionskosten beim Eintritt in die Transaktion haben keinen Einfluss auf die künftigen Mittelabflüsse, die der Einheit voraussichtlich anfallen werden. Im Gegensatz dazu sind Transaktionskosten, die voraussichtlich bei der Erfüllung der Verbindlichkeit anfallen, d. h. basierend auf einem Abgang, ein künftiger Mittelabfluss, der für die Bewertung des Erfüllungsbetrags relevant ist und daher in den Erfüllungsbetrag einbezogen wird.
- C14. Hängt der Erfüllungsbetrag von unsicheren zukünftigen Ereignissen ab, werden bei der Schätzung des Erfüllungsbetrags alle möglichen Ergebnisse berücksichtigt. Ziel ist die Darstellung aller dieser möglichen Ergebnisse ohne verzerrende Einflüsse.
- C15. Erfolgt über einen längeren Zeitraum keine Erfüllung der Verbindlichkeit, müssen die Zahlungsflüsse zur Darstellung des Werts der Verbindlichkeit zum Bewertungsstichtag unter Verwendung des Einkommensansatzes abgezinst werden. Als praktischer Behelf muss eine Einheit den Wert der künftigen Mittelabflüsse nicht abzinsen, wenn sie erwartet, die Verbindlichkeit innerhalb eines Jahres zu erfüllen.

Erfüllung der Verbindlichkeit

- C16. Der Erfüllungsbetrag sind die Kosten, die die Einheit voraussichtlich im normalen Lauf der operativen Aktivität zur Erfüllung ihrer Verbindlichkeit aufwenden wird.

¹ Wenn ein Risikoaufschlag bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags inkludiert wird, hat eine Einheit die Bewertung aus der Sicht der Einheit durchzuführen, die die Verbindlichkeit hält, anstatt aus der Sicht der Marktteilnehmer:innen wie in Paragraph D8 beschrieben.

- C17. Bei der Schätzung der Kosten zur Erfüllung ihrer Verbindlichkeit im normalen Lauf der operativen Aktivität geht die Einheit davon aus, dass die Verbindlichkeit unter den bestehenden Vertragsbedingungen erfüllt wird und nicht an Dritte übertragen wird.
- C18. Bei der Schätzung des Erfüllungsbetrags berücksichtigt die Einheit alle zum Bewertungsstichtag unter den aktuellen Marktbedingungen verfügbaren Informationen, um die Verpflichtung zur Erfüllung der Verbindlichkeit am erwarteten Erfüllungsdatum abzuschätzen.
- C19. Der Erfüllungsbetrag darf das Risiko der Nichterfüllung der Verbindlichkeit durch die Einheit nicht enthalten. Eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag bewertet den Wert einer Verbindlichkeit unter der Annahme, dass die Einheit ihre Verpflichtungen erfüllt. Da das Risiko der Nichterfüllung die Auswirkung berücksichtigt, dass die Einheit ihre Verpflichtungen möglicherweise nicht erfüllt, wäre es widersprüchlich, bei der Bewertung einer Verbindlichkeit die Möglichkeit einzubeziehen, dass die Einheit ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, während die Bewertung zum Erfüllungsbetrag davon ausgeht, dass die Verbindlichkeit im normalen Lauf der operativen Aktivität erfüllt wird.

Bewertungstechnik

- C20. Der Erfüllungsbetrag kann in einem aktiven Markt nicht direkt beobachtet werden. Er wird unter Verwendung der Bewertungstechnik des Einkommensansatzes festgelegt.
- C21. Eine Einheit hat den Einkommensansatz anzuwenden. Der Erfüllungsbetrag spiegelt einheitsspezifische Annahmen wider und nicht jene, die von Marktteilnehmer:innen verwendet werden. In der Praxis kann der Unterschied zwischen den Annahmen von Marktteilnehmer:innen und denen der Einheit jedoch gering sein.
- C22. Das Ziel der Anwendung des Einkommensansatzes besteht darin, die Kosten zu schätzen, die der Einheit bei der Erfüllung der durch die Verbindlichkeit repräsentierten Verpflichtungen zum Bewertungsstichtag unter den aktuellen Marktbedingungen entstehen werden. Die wesentlichen Aspekte dieses Ansatzes im Zusammenhang mit dem Erfüllungsbetrag werden in den Paragraphen C23–C48 zusammengefasst.

Einkommensansatz

- C23. Die Anwendung des Einkommensansatzes zur Schätzung des Erfüllungsbetrags hat die Merkmale der Bewertungsgrundlage des Erfüllungsbetrags zu berücksichtigen. Diese umfassen:
- (a) Schätzungen der zukünftigen Zahlungsflüsse;
 - (b) mögliche Schwankungen im geschätzten Betrag oder im Zeitpunkt zukünftiger Zahlungsflüsse der zu bewertenden Verbindlichkeit, bedingt durch die in den Zahlungsflüssen innewohnende Unsicherheit;
 - (c) den Zeitwert des Geldes;
 - (d) andere Faktoren die Auswirkungen auf den Wert der Verbindlichkeit haben.
- C24. Die Paragraphen C25–C48 beschreiben die Anwendung von Barwerttechniken zur Bewertung des Erfüllungsbetrags. In diesen Paragraphen wird weder die Verwendung einer einzelnen, besonderen Barwerttechnik vorgeschrieben, noch wird die Verwendung von Barwerttechniken zur Bewertung des Erfüllungsbetrags auf die dort erörterten Techniken beschränkt. Die für die Bewertung des Erfüllungsbetrags verwendete Barwerttechnik richtet sich nach den spezifischen Tatsachen und Umständen der zu bewertenden Verbindlichkeit sowie der Verfügbarkeit ausreichender Daten.

Zukünftiger Abfluss von Ressourcen

- C25. Die Schätzungen der Ressourcenabflüsse, die zur Bewertung des Erfüllungsbetrags verwendet werden, müssen alle Ressourcenzuflüsse und -abflüsse umfassen, die direkt mit der Erfüllung der Verbindlichkeit zusammenhängen. Diese Schätzungen müssen:
- (a) explizit sein (d. h., die Einheit muss die Ressourcenabflüsse getrennt von den Schätzungen der Abzinsungssätze erfassen, die diese zukünftigen Ressourcenabflüsse für den Zeitwert des Geldes sowie die Risikoanpassung berücksichtigen, welche die Auswirkungen von Unsicherheit bezüglich Höhe und Zeitpunkt dieser Ressourcenabflüsse anpasst);
 - (b) die Perspektive der Einheit widerspiegeln, soweit die Schätzungen relevanter Marktvariablen nicht den beobachtbaren Marktpreisen für diese Variablen widersprechen (siehe Paragraphen C30–C34);
 - (c) auf unvoreingenommene Weise alle verfügbaren Informationen über Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit aller Ressourcenzuflüsse und -abflüsse einbeziehen, die voraussichtlich im Zuge der Erfüllung der Verbindlichkeit auftreten (siehe Paragraph C35); und
 - (d) aktuell sein (d. h., die Schätzungen müssen alle am Bewertungsstichtag verfügbaren Informationen berücksichtigen) (siehe Paragraphen C36–C40).

Unsicherheit und Ansatz des erwarteten Werts

- C26. Ausgangspunkt der Technik des erwarteten Barwerts bildet ein Satz von Ressourcenabflüssen, der den wahrscheinlichkeitsgewichteten Durchschnitt aller möglichen künftigen Ressourcenabflüsse (d. h. der erwarteten Ressourcenabflüsse) darstellt. Die daraus entstehende Schätzung ist mit dem erwarteten Wert identisch, der statistisch gesehen der gewichtete Durchschnitt möglicher Werte einer diskreten Zufallsvariablen ist, wobei die jeweiligen Wahrscheinlichkeiten die Gewichte bilden. Da alle möglichen Ressourcenabflüsse wahrscheinlichkeitsgewichtet sind, sind die daraus resultierenden erwarteten Ressourcenabflüsse nicht an das Eintreten eines bestimmten Ereignisses gebunden (im Gegensatz zu den bei der Risikoanpassung des Abzinsungssatzes verwendeten Ressourcenabflüssen).
- C27. Bei der Ermittlung der erwarteten Ressourcenabflüsse hat die Einheit:
- (a) jedes mögliche Ergebnis zu identifizieren;
 - (b) eine unvoreingenommene Schätzung der Menge und des Zeitpunkts der zukünftigen Ressourcenabflüsse für jedes Ergebnis vorzunehmen; und
 - (c) eine unvoreingenommene Schätzung der Wahrscheinlichkeit jedes Ergebnisses zu erstellen.
- C28. Gemäß Paragraph C27 muss die Schätzung des erwarteten Werts einen unverzerrten und wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag widerspiegeln, der durch Auswertung einer Reihe verschiedener möglicher Ergebnisse ermittelt wird. In der Praxis muss dies keine komplexe Analyse sein. In einigen Fällen kann eine relativ einfache Modellierung ausreichen, ohne dass eine größere Anzahl von detaillierten Simulationen von Szenarien erforderlich ist. Beispielsweise werden wahrscheinlich Szenarien identifiziert werden müssen, in denen die Höhe und der Zeitpunkt der Ressourcenabflüsse bei bestimmten Ergebnissen und die geschätzte Wahrscheinlichkeit dieser Ergebnisse genannt werden. In solchen Situationen sollen die erwarteten Ressourcenabflüsse mindestens zwei unterschiedliche Ergebnisse widerspiegeln.
- C29. Bei der Ermittlung der Menge an Ressourcenabflüssen, die den wahrscheinlichkeitsgewichteten Durchschnitt aller möglichen zukünftigen Ressourcenabflüsse darstellt, geht Paragraph C2 davon aus, dass die Verbindlichkeit von der Einheit auf dem kostengünstigsten Weg erfüllt wird. Jeder Abfluss repräsentiert ein mögliches Szenario, in dem die Verbindlichkeit auf dem kostengünstigsten Weg erfüllt wird.

Marktvariablen und Nicht Marktvariablen (Paragraph C25(b))

C30. Dieser Anhang identifiziert zwei Arten von Variablen:

- (a) Marktvariablen – Variablen die auf Märkten beobachtbar sind oder direkt von Märkten abgeleitet werden können (z. B. Zinssätze); und
- (b) Nicht Marktvariablen – alle anderen Variablen (z. B. die Häufigkeit und Schwere von Naturkatastrophen, die Auswirkungen auf die Stilllegung von Verbindlichkeiten haben).

Marktvariablen

C31. Schätzungen von Marktvariablen müssen mit den am Bewertungsstichtag beobachtbaren Marktpreisen übereinstimmen. Eine Einheit darf ihre eigenen Schätzungen nicht anstelle beobachteter Marktpreise verwenden, außer in den in Paragraph D59 beschriebenen Fällen. Gemäß Anhang D sind zu schätzende Marktvariablen (z. B. wenn keine beobachtbaren Marktvariablen vorliegen) so nah wie möglich an den beobachtbaren Marktvariablen auszurichten.

Nicht Marktvariablen

C32. Schätzungen von Nicht Marktvariablen sollen alle verfügbaren Belege berücksichtigen, sowohl externe als auch interne.

C33. Nicht-marktbezogene externe Daten (z. B. nationale Statistiken zur Stilllegung einer Nuklearanlage) können je nach Umständen mehr oder weniger relevant sein als interne Daten (z. B. intern entwickelte Statistiken zur Stilllegung einer Nuklearanlage).

C34. Geschätzte Wahrscheinlichkeiten für Nicht Marktvariablen dürfen nicht im Widerspruch zu beobachtbaren Marktvariablen stehen. Beispielsweise sollen geschätzte Wahrscheinlichkeiten für zukünftige Inflationsszenarien so weit wie möglich mit den aus Marktzinssätzen abgeleiteten Wahrscheinlichkeiten übereinstimmen.

Schätzung von Wahrscheinlichkeiten von zukünftigen Zahlungen (Paragraph C25(c))

C35. Eine Einheit schätzt die mit zukünftigen Zahlungen verbundenen Wahrscheinlichkeiten auf der Grundlage von:

- (a) Informationen über die bekannten oder geschätzten Merkmale der Verbindlichkeit; und
- (b) historischen Daten über die eigenen Erfahrungen der Einheit, ergänzt gegebenenfalls durch historische Daten aus anderen Quellen. Historische Daten werden angepasst, wenn beispielsweise:
 - (i) die Merkmale der Verbindlichkeit sich von denen der Population unterscheiden (oder sich unterscheiden werden, z. B. aufgrund negativer Auswahl), die als Grundlage für die historischen Daten verwendet wurden;
 - (ii) Hinweise darauf vorliegen, dass historische Trends nicht anhalten werden, neue Trends auftreten oder wirtschaftliche oder sonstige Veränderungen die Ressourcenabflüsse aus der bestehenden Verbindlichkeit beeinflussen können; oder
 - (iii) sich die Praktiken oder Verfahren der Einheit geändert haben, was die Relevanz der historischen Daten für die Verbindlichkeit beeinflussen kann.

Derzeitige Schätzungen (Paragraph C25(d))

- C36. Bei der Schätzung der Wahrscheinlichkeit jedes Szenarios zukünftiger Ressourcenabflüsse hat eine Einheit alle zum Bewertungsstichtag verfügbaren aktuellen Informationen zu nutzen. Die Einheit soll die Wahrscheinlichkeitsschätzungen, die sie zum Ende des vorherigen Bewertungszeitraums vorgenommen hat, überprüfen und bei Veränderungen aktualisieren. Dabei hat sie zu berücksichtigen, ob:
- (a) die aktualisierten Schätzungen die Bedingungen zum Ende des Bewertungszeitraums getreu widerspiegeln; und
 - (b) die Veränderungen in den Schätzungen die Veränderungen der Bedingungen im Bewertungszeitraum getreu wiedergeben. Beispielsweise liegt eine Schätzung zu Beginn des Zeitraums an einem Ende eines vertretbaren Bereichs. Wenn sich die Bedingungen nicht geändert haben, würde es die Entwicklung während des gesamten Zeitraums nicht getreu wiedergeben, die Schätzung am Ende des Zeitraums auf das andere Ende dieses Bereichs zu ändern. Weichen die jüngsten Schätzungen einer Einheit von den vorherigen ab, haben sich die Bedingungen jedoch nicht geändert, soll die Einheit beurteilen, ob die neuen Wahrscheinlichkeiten, die jedem Szenario zugeordnet werden, gerechtfertigt sind. Bei der Aktualisierung ihrer Wahrscheinlichkeiten soll die Einheit sowohl die Belege für ihre vorherigen Schätzungen als auch alle neuen verfügbaren Belege berücksichtigen und den überzeugenderen Belegen mehr Gewicht beimessen.
- C37. Die jedem Szenario zugeordnete Wahrscheinlichkeit soll die Bedingungen zum Bewertungsstichtag widerspiegeln. Folglich liefert ein Ereignis, das nach dem Ende des Berichtszeitraums eintritt und eine zum Abschlussstichtag bestehende Bedingung auflöst, gemäß IPSAS 14, *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*, keinen Beleg für eine zum Ende des Berichtszeitraums bestehende Bedingung. Zum Beispiel besteht zum Ende des Abschlussstichtags eine 20-prozentige Wahrscheinlichkeit, dass ein schwerer Sturm vor der Stilllegung einer Anlage auftritt, was die Kosten der Stilllegung erhöhen würde. Nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Genehmigung der Abschlüsse, tritt ein solcher Sturm ein. Der Ressourcenabfluss im Rahmen dieses Vertrags darf den mit Rückblick bekannten Sturm nicht widerspiegeln. Stattdessen sind die in der Bewertung berücksichtigten Ressourcenabflüsse mit der 20-prozentigen Wahrscheinlichkeit zu multiplizieren, die zum Abschlussstichtag bekannt war (mit entsprechender Angabe, gemäß IPSAS 14, dass ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist).

Zukünftige Ereignisse (Paragraph C25(d))

- C38. Schätzungen von Nicht Marktvariablen sollen nicht nur aktuelle Informationen über die Verbindlichkeiten berücksichtigen, sondern auch Informationen über Trends. Beispielsweise hat sich die Technologie über lange Zeiträume hinweg kontinuierlich verbessert, was zu sinkenden Stilllegungskosten führt. Bei der Bestimmung des Ressourcenabflusses werden die Wahrscheinlichkeiten berücksichtigt, die jedem möglichen Trendszenario unter Berücksichtigung aller verfügbaren Belege zugeordnet werden.
- C39. Ebenso gilt, wenn der Ressourcenabfluss im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verbindlichkeit empfindlich auf Inflationsänderungen reagiert, dass bei der Bestimmung des Ressourcenabflusses mögliche zukünftige Inflationsraten berücksichtigt werden müssen. Da Inflationsraten wahrscheinlich mit Zinssätzen korreliert sind, berücksichtigt die Bewertung des Ressourcenabflusses die Wahrscheinlichkeiten für jedes Inflationsszenario auf eine Weise, die mit den aus den Marktzinssätzen abgeleiteten Wahrscheinlichkeiten übereinstimmt.
- C40. Bei der Schätzung des Ressourcenabflusses im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verbindlichkeit hat eine Einheit zukünftige Ereignisse zu berücksichtigen, die den Ressourcenabfluss beeinflussen könnten. Die Einheit soll Szenarien entwickeln, welche diese zukünftigen Ereignisse widerspiegeln, sowie unvoreingenommene Schätzungen der Wahrscheinlichkeitsgewichte für jedes Szenario erstellen. Allerdings darf eine Einheit keine zukünftigen Ereignisse berücksichtigen, wie gesetzliche Änderungen, die die gegenwärtige Verpflichtung ändern oder erfüllen bzw. neue Verpflichtungen im Rahmen der bestehenden Verbindlichkeit schaffen würden.

Zeitwert des Geldes

- C41. Einheiten sind nicht gleichgültig gegenüber dem Zeitpunkt eines Ressourcenabflusses. Dementsprechend ist der Zeitpunkt der zukünftigen Ressourcenabflüsse ein Merkmal einer Verbindlichkeit und muss in jeder Bewertung des Zeitwerts einer Verbindlichkeit berücksichtigt werden. Wird der Zeitwert des Geldes nicht berücksichtigt, würde die daraus resultierende Bewertung die wirtschaftliche Belastung, die die Verbindlichkeit darstellt, nicht getreu darstellen.
- C42. Eine Einheit hat die geschätzten Ressourcenabflüsse zu ermitteln, indem sie die Schätzungen der zukünftigen Ressourcenabflüsse unter Anwendung von Abzinsungssätzen an den Zeitwert des Geldes anpasst, wobei die Abzinsungssätze die Merkmale der Verbindlichkeit widerspiegeln. Diese Sätze müssen:
- (a) mit beobachtbaren aktuellen Marktpreisen für Instrumente konsistent sein, deren Ressourcenabflüsse in Bezug auf Eigenschaften wie Zeitpunkt, Währung und Liquidität mit denen der Verbindlichkeit übereinstimmen;
 - (b) den Einfluss von Faktoren ausschließen, die die beobachtbaren Marktpreise beeinflussen, aber für die Ressourcenabflüsse der Verbindlichkeit nicht relevant sind.
- C43. Bei der Verwendung eines risikofreien Zinssatzes sind als Referenzzinssätze logisch hochwertige Anleihen, zum Beispiel Anleihen eines finanziell stabilen Staates, heranzuziehen. Diese Instrumente sollten kein oder nur ein unbedeutendes Ausfallrisiko aufweisen. Zudem verfügen sie typischerweise über eine Bandbreite an Laufzeiten, die der Laufzeit der Verbindlichkeit entsprechen. Für den Fall, dass für langfristige Verbindlichkeiten, wie etwa Stilllegungskosten, keine langlaufenden Anleihen verfügbar sind, ist es nötig, Extrapolationstechniken zur Schätzung der Zinssätze zu verwenden.
- C44. Obwohl Zinssätze für hochwertige Staatsanleihen bei der Bestimmung des risikofreien Abzinsungssatzes nicht um das Ausfallrisiko angepasst werden müssen, kann eine Anpassung für Liquiditätsrisiken erforderlich sein. Einige Staatsanleihen werden in tiefen und liquiden Märkten gehandelt, wodurch Anleger:innen sie mit minimalen Kosten schnell verkaufen können. Der Zinssatz für solche Anleihen liegt daher unter dem für vergleichbare illiquide Anleihen. Daher kann es erforderlich sein, eine „Prämie für Illiquidität“ im beobachteten Zinssatz für Staatsanleihen zu berücksichtigen, die nicht in tiefen und liquiden Märkten gehandelt werden.

Inputfaktoren beim Einkommensansatz*Allgemeine Prinzipien*

- C.45 Der Einkommensansatz, der bei der Bewertung zum Erfüllungsbetrag angewendet wird, spiegelt einheitsspezifische Annahmen wider und nicht die Annahmen von Marktteilnehmer:innen.
- C46. Die Bewertung zum Erfüllungsbetrag ist eine einheitsspezifische Bewertung. Bei Anwendung des Einkommensansatzes hat die Einheit Inputfaktoren auszuwählen, die mit den Merkmalen der Verbindlichkeit übereinstimmen (siehe Paragraph C10). Die Technik soll die Nutzung beobachtbarer Inputfaktoren maximieren, die Marktteilnehmer:innen, die dieselbe Bewertung wie die Einheit aus deren Sicht vornehmen, zur Verfügung stehen. Beispielsweise ist bei der Bewertung der Kosten zur Erfüllung einer Stilllegungspflicht mit Zahlungen in 50 Jahren ein beobachtbarer Marktinput für die Abzinsung des Ressourcenabflusses der für die Einheit relevante Staatsanleihezins.
- C47. In manchen Fällen können die Merkmale einer Verbindlichkeit die Anwendung eines Anpassungsfaktors erforderlich machen (z. B. wenn kein entsprechender Anleihensatz für die Abzinsung eines Ressourcenabflusses in 3,5 Jahren vorliegt). Allerdings darf eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag keine Anpassung enthalten, die mit der Bilanzierungseinheit der IPSAS, die die Bewertung zum Erfüllungsbetrag verlangt oder erlaubt, im Widerspruch steht.
- C48. Wenn eine Verbindlichkeit zu einem zukünftigen Zeitpunkt erfüllt wird, basieren die bei der Entwicklung und Identifikation der Inputfaktoren angewandten Annahmen auf den aktuellen Marktbedingungen. Zum Beispiel wird eine Stilllegungspflicht voraussichtlich in 50 Jahren erfüllt. Die bei Erfüllung fällige Zahlung und der entsprechende Abzinsungssatz basieren beide auf den am Bewertungsstichtag verfügbaren Informationen.

Beizulegender Zeitwert

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 46.

Bewertung

- D1. Die Zielsetzung einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts besteht darin, den Preis zu schätzen, zu dem unter aktuellen Marktbedingungen zum Bewertungszeitpunkt eine geordnete Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen stattfinden würde, im Zuge dessen der Vermögenswert verkauft oder die Verbindlichkeit übertragen würde. Bei einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts muss eine Einheit Folgendes bestimmen:
- (a) den jeweiligen Vermögenswert oder die Verbindlichkeit, die Gegenstand der Bewertung ist (in Übereinstimmung mit dessen Bilanzierungseinheit);
 - (b) die für die Bewertung sachgerechte Bewertungsprämisse, wenn es sich um einen nicht finanziellen Vermögenswert handelt (in Übereinstimmung mit dessen höchster und bester Verwendung);
 - (c) den Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit; und
 - (d) die für die Bewertung sachgerechte(n) Bewertungstechnik(en). Zu berücksichtigen ist hierbei die Verfügbarkeit von Daten zur Entwicklung von Inputfaktoren zur Darstellung der Annahmen, die Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zugrunde legen würden. Zu berücksichtigen ist außerdem die Stufe in der Bewertungshierarchie, in der diese Inputfaktoren eingeordnet sind.

Die Transaktion

- D2. Bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts wird davon ausgegangen, dass der Austausch des Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit zwischen Marktteilnehmer:innen unter aktuellen Marktbedingungen zum Bewertungszeitpunkt im Rahmen einer geordneten Transaktion mit dem Ziel, den Vermögenswert zu verkaufen oder die Verbindlichkeit zu übertragen, stattfindet.
- D3. Bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts wird davon ausgegangen, dass die Transaktion, in deren Rahmen der Verkauf des Vermögenswerts oder die Übertragung der Verbindlichkeit erfolgt, entweder auf dem
- (a) Hauptmarkt für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stattfindet; oder
 - (b) auf dem vorteilhaftesten Markt für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit, sofern kein Hauptmarkt vorhanden ist.
- D4. Zur Ermittlung des Hauptmarktes oder, in Ermangelung eines Hauptmarktes, des vorteilhaftesten Marktes ist keine umfassende Durchsuchung aller möglicherweise bestehenden Märkte seitens der Einheit notwendig. Sie hat aber alle Informationen zu berücksichtigen, die bei vertretbarem Aufwand verfügbar sind. Solange kein gegenteiliger Beweis erbracht ist, gilt die Annahme, dass der Markt, in dem die Einheit normalerweise den Verkauf des Vermögenswerts oder die Übertragung der Verbindlichkeit abschließen würde, der Hauptmarkt oder, in Ermangelung eines Hauptmarktes, der vorteilhafteste Markt ist.
- D5. Besteht für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit ein Hauptmarkt, stellt die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts (unabhängig davon, ob der Preis unmittelbar beobachtbar ist oder ob er anhand einer anderen Bewertungstechnik geschätzt wird) den Preis in dem betreffenden Markt dar. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Preis am Bewertungsstichtag in einem anderen Markt möglicherweise vorteilhafter wäre.
- D6. Die Einheit muss am Bewertungsstichtag Zugang zum Hauptmarkt oder vorteilhaftesten Markt haben. Da unterschiedliche Einheiten (und operative Aktivitäten innerhalb dieser Einheit) unterschiedliche Tätigkeiten ausüben und Zugang zu unterschiedlichen Märkten haben können, kann für den gleichen Vermögenswert bzw. die gleiche Verbindlichkeit der Hauptmarkt oder vorteilhafteste Markt für diese unterschiedlichen Einheiten (und operative Aktivitäten innerhalb dieser Einheiten) jeweils ein anderer sein. Aus diesem Grund muss die Betrachtung des Hauptmarktes oder vorteilhaftesten Marktes und der jeweiligen Marktteilnehmer:innen aus dem Blickwinkel der jeweiligen Einheit erfolgen und somit den Unterschieden zwischen Einheiten mit unterschiedlichen Tätigkeiten Rechnung tragen.

- D7. Eine Einheit muss zwar die Möglichkeit zum Marktzugang haben, für die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf Grundlage des Preises in dem betreffenden Markt ist es aber nicht erforderlich, dass die Einheit am Bewertungsstichtag in der Lage ist, den betreffenden Vermögenswert zu verkaufen bzw. die betreffende Verbindlichkeit zu übertragen.
- D8. Auch wenn kein beobachtbarer Markt vorhanden ist, dem Informationen zur Preisbildung für den Verkauf des Vermögenswerts bzw. die Übertragung der Verbindlichkeit am Bewertungsstichtag zu entnehmen sind, ist bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts aus der Sicht der Marktteilnehmer:innen, die den Vermögenswert halten oder die Verbindlichkeit schulden, davon auszugehen, dass eine Transaktion an diesem Stichtag stattfindet. Diese angenommene Transaktion bildet die Grundlage für die Schätzung des Preises für den Verkauf des Vermögenswerts bzw. die Übertragung der Verbindlichkeit.

Marktteilnehmer:innen

- D9. Eine Einheit bewertet den beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit anhand der Annahmen, die Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zugrunde legen würden. Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Marktteilnehmer:innen in ihrem besten wirtschaftlichen Interesse handeln.
- D10. Die Ausarbeitung dieser Annahmen erfordert nicht, dass eine Einheit bestimmte Marktteilnehmer:innen benennt. Stattdessen hat die Einheit allgemeine Unterscheidungsmerkmale für Marktteilnehmer:innen zu benennen und dabei Faktoren zu berücksichtigen, die für alle nachstehend aufgeführten Punkte typisch sind:
- (a) Vermögenswert oder Verbindlichkeit;
 - (b) den Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit; und
 - (c) Marktteilnehmer:innen, mit denen die Einheit in dem betreffenden Markt eine Transaktion abschließen würde.

Der Preis

- D11. Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, zu dem unter aktuellen Marktbedingungen am Bewertungsstichtag in einer geordneten Transaktion im Hauptmarkt oder vorteilhaftesten Markt ein Vermögenswert verkauft oder eine Verbindlichkeit übertragen würde, d. h. es handelt sich um einen Abgangspreis. Dabei ist unerheblich, ob dieser Preis unmittelbar beobachtbar ist oder mit Hilfe einer anderen Bewertungstechnik geschätzt wird.
- D12. Der Preis im Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt), der zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit angesetzt wird, ist nicht um Transaktionskosten zu bereinigen. Transaktionskosten sind gemäß anderen IPSAS zu bilanzieren. Transaktionskosten sind kein Merkmal eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit. Sie sind vielmehr typisch für eine bestimmte Transaktion und fallen je nach Art des einheitsseitigen Transaktionsabschlusses bezüglich des betreffenden Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit unterschiedlich aus.
- D13. Transaktionskosten enthalten keine Transportkosten. Stellt der Standort ein Merkmal des Vermögenswerts dar (wie es beispielsweise bei Waren zutreffen könnte), ist der Preis im Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) um etwaige Kosten zu bereinigen, die für den Transport des Vermögenswerts von seinem jetzigen Standort zu dem Markt entstehen würden.

Anwendung auf nicht finanzielle Vermögenswerte

Höchste und beste Verwendung nicht finanzieller Vermögenswerte

- D14. Bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines nicht finanziellen Vermögenswerts wird die Fähigkeit der Marktteilnehmer:innen berücksichtigt, durch die höchste und beste Verwendung des Vermögenswerts oder durch dessen Verkauf an andere Marktteilnehmer:innen, die für den Vermögenswert die höchste und beste Verwendung finden, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.

- D15. Als höchste und beste Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts wird eine Verwendung betrachtet, die, wie nachstehend erläutert, physisch möglich, rechtlich zulässig und finanziell durchführbar ist:
- (a) Bei einer physisch möglichen Verwendung werden die physischen Merkmale berücksichtigt, die Marktteilnehmer:innen der Preisbildung für den Vermögenswert zugrunde legen würden (z. B. Lage oder Größe eines Grundstücks).
 - (b) Bei einer rechtlich zulässigen Verwendung werden mögliche rechtliche Beschränkungen für die Nutzung des Vermögenswerts berücksichtigt, die Marktteilnehmer:innen der Preisbildung für den Vermögenswert zugrunde legen würden (z. B. Bebauungsvorschriften für ein Grundstück).
 - (c) Bei einer finanziell durchführbaren Verwendung wird berücksichtigt, ob die physisch mögliche und rechtlich zulässige Verwendung eines Vermögenswerts in angemessenem Umfang Einnahmen oder Zahlungsflüsse erzeugt (unter Berücksichtigung der Kosten der Ver- und Bearbeitung des Vermögenswerts für die betreffende Verwendung), um eine Anlagerendite zu erwirtschaften, wie sie Marktteilnehmer:innen für eine Kapitalanlage in einen für diese Art der Verwendung genutzten Vermögenswert dieser Art verlangen.
- D16. Die höchste und beste Verwendung wird auch dann aus dem Blickwinkel der Marktteilnehmer:innen bestimmt, wenn die Einheit eine andere Verwendung anstrebt. Für die gegenwärtige Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts durch eine Einheit gilt die Vermutung der höchsten und besten Verwendung, solange nicht Marktfaktoren oder andere Faktoren darauf hindeuten, dass eine anderweitige Nutzung durch Marktteilnehmer:innen den Wert des Vermögensgegenstandes maximieren würde.
- D17. Zum Schutz des Gemeinwohls oder aus anderen Gründen kann eine Einheit von der Nutzung eines erworbenen, nicht finanziellen Vermögenswerts oder seiner höchsten und besten Verwendung absehen. Dies könnte beispielsweise bei einem erworbenen immateriellen Vermögenswert der Fall sein, wie ein Arzneimittelpatent, das die Einheit plant, für die Herstellung von Impfstoffen für Bürger:innen zu verwenden. Nichtsdestotrotz muss die Einheit bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines nicht finanziellen Vermögenswerts von der höchsten und besten Verwendung durch Marktteilnehmer:innen ausgehen.

Bewertungsprämisse für nicht finanzielle Vermögenswerte

- D18. Die höchste und beste Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts begründet die Bewertungsprämisse, auf deren Grundlage der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts bemessen wird. Dabei gilt:
- (a) Die höchste und beste Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts könnte Marktteilnehmer:innen dadurch den höchstmöglichen Wert erbringen, dass seine Nutzung in Verbindung mit anderen Vermögenswerten in Form einer Gruppe (die installiert oder anderweitig für die Nutzung konfiguriert wurde) oder in Verbindung mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (z. B. einer operativen Aktivität) erfolgt.
 - (i) Besteht die höchste und beste Verwendung des Vermögenswerts in seiner Nutzung in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder in Verbindung mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, entspricht der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts dem Preis, der in einer aktuellen Transaktion zum Verkauf des Vermögenswerts erzielt würde. Hierbei gilt die Annahme, dass der Vermögenswert zusammen mit anderen Vermögenswerten oder mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verwendet würde und dass die betreffenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (d. h. die ergänzenden Vermögenswerte und verbundenen Verbindlichkeiten) den Marktteilnehmer:innen zur Verfügung stünden.
 - (ii) Mit dem Vermögenswert und den ergänzenden Vermögenswerten verbundene Verbindlichkeiten sind unter anderem Verbindlichkeiten zur Finanzierung des Nettoumlaufvermögens, nicht aber Verbindlichkeiten zur Finanzierung von anderen Vermögenswerten außerhalb der betreffenden Gruppe von Vermögenswerten.
 - (iii) Die Annahmen über die höchste und beste Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts müssen für alle Vermögenswerte (für die die höchste und beste Verwendung maßgeblich ist) der Gruppe von Vermögenswerten bzw. der Gruppe von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, innerhalb der der betreffende Vermögenswert genutzt würde, einheitlich sein.

- (b) Die höchste und beste Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts könnte Marktteilnehmer:innen für sich genommen den höchstmöglichen Wert erbringen. Besteht die höchste und beste Verwendung des Vermögenswerts in seiner eigenständigen Nutzung, entspricht der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts dem Preis, der in einer aktuellen Transaktion zum Verkauf des Vermögenswerts an Marktteilnehmer:innen, die den Vermögenswert eigenständig verwenden würden, erzielt würde.
- D19. Bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines nicht finanziellen Vermögenswerts wird vorausgesetzt, dass der Verkauf des Vermögenswerts in Übereinstimmung mit der in anderen IPSAS vorgegebenen Bilanzierungseinheit erfolgt (hierbei kann es sich um einen einzelnen Vermögenswert handeln). Dies trifft auch dann zu, wenn die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf der Annahme basiert, dass die höchste und beste Verwendung des Vermögenswerts in seiner Nutzung in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder in Verbindung mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten besteht, weil bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts davon ausgegangen wird, dass Marktteilnehmer:innen bereits im Besitz der ergänzenden Vermögenswerte und zugehörigen Verbindlichkeiten sind.
- D20. Wird der beizulegende Zeitwert eines nicht finanziellen Vermögenswerts bemessen, der in Verbindung mit anderen Vermögenswerten in Form einer Gruppe (die installiert oder anderweitig für die Nutzung konfiguriert wurde) oder in Verbindung mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (z. B. einer operativen Aktivität) verwendet wird, dann hängen die Auswirkungen der Bewertungsprämisse von den jeweiligen Umständen ab. Zum Beispiel:
- (a) Der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts könnte sowohl bei seiner eigenständigen Verwendung als auch bei einer Verwendung in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten gleich sein. Dies könnte zutreffen, wenn der Vermögenswert eine operative Aktivität ist, die Marktteilnehmer:innen weiterbetreiben würden. In diesem Fall beinhaltet die Transaktion eine Bewertung der operativen Aktivität in ihrer Gesamtheit. Die Verwendung des Vermögenswerts als Gruppe in einer laufenden operativen Aktivität würde Synergien schaffen, die Marktteilnehmer:innen zur Verfügung stünden (d. h. Synergien der Marktteilnehmer:innen, bei denen davon auszugehen ist, dass sie den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts entweder auf eigenständiger Basis oder auf Basis einer Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder mit anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beeinflussen).
- (b) Die Verwendung eines Vermögenswerts in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten könnte auch mittels Wertberichtigungen des eigenständig verwendeten Vermögenswerts in die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts einfließen. Dies könnte zutreffen, wenn es sich bei dem Vermögenswert um eine Maschine handelt und die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts anhand eines beobachteten Preises für eine ähnliche (nicht installierte oder anderweitig für den Gebrauch konfigurierte) Maschine erfolgt. Dieser Preis wird dann um Transport- und Installationskosten berichtigt, so dass die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts den gegenwärtigen Zustand und Standort der Maschine (installiert und für den Gebrauch konfiguriert) widerspiegelt.
- (c) Die Verwendung eines Vermögenswerts in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten könnte auch dahingehend in die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts einfließen, dass man die Annahmen, auf die sich Marktteilnehmer:innen bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts stützen würden, berücksichtigt. Handelt es sich bei dem Vermögenswert beispielsweise um einen Lagerbestand an unfertigen, einzigartigen Erzeugnissen und würden Marktteilnehmer:innen den Lagerbestand in fertige Erzeugnisse umwandeln, würde der beizulegende Zeitwert auf der Annahme beruhen, dass die Marktteilnehmer:innen eventuell notwendige, besondere Maschinen erworben haben oder erwerben würden, um den Lagerbestand in Fertigerzeugnisse umzuwandeln.
- (d) Die Verwendung eines Vermögenswerts in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten könnte in die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts verwendete Bewertungstechnik einfließen. Dies könnte zutreffen, wenn zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts die Residualwertmethode angewandt wird, weil diese Bewertungstechnik insbesondere den Beitrag ergänzender Vermögenswerte und zugehöriger Verbindlichkeiten in der Gruppe berücksichtigt, in der ein solcher immaterieller Vermögenswert verwendet werden würde.

- (e) In stärker eingegrenzten Situationen könnte eine Einheit, die einen Vermögenswert innerhalb einer Gruppe von Vermögenswerten verwendet, diesen Vermögenswert anhand eines Betrags bewerten, der dessen beizulegendem Zeitwert nahekommt. Dieser Betrag wird errechnet, indem man den beizulegenden Zeitwert der gesamten Gruppe an Vermögenswerten auf die einzelnen, in der Gruppe enthaltenen Vermögenswerte umlegt. Dies könnte zutreffen, wenn die Bewertung Grundeigentum betrifft und der beizulegende Zeitwert eines erschlossenen Grundstücks (d. h. einer Gruppe von Vermögenswerten) auf die Vermögenswerte umgelegt wird, aus denen es besteht (beispielsweise das Grundstück und die Grundstücksbestandteile).

Beizulegender Zeitwert beim erstmaligen Ansatz

- D21. Wird ein Vermögenswert bei einer Leistungstransaktion erworben oder eine Verbindlichkeit übernommen, ist der Transaktionspreis der Preis, zu dem der betreffende Vermögenswert erworben oder die betreffende Verbindlichkeit übernommen wurde (Zugangspreis). Im Gegensatz dazu wäre der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit der Preis, zu dem ein Vermögenswert verkauft oder eine Verbindlichkeit übertragen würde (Abgangspreis). Einheiten verkaufen Vermögenswerte nicht notwendigerweise zu den Preisen, die sie für deren Erwerb gezahlt haben. Ebenso übertragen Einheiten Verbindlichkeiten nicht unbedingt zu den Preisen, die sie für deren Übernahme eingenommen haben.
- D22. In vielen Fällen stimmt der Transaktionspreis mit dem beizulegenden Zeitwert überein. (Dies könnte z. B. zutreffen, wenn am Tag der Transaktion der Kauf eines Vermögenswerts in dem Markt stattfindet, in dem dieser Vermögenswert auch verkauft würde.)
- D23. Im Rahmen der Ermittlung, ob der beim erstmaligen Ansatz beizulegende Zeitwert mit dem Transaktionspreis übereinstimmt, hat eine Einheit Faktoren zu berücksichtigen, die für die jeweilige Transaktion und den jeweiligen Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit charakteristisch sind. In Paragraph D25 werden Situationen beschrieben, in denen der Transaktionspreis von dem beim erstmaligen Ansatz beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit abweichen könnte.
- D24. Wird in einem anderen IPSAS die erstmalige Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert vorgeschrieben oder zugelassen, und weicht der Transaktionspreis vom beizulegenden Zeitwert ab, hat die Einheit den entstehenden Gewinn oder Verlust im Überschuss oder Defizit anzusetzen, sofern der betreffende IPSAS nichts anderes bestimmt.
- D25. Im Rahmen der Ermittlung, ob der beim erstmaligen Ansatz beizulegende Zeitwert mit dem Transaktionspreis übereinstimmt, hat eine Einheit Faktoren zu berücksichtigen, die für die jeweilige Transaktion und den jeweiligen Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit charakteristisch sind. Trifft eine der folgenden Bedingungen zu, könnte es sein, dass der Transaktionspreis nicht den beim erstmaligen Ansatz beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit darstellt:
- (a) Die Transaktion findet zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen statt. Trotzdem kann der Preis in einer Transaktion zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen als Inputfaktor für die Bewertung eines beizulegenden Zeitwerts verwendet werden, wenn der Einheit Beweise vorliegen, dass die Transaktion zu Marktbedingungen erfolgte.
 - (b) Die Transaktion findet unter Zwang statt oder der Verkäufer ist gezwungen, den Preis in der Transaktion zu akzeptieren. Dies könnte zum Beispiel zutreffen, wenn der Verkäufer finanzielle Schwierigkeiten hat.
 - (c) Die durch die Transaktion dargestellte Bilanzierungseinheit weicht von der Bilanzierungseinheit des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit ab, der/die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Dies könnte beispielsweise zutreffen, wenn der/die zum beizulegenden Zeitwert bewertete Vermögenswert oder Verbindlichkeit nur eines der an der Transaktion beteiligten Elemente ist (z. B. bei einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor), wenn die Transaktion unerklärte Rechte und Vorrechte einschließt, die gemäß anderen IPSAS getrennt bewertet werden, oder wenn der Transaktionspreis auch Transaktionskosten einschließt.

- (d) Der Markt, in dem die Transaktion stattfindet, ist ein anderer als der Hauptmarkt oder der vorteilhafteste Markt. Unterschiedliche Märkte könnten zum Beispiel vorliegen, wenn es sich bei der Einheit um eine:n Händler:in handelt, der:die im Einzelhandelsmarkt Transaktionen mit Kunden:innen schließt, deren Hauptmarkt oder vorteilhaftester Markt für die Abgangstransaktion aber der Händlermarkt ist, auf dem Transaktionen mit anderen Händler:innen geschlossen werden.
- (e) Die Transaktion findet statt, um ein bestimmtes sozialpolitisches Ziel zu erreichen (z. B. die Ausgabe von geförderten Krediten oder finanziellen Garantien, bei denen keine oder nur eine nominelle Gebühr berechnet wird).

Bewertungstechniken

- D26. In einigen Fällen kann der beizulegende Zeitwert direkt durch das Beobachten von Preisen in einem aktiven Markt bestimmt werden. In anderen Fällen wird er indirekt durch Bewertungstechniken bestimmt.
- D27. Eine Einheit wendet Bewertungstechniken an, die unter den jeweiligen Umständen sachgerecht sind und für die ausreichend Daten zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts zur Verfügung stehen. Dabei ist die Verwendung maßgeblicher, beobachtbarer Inputfaktoren möglichst hoch und jene nicht beobachtbarer Inputfaktoren möglichst gering zu halten.
- D28. Das Ziel der Verwendung einer Bewertungstechnik besteht darin, den Preis zu schätzen, zu dem unter aktuellen Marktbedingungen zum Bewertungszeitpunkt eine geordnete Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen stattfinden würde, im Zuge dessen der Vermögenswert verkauft oder die Verbindlichkeit übertragen würde. Drei weit verbreitete Bewertungstechniken sind der Marktansatz, der Kostenansatz und der Einkommensansatz. Die wichtigsten Aspekte dieser Ansätze werden in den Paragraphen D31–D36 zusammengefasst. Zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts wenden Einheiten Bewertungstechniken an, die mit einem oder mehreren der oben genannten Ansätze im Einklang stehen.
- D29. Werden zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts mehrere Bewertungstechniken herangezogen, müssen die Ergebnisse (d. h. die jeweiligen Anhaltspunkte für den beizulegenden Zeitwert) unter Berücksichtigung der Plausibilität des Wertebereichs, auf den diese Ergebnisse hinweisen, ausgewertet werden. Die Bemessung des beizulegenden Zeitwerts entspricht dem Punkt innerhalb dieses Bereichs, der unter den bestehenden Umständen am repräsentativsten für den beizulegenden Zeitwert ist.
- D30. Entspricht beim erstmaligen Ansatz der Transaktionspreis dem beizulegenden Zeitwert und wird in späteren Berichtsperioden eine Bewertungstechnik auf der Grundlage nicht beobachtbarer Inputfaktoren angewandt, ist die Bewertungstechnik so zu kalibrieren, dass das Ergebnis der betreffenden Bewertungstechnik beim erstmaligen Ansatz dem Transaktionspreis entspricht. Mit der Kalibrierung wird sichergestellt, dass die Bewertungstechnik aktuelle Marktbedingungen widerspiegelt. Zudem unterstützt sie eine Einheit bei der Feststellung, ob eine Anpassung der Bewertungstechnik notwendig ist (z. B. wenn der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit ein Merkmal haben, das von der Bewertungstechnik nicht erfasst wird). Wendet eine Einheit bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eine Bewertungstechnik an, die nicht beobachtbare Inputfaktoren nutzt, muss sie im Anschluss an den erstmaligen Ansatz dafür sorgen, dass die betreffenden Bewertungstechniken zum Bewertungsstichtag beobachtbare Marktdaten widerspiegeln (d. h. den Preis für ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten).

Marktansatz

- D31. Bewertungstechniken, die auf dem Marktansatz beruhen, verwenden häufig Marktmultiplikatoren, die aus einem Satz von Vergleichswerten abgeleitet werden. Multiplikatoren können in gewissen Bandbreiten vorhanden sein, wobei für jeden Vergleichswert ein anderer Multiplikator zutrifft. Die Auswahl des sachgerechten Multiplikators aus der betreffenden Bandbreite erfordert Ermessensausübung. Hier sind für die jeweilige Bewertung spezifische qualitative und quantitative Faktoren zu berücksichtigen.

- D32. Zu den Bewertungstechniken, die mit dem Marktansatz vereinbar sind, gehört die Matrix-Preisnotierung. Die Matrix-Preisnotierung ist eine mathematische Technik, die vorrangig zur Bewertung bestimmter Arten von Finanzinstrumenten, wie Schuldverschreibungen, eingesetzt wird, bei denen man sich nicht ausschließlich auf Marktpreisnotierungen für die betreffenden Wertpapiere verlässt, sondern sich auf das Verhältnis dieser Wertpapiere zu anderen, als Vergleichsmarke (Benchmark) notierten Wertpapiere stützt.

Kostenansatz

- D33. Der Kostenansatz spiegelt den Betrag wider, der gegenwärtig erforderlich wäre, um die Dienstleistungskapazität eines Vermögenswerts zu ersetzen (häufig auch als aktuelle Wiederbeschaffungskosten bezeichnet).

Marktteilnehmer:in

- D34. Aus dem Blickwinkel von als Marktteilnehmer:innen auftretenden Verkäufer:innen würde der für den Vermögenswert entgegengenommene Preis auf den Kosten basieren, die als Marktteilnehmer:innen auftretenden Käufer:innen für den Erwerb oder die Herstellung eines Ersatzvermögenswerts vergleichbaren Nutzens entstünden, wobei eine Berichtigung für Veralterung vorgenommen wird. Dies liegt daran, dass als Marktteilnehmer:innen auftretende Käufer:innen für einen Vermögenswert nicht mehr als den Betrag zahlen würden, für den sie die Dienstleistungskapazität des betreffenden Vermögenswerts ersetzen könnten. Veralterung beinhaltet physische Veralterung, funktionale (technologische) Veralterung und wirtschaftliche (externe) Veralterung. Sie ist weiter gefasst als die Abschreibung für Finanzberichterstattungszwecke (eine Verteilung von historischen Kosten) oder Steuerzwecke (Verwendung bestimmter Nutzungsdauern). In vielen Fällen verwendet man zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts von materiellen Vermögenswerten, die in Verbindung mit anderen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten genutzt werden, die Methode der aktuellen Wiederbeschaffungskosten.

Einkommensansatz

- D35. Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts können verschiedene Methoden angewendet werden. Zu diesen Methoden gehören unter anderem:
- (a) Barwerttechniken (siehe Paragraph D36);
 - (b) Optionspreismodelle wie die Black-Scholes-Merton-Formel oder ein binomisches Modell (d. h. ein Rastermodell), das Barwerttechniken umfasst und sowohl den Zeitwert als auch den inneren Wert einer Option widerspiegelt; und
 - (c) die Residualwertmethode, die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts bestimmter immaterieller Vermögenswerte eingesetzt wird.

Barwerttechniken

- D36. In den Paragraphen D37–D54 wird die Verwendung von Barwerttechniken zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts beschrieben. In diesen Paragraphen liegt der Schwerpunkt auf einer Technik zur Anpassung des Abzinsungssatzes und einer Technik der erwarteten Zahlungsflüsse (erwarteter Barwert). In diesen Paragraphen wird weder die Verwendung einer einzelnen, besonderen Barwerttechnik vorgeschrieben, noch wird die Verwendung von Barwerttechniken zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf die dort erörterten Techniken beschränkt. Welche Barwerttechnik zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen wird, hängt von den jeweiligen, für den bewerteten Vermögenswert bzw. die bewertete Verbindlichkeit spezifischen Sachverhalten und Umständen (z. B. ob im Markt Preise für vergleichbare Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten beobachtbar sind) sowie der Verfügbarkeit ausreichender Daten ab.

Die Bestandteile einer Barwert-Ermittlung

D37. Der Barwert (d. h. eine Anwendung des Einkommensansatzes) ist ein Instrument, das dazu dient, unter Anwendung eines Abzinsungssatzes eine Verknüpfung zwischen künftigen Beträgen (z. B. Zahlungsflüssen oder Werten) und einem gegenwärtigen Wert (Barwert) herzustellen. Bei einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit mit Hilfe einer Barwerttechnik werden aus dem Blickwinkel von Marktteilnehmer:innen am Bewertungsstichtag alle unten genannten Elemente erfasst:

- (a) eine Schätzung künftiger Zahlungsflüsse für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit, der/die bewertet wird.
- (b) Erwartungen über mögliche Veränderungen bei Höhe und Zeitpunkt der Zahlungsflüsse. Sie stellen die mit den Zahlungsflüssen verbundene Unsicherheit dar.
- (c) der Zeitwert des Geldes, dargestellt durch den Kurs risikofreier monetärer Vermögenswerte mit Fälligkeitsterminen oder Laufzeiten, die mit dem durch die Zahlungsflüsse abgedeckten Zeitraum zusammenfallen. Darüber hinaus stellen sie für die Besitzer:innen weder Unsicherheiten hinsichtlich des Zeitpunkts noch Ausfallrisiken dar (d. h., es handelt sich um einen risikofreien Zinssatz).
- (d) der Preis für die Übernahme der den Zahlungsflüssen innewohnenden Unsicherheit (d. h. ein Risikoaufschlag).
- (e) sonstige Faktoren, die Marktteilnehmer:innen unter den entsprechenden Umständen berücksichtigen würden.
- (f) bei einer Verbindlichkeit das Risiko der Nichterfüllung bezüglich der betreffenden Verbindlichkeit einschließlich des eigenen Ausfallrisikos der Einheit (d. h. der Gläubiger:innen).

Allgemeine Prinzipien

D38. Barwerttechniken unterscheiden sich in der Art der Erfassung der in Paragraph D37 genannten Elemente. Für die Anwendung jeder Barwerttechnik zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts gelten jedoch alle unten aufgeführten allgemeinen Grundsätze:

- (a) Zahlungsflüsse und Abzinsungssätze müssen die Annahmen widerspiegeln, auf die sich Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden.
- (b) Für Zahlungsflüsse und Abzinsungssätze sind nur diejenigen Faktoren zu berücksichtigen, die dem bewerteten Vermögenswert oder der bewerteten Verbindlichkeit zurechenbar sind.
- (c) Zur Vermeidung von Doppelzählungen oder Auslassungen bei den Auswirkungen von Risikofaktoren müssen die Abzinsungssätze Annahmen widerspiegeln, die mit den Annahmen im Einklang stehen, die den Zahlungsflüssen entsprechen. Ein Abzinsungssatz, der die Unsicherheit bei den Erwartungen hinsichtlich künftiger Ausfälle widerspiegelt, ist beispielsweise dann sachgerecht, wenn vertraglich festgelegte Zahlungsflüsse eines Darlehens verwendet werden (d. h. eine Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen). Dieser Satz darf jedoch nicht angewandt werden, wenn erwartete (d. h. wahrscheinlichkeitsgewichtete) Zahlungsflüsse verwendet werden (d. h. eine Technik des erwarteten Barwerts), denn in den erwarteten Zahlungsflüssen spiegeln sich bereits Annahmen über die Unsicherheit bei künftigen Ausfällen wider. Stattdessen ist ein Abzinsungssatz anzuwenden, der im richtigen Verhältnis zu dem Risiko steht, das mit den erwarteten Zahlungsflüssen verbunden ist.
- (d) Annahmen über Zahlungsflüsse und Abzinsungssätze müssen intern zueinander passen. Beispielsweise müssen nominelle Zahlungsflüsse, in denen die Inflationswirkung enthalten ist, zu einem Satz abgezinst werden, in dem die Inflationswirkung ebenfalls eingeschlossen ist. Im nominellen, risikolosen Zinssatz ist die Inflationswirkung enthalten. Reale Zahlungsflüsse, in denen die Inflationswirkung nicht enthalten ist, müssen zu einem Satz abgezinst werden, der die Inflationswirkung ebenfalls ausschließt. Gleicherweise sind Zahlungsflüsse nach Steuern mit einem Abzinsungssatz nach Steuern abzuzinsen. Zahlungsflüsse vor Steuern wiederum sind zu einem Satz abzuzinsen, der mit diesen Zahlungsflüssen im Einklang steht.
- (e) Abzinsungssätze müssen mit den Wirtschaftsfaktoren im Einklang stehen, die der Währung der Zahlungsflüsse zugrunde liegen.

Risiko und Unsicherheit

- D39. Eine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts, bei der Barwerttechniken zum Einsatz kommen, erfolgt unter unsicheren Bedingungen, weil es sich bei den eingesetzten Zahlungsflüssen um Schätzungen und nicht um bekannte Beträge handelt. Häufig sind sowohl die Höhe als auch der Zeitpunkt der Zahlungsflüsse unsicher. Sogar vertraglich festgelegte Beträge wie die auf ein Darlehen geleisteten Zahlungen sind unsicher, wenn ein Ausfallrisiko besteht.
- D40. Marktteilnehmer:innen verlangen allgemein einen Ausgleich (d. h. einen Risikoaufschlag) dafür, dass sie die mit den Zahlungsflüssen eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit verbundene Ungewissheit tragen. Eine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts muss einen Risikoaufschlag enthalten, in dem sich der Betrag widerspiegelt, den Marktteilnehmer:innen als Ausgleich für die mit den Zahlungsflüssen verbundene Unsicherheit verlangen würden. Andernfalls würde die Bewertung den beizulegenden Zeitwert nicht getreu wiedergeben. Mitunter kann die Bestimmung des sachgerechten Risikoaufschlags schwierig sein. Der Schwierigkeitsgrad allein ist jedoch kein hinreichender Grund, einen Risikoaufschlag auszuschließen.
- D41. Barwerttechniken unterscheiden sich hinsichtlich der Art der Risikoberichtigung und der Art der zugrunde gelegten Zahlungsflüsse. Zum Beispiel:
- (a) Die Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen (siehe Paragraphen D42–D46) arbeitet mit einem risikoberichtigten Abzinsungssatz und vertraglichen, zugesagten oder wahrscheinlichsten Zahlungsflüssen.
 - (b) Methode 1 der Technik des erwarteten Barwerts (siehe Paragraph D49) arbeitet mit risikoberichtigten erwarteten Zahlungsflüssen und einem risikolosen Zinssatz.
 - (c) Methode 2 der Technik des erwarteten Barwerts (siehe Paragraph D50) arbeitet mit erwarteten Zahlungsflüssen, die nicht risikoberichtigt sind, sowie einem Abzinsungssatz, der in der Weise angepasst wird, dass der von Marktteilnehmer:innen verlangte Risikoaufschlag enthalten ist. Dieser Satz ist ein anderer als der, der in der Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen zugrunde gelegt wird.

Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen

- D42. Die Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen stützt sich auf einen einzigen Satz an Zahlungsflüssen aus der Bandbreite möglicher Beträge, unabhängig davon, ob es sich um vertragliche, zugesagte (wie dies bei Schuldverschreibungen der Fall ist) oder höchstwahrscheinlich eintretende Zahlungsflüsse handelt. In jedem dieser Fälle unterliegen diese Zahlungsflüsse dem Vorbehalt, dass bestimmte festgelegte Ereignisse eintreten (z. B. stehen vertragliche oder zugesagte Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit einer Schuldverschreibung unter dem Vorbehalt, dass kein Verzug seitens der Schuldner:innen eintritt). Der für die Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen eingesetzte Abzinsungssatz wird aus den beobachteten Verzinsungen vergleichbarer, im Markt gehandelter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten abgeleitet. Dementsprechend werden die vertraglichen, zugesagten oder wahrscheinlichsten Zahlungsflüsse in Höhe eines beobachteten oder geschätzten Marktzinssatzes für derartige, unter Vorbehalt stehende Zahlungsflüsse abgezinst (d. h. einer Marktverzinsung).
- D43. Die Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen erfordert eine Analyse der für vergleichbare Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten verfügbaren Marktdaten. Vergleichbarkeit wird anhand der Beschaffenheit der Zahlungsflüsse (z. B. anhand dessen, ob die Zahlungsflüsse vertraglich oder nicht vertraglich sind und ob bei ihnen die Wahrscheinlichkeit einer ähnlichen Reaktion auf Veränderungen in den wirtschaftlichen Bedingungen besteht) sowie anhand anderer Faktoren festgestellt (z. B. Bonität, Sicherheiten, Laufzeit, Nutzungsbeschränkungen und Liquidität). Alternativ ist es in Fällen, in denen ein einzelner vergleichbarer Vermögenswert oder eine einzelne vergleichbare Verbindlichkeit das Risiko, das den Zahlungsflüssen des zur Bewertung anstehenden Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit anhaftet, nicht angemessen wiedergibt auch möglich, aus Daten für mehrere vergleichbare Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten in Verbindung mit der risikolosen Renditekurve einen Abzinsungssatz abzuleiten (d. h. mit Hilfe einer „Aufbaumethode“).

- D44. Nehmen wir zur Veranschaulichung einer Aufbaumethode an, dass Vermögenswert A ein vertragliches Recht auf den Empfang von WE 800 in einem Jahr ist (d. h. es besteht keine Unsicherheit bezüglich des Zeitpunkts). Es besteht ein etablierter Markt für vergleichbare Vermögenswerte und Informationen über diese Vermögenswerte, einschließlich Informationen über Preise, sind verfügbar. Bei diesen vergleichbaren Vermögenswerten
- (a) ist Vermögenswert B ein vertragliches Recht auf den Empfang von WE 1.200 im Jahr bei einem Marktpreis von WE 1.083. Die implizite Jahresverzinsung (d. h. die Marktverzinsung für ein Jahr) beträgt also 10,8 % $[(WE\ 1.200 / WE\ 1.083) - 1]$.
 - (b) ist Vermögenswert C ein vertragliches Recht auf den Empfang von WE 700 in zwei Jahren bei einem Marktpreis von WE 566. Die implizite Jahresverzinsung (d. h. die Marktverzinsung für zwei Jahre) beträgt also 11,2 % $[(WE\ 700 / WE\ 566)^{0,5} - 1]$.
 - (c) Alle drei Vermögenswerte sind im Hinblick auf das Risiko (d. h. die Streuung möglicher Ergebnisse und Gutschriften) vergleichbar.
- D45. Betrachtet man die Terminierung der vertraglichen Zahlungen, die für Vermögenswert A eingenommen werden sollen, mit der Terminierung für Vermögenswert B und Vermögenswert C (d. h. ein Jahr für Vermögenswert B gegenüber zwei Jahren für Vermögenswert C), ist Vermögenswert B besser mit Vermögenswert A vergleichbar. Legt man die für Vermögenswert A einzunehmende vertragliche Zahlung (WE 800) und den aus Vermögenswert B abgeleiteten Marktzinssatz für ein Jahr (10,8 %) zugrunde, dann beträgt der Wert für Vermögenswert A WE 722 $(WE\ 800 / WE\ 1.108)$. Liegen für Vermögenswert B keine Marktinformationen vor, könnte man alternativ den Marktzinssatz für ein Jahr mit Hilfe der Aufbaumethode aus Vermögenswert C ableiten. In diesem Fall würde man den bei Vermögenswert C angegebenen Marktzinssatz für zwei Jahre (11,2 %) anhand der Zinsstruktur der risikolosen Renditenkurve in einem Marktzinssatz für ein Jahr anpassen. Um festzustellen, ob die Risikoaufschläge für einjährige und zweijährige Vermögenswerte gleich sind, könnten zusätzliche Informationen und Analysen erforderlich sein. Falls man feststellt, dass die Risikoaufschläge für einjährige und zweijährige Vermögenswerte nicht gleich sind, würde man die zweijährige Marktverzinsung noch um diesen Effekt berichtigen.
- D46. Wendet man die Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen bei festen Einnahmen oder Zahlungen an, wird die Berichtigung um das Risiko, das mit den Zahlungsflüssen des zur Bewertung anstehenden Vermögenswerts bzw. der zur Bewertung anstehenden Verbindlichkeit verbunden ist, in den Abzinsungssatz aufgenommen. Mitunter kann bei der Anwendung der Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen auf Zahlungsflüsse, bei denen es sich nicht um feste Einnahmen oder Zahlungen handelt, eine Berichtigung an den Zahlungsflüssen notwendig sein, um Vergleichbarkeit mit dem beobachteten Vermögenswert oder der beobachteten Verbindlichkeit, aus dem bzw. der sich der Abzinsungssatz herleitet, herzustellen.

Technik des erwarteten Barwerts

- D47. Ausgangspunkt der Technik des erwarteten Barwerts bildet ein Satz von Zahlungsflüssen, der den wahrscheinlichkeitsgewichteten Durchschnitt aller möglichen künftigen Zahlungsflüsse (d. h. der erwarteten Zahlungsflüsse) darstellt. Die daraus entstehende Schätzung ist mit dem erwarteten Wert identisch, der statistisch gesehen der gewichtete Durchschnitt möglicher Werte einer diskreten Zufallsvariablen ist, wobei die jeweiligen Wahrscheinlichkeiten die Gewichte bilden. Da alle möglicherweise eintretenden Zahlungsflüsse wahrscheinlichkeitsgewichtet sind, unterliegt der daraus entstehende erwartete Zahlungsfluss nicht dem Vorbehalt, dass ein festgelegtes Ereignis eintritt (im Gegensatz zu den Zahlungsflüssen, die bei der Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen zugrunde gelegt werden).

D48. Bei Anlageentscheidungen würden risikoscheue Marktteilnehmer:innen das Risiko berücksichtigen, dass die tatsächlichen Zahlungsflüsse von den erwarteten Zahlungsflüssen abweichen könnten. Die Portfolio-Theorie unterscheidet zwischen zwei Risikotypen:

- (a) nicht systematischen (streuungsfähigen) Risiken. Hierbei handelt es sich um Risiken, die für einen bestimmten Vermögenswert oder eine bestimmte Verbindlichkeit spezifisch sind.
- (b) systematischen (nicht streuungsfähigen) Risiken. Hierbei handelt es sich um das gemeinsame Risiko, dem ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in einem gestreuten Portfolio gemeinsam mit den anderen Positionen unterliegt.

In der Portfolio-Theorie wird die Ansicht vertreten, dass in einem im Gleichgewicht befindlichen Markt die Marktteilnehmer:innen nur dafür, dass sie das systematische, den Zahlungsflüssen innewohnende Risiko tragen, einen Ausgleich erhalten. (In ineffizienten oder aus dem Gleichgewicht geratenen Märkten können andere Formen der Rendite oder des Ausgleichs zur Verfügung stehen.)

D49. Methode 1 der Technik des erwarteten Barwerts berichtigt die erwarteten Zahlungsflüsse eines Vermögenswerts für das systematische Risiko (d. h. das Marktrisiko) mittels Abzug eines Risikoaufschlags für Barmittel (d. h. risikoberichtigte erwartete Zahlungsflüsse). Diese risikoberichtigten Zahlungsflüsse stellen einen sicherheitsäquivalenten Zahlungsfluss dar, der mit einem risikolosen Zinssatz abgezinst wird. Ein sicherheitsäquivalenter Zahlungsfluss bezieht sich auf einen erwarteten Zahlungsfluss (gemäß Definition), der risikoberichtigt wird, so dass Marktteilnehmer:innen kein Interesse daran haben, einen sicheren Zahlungsfluss gegen einen erwarteten Zahlungsfluss einzutauschen. Wären Marktteilnehmer:innen beispielsweise bereit, einen erwarteten Zahlungsfluss von WE 1.200 gegen einen sicheren Zahlungsfluss von WE 1.000 einzutauschen, sind die WE 1.000 das Sicherheitsäquivalent für die WE 1.200 (d. h. die WE 200 würden den Risikoaufschlag für Barmittel darstellen). In diesem Fall wären Marktteilnehmer:innen dem gehaltenen Vermögenswert gegenüber gleichgültig.

D50. Im Gegensatz dazu erfolgt bei Methode 2 der Technik des erwarteten Barwerts eine Berichtigung um systematische Risiken (d. h. Marktrisiken), indem auf den risikolosen Zinssatz ein Risikoaufschlag angewandt wird. Dementsprechend werden die erwarteten Zahlungsflüsse in Höhe eines Satzes abgezinst, der einem erwarteten, mit wahrscheinlichkeitsgewichteten Zahlungsflüssen verknüpften Satz entspricht (d. h. einer erwarteten Verzinsung). Zur Schätzung der erwarteten Verzinsung können Modelle zur Preisbildung für riskante Vermögenswerte eingesetzt werden, beispielsweise das Capital Asset Pricing Model. Da der in der Technik zur Anpassung von Abzinsungssätzen eingesetzte Abzinsungssatz eine Verzinsung darstellt, die sich auf bedingte Zahlungsflüsse bezieht, ist er wahrscheinlich höher als der Abzinsungssatz, der in Methode 2 der Technik des erwarteten Barwerts verwendet wird. Bei diesem Abzinsungssatz handelt es sich um eine erwartete Verzinsung in Bezug auf erwartete oder wahrscheinlichkeitsgewichtete Zahlungsflüsse.

D51. Nehmen wir zur Veranschaulichung der Methoden 1 und 2 an, dass für einen Vermögenswert in einem Jahr Zahlungsflüsse von WE 780 erwartet werden. Diese wurden unter Zugrundelegung der unten dargestellten möglichen Zahlungsflüsse und Wahrscheinlichkeiten ermittelt. Der anwendbare risikolose Zinssatz für Zahlungsflüsse mit einem Zeithorizont von einem Jahr beträgt 5 %. Der systematische Risikoaufschlag für einen Vermögenswert mit dem gleichen Risikoprofil beträgt 3 %.

Mögliche Zahlungsflüsse	Wahrscheinlichkeit	Wahrscheinlichkeitsgewichtete Zahlungsflüsse
WE 500	15 %	WE 75
WE 800	60 %	WE 480
WE 900	25 %	WE 225
Erwartete Zahlungsflüsse		WE 780

- D52. In dieser einfachen Darstellung stehen die erwarteten Zahlungsflüsse (WE 780) für den wahrscheinlichkeitsgewichteten Durchschnitt der drei möglichen Verläufe. In realistischeren Situationen sind zahlreiche Verläufe möglich. Zur Anwendung der Technik des erwarteten Barwerts müssen nicht immer alle Verteilungen aller möglichen Zahlungsflüsse berücksichtigt werden; auch der Einsatz komplexer Modelle und Techniken ist hierbei nicht immer erforderlich. Stattdessen könnte es möglich sein, eine begrenzte Anzahl eigenständiger Szenarien und Wahrscheinlichkeiten zu entwickeln, mit denen die Palette möglicher Zahlungsflüsse erfasst wird. Eine Einheit könnte beispielsweise in einer maßgeblichen früheren Periode realisierte Zahlungsflüsse verwenden, die es um anschließend eingetretene Veränderungen in den äußeren Umständen berichtigt (z. B. Änderungen bei äußeren Faktoren wie Konjunktur- oder Marktbedingungen, Branchentrends, Trends im Wettbewerb sowie auch Änderungen bei inneren Faktoren, die spezifischere Auswirkungen auf die Einheit haben). Dabei werden auch die Annahmen von Marktteilnehmer:innen berücksichtigt.
- D53. Theoretisch ist der Barwert der Zahlungsflüsse eines Vermögenswerts sowohl bei einer Bestimmung nach Methode 1 als auch bei einer Bestimmung nach Methode 2 der gleiche. Dabei gilt:
- (a) Bei Anwendung von Methode 1 werden die erwarteten Zahlungsflüsse um systematische Risiken (d. h. Marktrisiken) berichtigt. Liegen keine Marktdaten vor, an denen sich unmittelbar die Höhe der Risikoberichtigung ablesen lässt, könnte eine solche Berichtigung aus einem Asset Pricing Model abgeleitet werden. Hierbei würde das Konzept der Sicherheitsäquivalente zum Einsatz kommen. Die Risikoberichtigung (d. h. der Risikoaufschlag von WE 22 für Zahlungsmittel) könnte beispielsweise anhand des Aufschlags für systematische Risiken in Höhe von 3 % bestimmt werden ($WE\ 780 - [WE\ 780 \times (1,05/1,08)]$), aus dem sich die risikoberichtigten erwarteten Zahlungsflüsse von WE 758 ($WE\ 780 - WE\ 22$) ergeben. Die WE 758 sind das Sicherheitsäquivalent für WE 780 und werden zum risikolosen Zinssatz (5 %) abgezinst. Der Barwert (d. h. der beizulegende Zeitwert) des Vermögenswerts beträgt WE 722 ($WE\ 758/1,05$).
 - (b) Bei Anwendung von Methode 2 werden die erwarteten Zahlungsflüsse nicht um systematische Risiken (d. h. Marktrisiken) berichtigt. Stattdessen wird die Berichtigung um dieses Risiko in den Abzinsungssatz aufgenommen. Die erwarteten Zahlungsflüsse werden folglich mit einer erwarteten Verzinsung von 8 % (d. h. 5 % risikoloser Zinssatz zuzüglich 3 % Aufschlag für das systematische Risiko) abgezinst. Der Barwert des Vermögenswerts beträgt WE 722 ($WE\ 780/1,08$).
- D54. Wird zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eine Technik des erwarteten Barwerts angewandt, kann dies entweder nach Methode 1 oder nach Methode 2 erfolgen. Ob Methode 1 oder Methode 2 gewählt wird, hängt von den jeweiligen, für den bewerteten Vermögenswert bzw. die bewertete Verbindlichkeit spezifischen Sachverhalten und Umständen ab. Weitere Auswahlkriterien sind der Umfang, in dem hinreichende Daten verfügbar sind und die jeweilige Ermessensausübung.

Inputfaktoren für Bewertungstechniken

Allgemeine Prinzipien

- D55. In den zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eingesetzten Bewertungstechniken wird die Verwendung maßgeblicher beobachtbarer Inputfaktoren auf ein Höchstmaß erhöht und die Verwendung nicht beobachtbarer Inputfaktoren auf ein Mindestmaß verringert.
- D56. Märkte, in denen für bestimmte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (z. B. Finanzinstrumente) Inputfaktoren beobachtet werden können, sind beispielsweise:
- (a) Börsen. In einer Börse sind Schlusskurse einerseits leicht verfügbar und andererseits allgemein repräsentativ für den beizulegenden Zeitwert. Ein Beispiel für einen solchen Markt ist der London Stock Exchange.
 - (b) Händlermärkte. In einem Händlermarkt stehen Händler:innen (zum Kauf oder Verkauf auf eigene Rechnung) bereit. Sie setzen ihr Kapital ein, um einen Bestand der Werte zu halten, für die sie einen Markt bilden, und stellen somit Liquidität zur Verfügung. Üblicherweise sind Geld- und Briefkurse (die den Preis darstellen, zu dem der Händler zum Kauf bzw. Verkauf bereit ist) leichter verfügbar als Schlusskurse. Außerbörsliche Märkte – „Over-the-Counter“ – (für die Preise öffentlich gemeldet werden) sind Händlermärkte. Händlermärkte gibt es auch für

eine Reihe anderer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, u. a. bestimmte Finanzinstrumente, Waren und physische Vermögenswerte (z. B. gebrauchte Maschinen).

- (c) Brokermärkte. In einem Brokermarkt versuchen Broker:innen, Käufer:innen mit Verkäufer:innen zusammenzubringen. Sie stehen aber nicht zum Handel auf eigene Rechnung bereit. Mit anderen Worten, Broker:innen verwenden kein eigenes Kapital, um einen Bestand der Werte zu halten, für die sie einen Markt bilden. Broker:innen kennen die von den jeweiligen Parteien angebotenen und verlangten Preise, aber normalerweise kennt keine Partei die Preisforderungen der jeweils anderen Partei. Mitunter sind Preise für abgeschlossene Transaktionen verfügbar. Brokermärkte sind u. a. elektronische Kommunikationsnetze, in denen Kauf- und Verkaufsaufträge zusammengebracht werden, sowie Märkte für Gewerbe- und Wohnimmobilien.
- (d) Direktmärkte. In einem Direktmarkt werden sowohl Ausreichungs- als auch Wiederverkaufstransaktionen unabhängig und ohne Mittler:innen ausgehandelt. Über Transaktionen dieser Art werden der Öffentlichkeit eventuell nur wenige Informationen zur Verfügung gestellt.

D57. Eine Einheit hat Inputfaktoren zu wählen, die denjenigen Merkmalen des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit entsprechen, die Marktteilnehmer:innen in einer Transaktion im Zusammenhang mit dem betreffenden Vermögenswert oder der betreffenden Verbindlichkeit berücksichtigen würden (siehe Paragraphen 32 and 33). Mitunter führen solche Merkmale dazu, dass eine Berichtigung in Form eines Aufschlags oder Abschlags vorgenommen wird (z. B. ein Kontrollaufschlag oder Minderheitenabschlag). Bei einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts dürfen jedoch keine Auf- oder Abschläge berücksichtigt werden, die nicht mit der Bilanzierungseinheit in dem IPSAS übereinstimmen, der eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorschreibt oder gestattet (siehe Paragraphen 34 and 35). Zu- oder Abschläge, in denen sich die Größe des Anteilsbesitzes der Einheit als Merkmal widerspiegelt (insbesondere ein Sperrfaktor, aufgrund dessen die Marktpreisnotierung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit angepasst wird, weil das normale tägliche Handelsvolumen des betreffenden Marktes nicht zur Aufnahme der von der Einheit gehaltenen Menge ausreicht – siehe Beschreibung in Paragraph D66), die aber kein eigentliches Merkmal des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit reflektieren (z. B. ein Kontrollaufschlag bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines beherrschenden Anteils), sind bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts nicht zugelassen. Immer wenn für einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in einem aktiven Markt eine Marktpreisnotierung (d. h. ein Inputfaktor auf Stufe 1) vorliegt, hat eine Einheit bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts diesen Preis ohne Berichtigung zu verwenden, sofern nicht die in Paragraph D65 beschriebenen Umstände vorliegen.

Bewertungshierarchie

- D58. Mit dem Ziel der Erhöhung der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts und den damit verbundenen Angaben legt dieser Anhang eine Bewertungshierarchie fest. Diese Hierarchie teilt die in den Bewertungstechniken zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts verwendeten Inputfaktoren in drei Stufen ein (siehe Paragraphen D62–D89). Im Rahmen der Bewertungshierarchie wird in aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notierten (nicht berichtigten) Preisen (Inputfaktoren auf Stufe 1) die höchste Priorität eingeräumt, während nicht beobachtbare Inputfaktoren die niedrigste Priorität erhalten (Inputfaktoren auf Stufe 3).
- D59. Mitunter können die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit herangezogenen Inputfaktoren auf unterschiedlichen Stufen der Bewertungshierarchie angesiedelt sein. In derartigen Fällen wird die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts in ihrer Gesamtheit auf derjenigen Stufe der Bewertungshierarchie eingeordnet, die dem niedrigsten Inputfaktor entspricht, der für die Bewertung insgesamt wesentlich ist. Die Beurteilung der Bedeutung eines bestimmten Inputfaktors für die Bewertung insgesamt erfordert Ermessensausübung. Hierbei sind Faktoren zu berücksichtigen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit typisch sind. Bei der Bestimmung der Stufe innerhalb der Bewertungshierarchie, auf der eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert eingeordnet wird, berücksichtigt man keine Berichtigungen, mit deren Hilfe man Bewertungen auf Basis des beizulegenden Zeitwerts errechnet. Solche Berichtigungen können beispielsweise Veräußerungskosten sein, die bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Kosten für den Abgang berücksichtigt werden.

- D60. Die Verfügbarkeit maßgeblicher Inputfaktoren und ihre relative Subjektivität könnte die Wahl der sachgerechten Bewertungstechnik beeinflussen (siehe Paragraph D27). In der Bewertungshierarchie liegt der Schwerpunkt jedoch auf den Inputfaktoren für Bewertungstechniken, nicht den Bewertungstechniken, die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen werden. Beispielsweise könnte eine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts, die unter Anwendung einer Barwerttechnik entwickelt wurde, in Stufe 2 oder Stufe 3 eingeordnet werden. Dies hinge davon ab, welche Inputfaktoren für die gesamte Bewertung wesentlich sind, und auf welcher Stufe in der Bewertungshierarchie diese Inputfaktoren eingeordnet werden.
- D61. Erforderte ein beobachtbarer Inputfaktor eine Berichtigung, bei der ein nicht beobachtbarer Inputfaktor zum Einsatz kommt, und führte diese Berichtigung zu einem wesentlich höheren oder niedrigeren beizulegenden Zeitwert, so würde man die daraus hervorgehende Bewertung in der Bewertungshierarchie in Stufe 3 einordnen. Würden beispielsweise Marktteilnehmer:innen bei der Schätzung des Preises für einen Vermögenswert die Auswirkung einer Verkaufsbeschränkung für den Vermögenswert berücksichtigen, dann würde eine Einheit die Marktpreisnotierung in der Weise berichtigen, dass sie die Auswirkung dieser Beschränkung widerspiegelt. Handelt es sich bei der Marktpreisnotierung um einen Inputfaktor auf Stufe 2 und ist die Berichtigung ein nicht beobachtbarer Inputfaktor mit Bedeutung für die Bewertung insgesamt, würde man die Bewertung auf Stufe 3 der Bewertungshierarchie einordnen.

Inputfaktoren auf Stufe 1

- D62. Inputfaktoren auf Stufe 1 sind in aktiven, für die Einheit zum Bewertungszeitpunkt zugänglichen Märkten für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notierte (nicht berichtigte) Preise.
- D63. Ein in einem aktiven Markt notierter Preis erbringt den zuverlässigsten Nachweis für den beizulegenden Zeitwert. Wann immer ein solcher Preis zur Verfügung steht, ist er ohne Berichtigung zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts heranzuziehen. Ausgenommen sind die in Paragraph D65 beschriebenen Umstände.
- D64. Inputfaktoren auf Stufe 1 sind für viele finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten verfügbar, wobei einige in mehreren aktiven Märkten ausgetauscht werden können (z. B. in verschiedenen Börsen). Aus diesem Grund liegt in Stufe 1 der Schwerpunkt auf der Bestimmung der folgenden beiden Aspekte:
- (a) welches der Hauptmarkt für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit ist oder, falls es keinen Hauptmarkt gibt, welches der vorteilhafteste Markt für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit ist; und
 - (b) ob die Einheit am Bewertungsstichtag zu dem Preis und in dem betreffenden Markt eine Transaktion über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit abschließen kann.
- D65. Einheiten dürfen nur unter folgenden Umständen eine Berichtigung an einem Inputfaktor auf Stufe 1 vornehmen:
- (a) wenn eine Einheit eine große Anzahl ähnlicher (aber nicht identischer) Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten (z. B. Schuldverschreibungen) besitzt, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden und für die auf einem aktiven Markt eine Marktpreisnotierung vorliegt, dieser Markt aber nicht für alle betroffenen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten einzeln leicht zugänglich ist. (In Anbetracht der großen Zahl ähnlicher im Besitz der Einheit befindlicher Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten wäre es schwierig, für jeden einzelnen Vermögenswert oder jede einzelne Verbindlichkeit zum Bewertungsstichtag Preisbildungsinformationen zu beschaffen.) In diesem Fall kann eine Einheit im Wege eines praktischen Behelfs den beizulegenden Zeitwert mit Hilfe einer alternativen Preisbildungsmethode bewerten, die sich nicht ausschließlich auf Marktpreisnotierungen stützt (z. B. Matrix-Preisnotierungen). Allerdings führt die Anwendung einer alternativen Preisbildungsmethode dazu, dass die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf einer niedrigeren Stufe in der Bewertungshierarchie eingeordnet wird.

- (b) wenn ein in einem aktiven Markt notierter Preis zum Bewertungsstichtag nicht den beizulegenden Zeitwert darstellt. Dies kann beispielsweise zutreffen, wenn bedeutende Ereignisse (wie Transaktionen in einem Direktmarkt, Handelsgeschäfte in einem Brokermarkt oder Bekanntgaben) nach der Schließung eines Markts, aber vor dem Bewertungsstichtag eintreten. Eine Einheit muss eine einheitseigene Methode zur Ermittlung von Ereignissen, die sich auf Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auswirken könnten, festlegen und einheitlich anwenden. Wird die Marktpreisnotierung jedoch aufgrund neuer Informationen berichtigt, führt diese Berichtigung dazu, dass die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf einer niedrigeren Stufe in der Bewertungshierarchie eingeordnet wird.
- (c) wenn die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts einer Verbindlichkeit oder eines eigenen Eigenkapitalinstruments einer Einheit anhand des Preises erfolgt, der für einen identischen, auf einem aktiven Markt als Vermögenswert gehandelten Posten notiert wird, und wenn dieser Preis aufgrund von Faktoren berichtigt werden muss, die für den betreffenden Posten bzw. Vermögenswert typisch sind (siehe Paragraph AL143F von IPSAS 41). Muss die Marktpreisnotierung des Vermögenswerts nicht berichtigt werden, so ergibt sich eine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf Stufe 1 der Bewertungshierarchie. Allerdings führt jede Berichtigung der Marktpreisnotierung für den Vermögenswert dazu, dass die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf einer niedrigeren Stufe in der Bewertungshierarchie eingeordnet wird.

D66. Wenn eine Einheit eine Position in einem einzigen Vermögenswert oder einer einzigen Verbindlichkeit besitzt (eingeschlossen sind Positionen, die eine große Zahl identischer Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten umfassen, z. B. ein Bestand an Finanzinstrumenten) und dieser Vermögenswert bzw. diese Verbindlichkeit in einem aktiven Markt gehandelt wird, dann wird der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit in Stufe 1 als das Produkt aus dem für den einzelnen Vermögenswert oder die einzelne Verbindlichkeit notierten Marktpreis und der im Besitz der Einheit befindlichen Menge bewertet. Dies trifft auch dann zu, wenn das normale tägliche Handelsvolumen eines Markts nicht ausreicht, um die gehaltene Menge aufzunehmen, und wenn die Platzierung von Orders zum Verkauf der Position in einer einzigen Transaktion den notierten Marktpreis beeinflussen könnte.

Inputfaktoren auf Stufe 2

- D67. Inputfaktoren auf Stufe 2 sind andere Inputfaktoren als die in Stufe 1 aufgenommenen Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit entweder unmittelbar oder mittelbar zu beobachten sind.
- D68. Gilt für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit eine festgelegte (vertragliche) Laufzeit, dann muss ein Inputfaktor auf Stufe 2 für im Wesentlichen die gesamte Laufzeit des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit beobachtbar sein. Inputfaktoren auf Stufe 2 beinhalten:
- (a) Preisnotierungen für ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten in aktiven Märkten.
 - (b) Preisnotierungen für identische oder ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten auf Märkten, die nicht aktiv sind.
 - (c) andere Inputfaktoren als Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit beobachtet werden können, zum Beispiel:
 - (i) Zinssätze und -kurven, die für gemeinhin notierte Spannen beobachtbar sind;
 - (ii) implizite Volatilitäten; und
 - (iii) Kredit-Spreads.
 - (d) marktgestützte Inputfaktoren.

- D69. Berichtigungen an Inputfaktoren auf Stufe 2 variieren. Dies hängt von den für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit typischen Faktoren ab. Derartige Faktoren sind unter anderem:
- (a) Zustand oder Standort des Vermögenswerts;
 - (b) der Umfang, in dem sich Inputfaktoren auf Posten beziehen, die mit dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit vergleichbar sind (unter Einschluss der in Paragraph AL143F von IPSAS 41 beschriebenen Faktoren); und
 - (c) das Volumen oder Niveau der Aktivitäten in den Märkten, in denen die Inputfaktoren beobachtet werden.
- D70. Eine Berichtigung an einem Inputfaktor auf Stufe 2, der für die Bewertung insgesamt Bedeutung hat, kann dazu führen, dass eine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts auf Stufe 3 der Bewertungshierarchie eingeordnet wird, wenn sich die Berichtigung auf wesentliche, nicht beobachtbare Inputfaktoren stützt.
- D71. Paragraph D72 beschreibt die Nutzung von Inputfaktoren auf Stufe 2 für bestimmte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten.
- D72. Beispiele für Inputfaktoren auf Stufe 2 für besondere Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind u. a.:
- (a) Lizenzvereinbarung. Bei einer Lizenzvereinbarung, die in einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor erworben wurde und in jüngster Zeit von der erworbenen Einheit (der Partei zur Lizenzvereinbarung) mit einer fremden Partei ausgehandelt wurde, wäre die Lizenzgebühr, die bei Beginn der Vereinbarung in dem Vertrag mit der fremden Partei festgelegt wurde, ein Inputfaktor auf Stufe 2.
 - (b) Lagerbestand an Fertigerzeugnissen in einer Einzelhandelsverkaufsstelle. Bei einem Bestand an Fertigerzeugnissen, der in einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor erworben wird, wäre entweder ein Kundenpreis in einem Einzelhandelsmarkt oder ein Einzelhändlerpreis in einem Großhandelsmarkt ein Inputfaktor auf Stufe 2. Dieser würde um Differenzen zwischen Zustand und Standort des Lagerartikels und denen vergleichbarer (d. h. ähnlicher) Lagerartikel berichtigt. Auf diese Weise würde die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts den Preis widerspiegeln, der im Zuge einer Transaktion zum Verkauf des Lagerbestands an einen anderen Einzelhändler eingenommen würde, der die betreffenden Verkaufsanstrengungen dann zum Abschluss bringen würde. Rein begrifflich wird die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts unabhängig davon, ob ein Einzelhandelspreis (nach unten) oder ein Großhandelspreis (nach oben) berichtigt wird, den gleichen Wert ergeben. Generell ist der Preis, der die wenigsten subjektiven Anpassungen erfordert, der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts zugrunde zu legen.
 - (c) Selbstgenutztes Gebäude. Der aus beobachtbaren Marktdaten abgeleitete Quadratmeterpreis für das Gebäude (Bewertungsmultiplikator) wäre ein Inputfaktor auf Stufe 2. Dieser Preis wird beispielsweise aus Multiplikatoren gewonnen, die ihrerseits aus Preisen abgeleitet wurden, die in Transaktionen mit vergleichbaren (d. h. ähnlichen) Gebäuden an ähnlichen Standorten beobachtet wurden.
 - (d) Zahlungsmittelgenerierende Einheit. Ein Bewertungsmultiplikator (z. B. ein Vielfaches der Erlöse, der Einnahmen oder eines ähnlichen Leistungsmaßes), der aus beobachtbaren Marktdaten abgeleitet wird, wäre ein Inputfaktor auf Stufe 2. Dies könnten beispielsweise Bewertungsmultiplikatoren sein, die unter Berücksichtigung betrieblicher, marktbezogener, finanzieller und nicht finanzieller Faktoren aus Preisen abgeleitet werden, die in Transaktionen mit vergleichbaren (d. h. ähnlichen) operativen Aktivitäten beobachtet wurden.

Inputfaktoren auf Stufe 3

- D73. Inputfaktoren auf Stufe 3 sind Inputfaktoren, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit nicht beobachtbar sind.

- D74. Nicht beobachtbare Inputfaktoren werden in dem Umfang zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen, in dem keine beobachtbaren Inputfaktoren verfügbar sind. Hierdurch wird auch Situationen Rechnung getragen, in denen für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit am Bewertungsstichtag wenig oder keine Marktaktivität besteht. Die Zielsetzung bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts bleibt jedoch unverändert und besteht in der Schätzung eines Abgangspreises am Bewertungsstichtag aus dem Blickwinkel von Besitzer:innen des Vermögenswerts bzw. Schuldner:innen der Verbindlichkeit auftretenden Marktteilnehmer:innen. Nicht beobachtbare Inputfaktoren spiegeln also die Annahmen wider, auf die sich die Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden. Dies schließt auch Annahmen über Risiken ein.
- D75. Annahmen über Risiken berücksichtigen auch das Risiko, das einer bestimmten, zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts herangezogenen Bewertungstechnik (beispielsweise einem Preisbildungsmodell) innewohnt, sowie das Risiko, das den in die Bewertungstechnik einfließenden Inputfaktoren innewohnt. Eine Bewertung ohne Risikoberichtigung stellt dann keine Bewertung des beizulegenden Zeitwerts dar, wenn Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit eine solche Berichtigung berücksichtigen würden. Beispielsweise könnte eine Risikoberichtigung notwendig werden, wenn erhebliche Unsicherheiten bei der Bewertung bestehen (z. B. wenn das Volumen oder das Tätigkeitsniveau im Vergleich zur normalen Markttätigkeit für die betreffenden oder ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten erheblich zurückgegangen ist und die Einheit festgestellt hat, dass der Transaktionspreis oder die Marktpreisnotierung den beizulegenden Zeitwert gemäß Beschreibung in den Paragraphen D76–D86 nicht darstellt).

Bewertung des beizulegenden Zeitwerts bei einem erheblichen Rückgang des Umfangs oder Tätigkeitsniveaus bei einem Vermögenswert oder einer Verbindlichkeit

- D76. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit kann dadurch beeinflusst werden, dass Volumen oder Tätigkeitsniveau im Vergleich zur normalen Markttätigkeit für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit (bzw. ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten) erheblich zurückgehen. Um auf der Grundlage vorliegender Nachweise bestimmen zu können, ob ein erheblicher Rückgang im Volumen oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit eingetreten ist, wertet eine Einheit die Bedeutung und Relevanz von Faktoren wie den unten genannten aus:
- (a) In jüngster Zeit fanden wenig Transaktionen statt.
 - (b) Preisnotierungen werden nicht auf der Grundlage aktueller Informationen entwickelt.
 - (c) Preisnotierungen unterliegen entweder im Zeitablauf oder von einem Marktmacher zum anderen (z. B. zwischen einigen Brokermärkten) erheblichen Schwankungen.
 - (d) Indexe, die früher in enger Korrelation zu den beizulegenden Zeitwerten des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit standen, haben nachweislich keinen Bezug zu neuesten Anhaltspunkten für den beizulegenden Zeitwert des betreffenden Vermögenswerts oder der betreffenden Verbindlichkeit mehr.
 - (e) Im Vergleich zur Schätzung der Einheit über erwartete Zahlungsflüsse unter Berücksichtigung aller verfügbaren Marktdaten über das Kreditrisiko und andere Nichterfüllungsrisiken für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit ist bei beobachteten Transaktionen oder Marktpreisnotierungen ein erheblicher Anstieg bei den impliziten Liquiditätsrisikoaufschlägen, Renditen oder Leistungsindikatoren (beispielsweise Säumnisraten oder Schweregrad der Verluste) eingetreten.
 - (f) Es besteht eine weite Geld-Brief-Spanne oder die Geld-Brief-Spanne hat erheblich zugenommen.
 - (g) Die Aktivitäten im Markt für Neuemission (d. h. einem Hauptmarkt) für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit bzw. für ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten sind erheblich zurückgegangen oder ein solcher Markt ist überhaupt nicht vorhanden.
 - (h) Es sind nur wenige Informationen öffentlich zugänglich (z. B. über Transaktionen, die in einem Direktmarkt stattfinden).

- D77. Gelangt eine Einheit zu dem Schluss, dass im Umfang oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit im Vergleich zu der normalen Markttätigkeiten für diesen Vermögenswert bzw. diese Verbindlichkeit (oder ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten) ein erheblicher Rückgang eingetreten ist, wird eine weitere Analyse der Transaktionen oder Marktpreisnotierungen notwendig. Für sich gesehen ist ein Rückgang im Umfang oder Tätigkeitsniveau noch nicht unbedingt ein Anzeichen, dass ein Transaktionspreis oder eine Marktpreisnotierung den beizulegenden Zeitwert nicht darstellt oder dass eine Transaktion in dem betreffenden Markt nicht geordnet abgelaufen ist. Stellt eine Einheit jedoch fest, dass ein Transaktionspreis oder eine Marktpreisnotierung den beizulegenden Zeitwert nicht widerspiegelt (wenn es beispielsweise Transaktionen gegeben hat, die nicht geordnet abgelaufen sind), ist eine Berichtigung der Transaktionspreise oder Marktpreisnotierungen notwendig, wenn die Einheit diese Preise als Grundlage für die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts nutzt. Diese Berichtigung kann für die gesamte Bewertung des beizulegenden Zeitwerts Bedeutung haben. Berichtigungen können auch unter anderen Umständen erforderlich werden (wenn z. B. ein Preis für einen ähnlichen Vermögenswert eine erhebliche Berichtigung erfordert, um Vergleichbarkeit mit dem zu bewertenden Vermögenswert herzustellen, oder wenn der Preis überholt ist).
- D78. Der vorliegende Anhang schreibt keine Methodik für die Durchführung erheblicher Berichtigungen an Transaktionspreisen oder Marktpreisnotierungen vor. Eine Erörterung der Anwendung von Bewertungstechniken bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts ist den Paragraphen D26–D29 und D31–D40 zu entnehmen. Ungeachtet der jeweils verwendeten Bewertungstechnik muss eine Einheit angemessene Risikoberichtigungen berücksichtigen. Hierzu gehört auch ein Risikoaufschlag, in dem sich der Betrag widerspiegelt, den Marktteilnehmer:innen als Ausgleich für die Unsicherheit verlangen würden, die den Zahlungsflüssen eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit anhaftet (siehe Paragraph D48). Andernfalls gibt die Bewertung den beizulegenden Zeitwert nicht getreu wieder. Mitunter kann die Bestimmung der sachgerechten Risikoberichtigung schwierig sein. Der Schwierigkeitsgrad allein bildet jedoch keine hinreichende Grundlage für den Ausschluss einer Risikoberichtigung. Die Risikoberichtigung muss eine am Bewertungsstichtag unter aktuellen Marktbedingungen zwischen Marktteilnehmer:innen stattfindende, geordnete Transaktion widerspiegeln.
- D79. Sind der Umfang oder das Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit erheblich zurückgegangen, kann eine Änderung der Bewertungstechnik oder die Verwendung mehrerer Bewertungstechniken sachgerecht sein (z. B. der Einsatz eines Marktansatzes und einer Barwerttechnik). Bei der Gewichtung der Anhaltspunkte für den beizulegenden Zeitwert, die aus dem Einsatz mehrerer Bewertungstechniken gewonnen wurden, muss eine Einheit die Plausibilität des Wertebereichs für die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigen. Die Zielsetzung besteht in der Bestimmung des Punktes innerhalb des Wertebereichs, der für den beizulegenden Zeitwert unter gegenwärtigen Marktbedingungen am repräsentativsten ist. Weit gestreute Bewertungen des beizulegenden Zeitwerts können darauf hindeuten, dass weitere Analysen notwendig sind.
- D80. Auch wenn Volumen oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit erheblich zurückgegangen sind, ändert sich das Ziel einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts nicht. Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, zu dem unter aktuellen Marktbedingungen am Bewertungsstichtag in einer geordneten Transaktion (d. h. keine Zwangsliquidation und kein Notverkauf) zwischen Marktteilnehmer:innen ein Vermögenswert verkauft oder eine Verbindlichkeit übertragen würde.
- D81. Die Schätzung des Preises, zu dem Marktteilnehmer:innen unter aktuellen Marktbedingungen am Bewertungsstichtag zum Abschluss einer Transaktion bereit wären, wenn ein erheblicher Rückgang im Umfang oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit eingetreten ist, hängt von den Sachverhalten und Umständen am Bewertungsstichtag ab. Hier ist Ermessensausübung gefordert. Die Absicht einer Einheit, den Vermögenswert zu halten oder die Verbindlichkeit auszugleichen oder anderweitig zu erfüllen, ist bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts unerheblich, weil der beizulegende Zeitwert eine marktbasierende, keine einheitsspezifische Bewertung darstellt.

Ermittlung von nicht geordneten Transaktionen

D82. Die Feststellung, ob eine Transaktion geordnet (oder nicht geordnet) ist, wird erschwert, wenn im Umfang oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit im Vergleich zur normalen Markttätigkeit für diesen Vermögenswert bzw. diese Verbindlichkeit (oder ähnliche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten) ein erheblicher Rückgang eingetreten ist. Unter derartigen Umständen den Schluss zu ziehen, dass sämtliche Transaktionen in dem betreffenden Markt nicht geordnet (d. h. Zwangsliquidationen oder Notverkäufe) sind, ist nicht angemessen. Umstände, die darauf hinweisen können, dass eine Transaktion nicht geordnet verlaufen ist, sind unter anderem:

- (a) In einem bestimmten Zeitraum vor dem Bewertungsstichtag bestand keine angemessene Marktpräsenz, um Vermarktungstätigkeiten zu ermöglichen, die für Transaktionen unter Beteiligung der betroffenen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten unter aktuellen Marktbedingungen allgemein üblich sind.
- (b) Es bestand ein allgemein üblicher Vermarktungszeitraum, der:die Verkäufer:in setzte den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit aber bei einem:r einzigen Marktteilnehmer:in ab.
- (c) Der:die Verkäufer:in ist in oder nahe am Konkurs oder steht unter Konkursverwaltung (d. h. der:die Verkäufer:in ist in einer Notlage).
- (d) Der:die Verkäufer:in musste verkaufen, um aufsichtsbehördliche oder gesetzliche Vorschriften zu erfüllen (d. h. der:die Verkäufer:in stand unter Zwang).
- (e) Im Vergleich zu anderen, in jüngster Zeit erfolgten Transaktionen mit dem gleichen oder einem ähnlichen Vermögenswert bzw. der gleichen oder einer ähnlichen Verbindlichkeit stellt der Transaktionspreis einen statistischen Ausreißer dar.

Eine Einheit muss die Umstände auswerten, um unter Berücksichtigung des Gewichts der verfügbaren Nachweise festzustellen zu können, ob die Transaktion eine geordnete Transaktion war.

D83. Bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts oder der Schätzung von Marktrisikoaufschlägen muss eine Einheit Folgendes berücksichtigen:

- (a) Ergibt sich aus der Beweislage, dass eine Transaktion nicht geordnet verlaufen ist, legt eine Einheit (im Vergleich zu anderen Anhaltspunkten für den beizulegenden Zeitwert) wenig oder gar kein Gewicht auf den betreffenden Transaktionspreis.
- (b) Ergibt sich aus den Beweisen, dass eine Transaktion geordnet war, berücksichtigt die Einheit den betreffenden Transaktionspreis. Wie hoch das Gewicht ist, das dem betreffenden Transaktionspreis im Vergleich zu anderen Anhaltspunkten für den beizulegenden Zeitwert beigemessen wird, hängt von den jeweiligen Sachverhalten und Umständen ab, beispielsweise:
 - (i) dem Umfang der Transaktion;
 - (ii) der Vergleichbarkeit der Transaktion mit dem bewerteten Vermögenswert bzw. der bewerteten Verbindlichkeit;
 - (iii) der zeitlichen Nähe der Transaktion zum Bewertungsstichtag.
- (c) Verfügt eine Einheit nicht über ausreichende Informationen, um daraus schließen zu können, dass eine Transaktion geordnet ist, berücksichtigt sie den Transaktionspreis. Der Transaktionspreis stellt jedoch unter Umständen nicht den beizulegenden Zeitwert dar (d. h. der Transaktionspreis ist nicht unbedingt die einzige oder vorrangige Grundlage für die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts oder die Schätzung von Marktrisikoaufschlägen). Verfügt eine Einheit nicht über ausreichende Informationen, um daraus schließen zu können, ob bestimmte Transaktionen geordnet sind, legt die Einheit im Vergleich zu anderen Transaktionen, deren Ordnungsmäßigkeit bekannt ist, weniger Gewicht auf die betreffenden Transaktionen.

Eine Einheit muss für die Feststellung, ob eine Transaktion geordnet ist, keine umfassenden Anstrengungen unternehmen, darf aber Informationen, die bei vertretbarem Aufwand verfügbar sind, nicht ignorieren. Ist eine Einheit in einer Transaktion beteiligte Partei, wird davon ausgegangen, dass sie über ausreichende Informationen für die Schlussfolgerung verfügt, ob die Transaktion geordnet ist.

Verwendung von Marktpreisnotierungen Dritter

- D84. Der vorliegende Anhang schließt die Nutzung von Marktpreisnotierungen, die durch Dritte, beispielsweise Kursinformationsdienste oder Makler, zur Verfügung gestellt werden, nicht aus, sofern die Einheit festgestellt hat, dass die von diesen Dritten bereitgestellten Marktpreisnotierungen gemäß vorliegendem Anhang entwickelt wurden.
- D85. Im Fall eines erheblichen Rückgangs beim Umfang oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit hat die Einheit zu beurteilen, ob die von Dritten zur Verfügung gestellten Marktpreisnotierungen unter Verwendung aktueller Informationen entwickelt wurden, und ob sie geordnete Transaktionen oder eine Bewertungstechnik wiedergeben, in denen sich die Annahmen der Marktteilnehmer:innen widerspiegeln (einschließlich der Risikoannahmen). Bei der Gewichtung einer Marktpreisnotierung als Inputfaktor für die Bewertung eines beizulegenden Zeitwerts legt eine Einheit (im Vergleich zu anderen Anhaltspunkten für den beizulegenden Zeitwert, in denen sich das Ergebnis von Transaktionen spiegelt) weniger Gewicht auf Notierungen, die nicht das Ergebnis von Transaktionen widerspiegeln.
- D86. Darüber hinaus ist bei der Gewichtung der verfügbaren Nachweise die Art der Notierung zu berücksichtigen (beispielsweise, ob die Notierung ein Taxkurs oder ein verbindliches Angebot ist). Dabei werden Notierungen Dritter, die verbindliche Angebote darstellen, stärker gewichtet.

Inputfaktoren auf Stufe 3

- D87. Eine Einheit entwickelt nicht beobachtbare Inputfaktoren unter Verwendung der unter den jeweiligen Umständen verfügbaren besten Informationen, eventuell unter Einschluss einheitseigener Daten. Bei der Entwicklung nicht beobachtbarer Inputfaktoren kann eine Einheit ihre eigenen Daten zugrunde legen, muss diese aber anpassen, wenn bei vertretbarem Aufwand verfügbare Informationen darauf hindeuten, dass andere Marktteilnehmer:innen andere Daten verwenden würden, oder wenn die Einheit eine Besonderheit besitzt, die anderen Marktteilnehmer:innen nicht zur Verfügung steht (z. B. eine einheitspezifische Synergie). Zur Einholung von Informationen über die Annahmen von Marktteilnehmer:innen braucht eine Einheit keine umfassenden Anstrengungen zu unternehmen. Sie hat jedoch alle Informationen über Annahmen von Marktteilnehmer:innen zu berücksichtigen, die bei vertretbarem Aufwand erhältlich sind. Nicht beobachtbare Inputfaktoren, die in der oben beschriebenen Weise entwickelt wurden, gelten als Annahmen von Marktteilnehmer:innen und erfüllen die Zielsetzung einer Bewertung des beizulegenden Zeitwerts.
- D88. Paragraph D89 beschreibt die Nutzung von Inputfaktoren der Stufe 3 für bestimmte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten.
- D89. Beispiele für Inputfaktoren auf Stufe 3 für besondere Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind u. a.:
- (a) langfristiger Währungsswap. Ein Zinssatz in einer bestimmten Währung, der nicht beobachtbar ist und auch nicht in üblicherweise notierten Intervallen im Wesentlichen über die gesamte Laufzeit des Währungsswaps durch beobachtbare Marktdaten bestätigt werden kann, wäre ein Inputfaktor auf Stufe 3. Bei den Zinssätzen in einem Währungsswap handelt es sich um die Swapsätze, die aus den Renditekurven der betreffenden Länder berechnet werden.
 - (b) Dreijahresoption auf börsengehandelte Aktien. Die historische Volatilität, d. h. die aus den historischen Kursen der Aktien abgeleitete Volatilität wäre ein Inputfaktor auf Stufe 3. Die historische Volatilität stellt normalerweise nicht die gegenwärtigen Erwartungen der Marktteilnehmer:innen über die künftige Volatilität dar, auch wenn sie die einzig verfügbare Information zur Preisbildung für eine Option ist.
 - (c) Zinsswap. Eine Berichtigung an einem übereingekommenen (unverbindlichen) mittleren Marktkurs für den Swap, der anhand von Daten entwickelt wurde, die nicht unmittelbar beobachtbar sind und auch nicht anderweitig durch beobachtbare Marktdaten belegt werden können, wäre ein Inputfaktor auf Stufe 3.

- (d) in einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor übernommene Entsorgungsverbindlichkeit. Ein Inputfaktor auf Stufe 3 wäre eine aktuelle Schätzung der Einheit über die künftigen Zahlungsmittelabflüsse, die zur Erfüllung der Verpflichtung zu tragen wären, wenn es keine bei vertretbarem Aufwand verfügbaren Informationen gibt, die darauf hinweisen, dass Marktteilnehmer:innen von anderen Annahmen ausgehen würden. Dabei legt die Einheit eigene Daten zugrunde und schließt die Erwartungen der Marktteilnehmer:innen über die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung ein. Ebenfalls berücksichtigt wird der Ausgleich, den Marktteilnehmer:innen für die Übernahme der Verpflichtung zur Demontage des Vermögenswerts verlangen würden. Dieser Inputfaktor auf Stufe 3 würde in einer Barwerttechnik zusammen mit anderen Inputfaktoren verwendet werden. Dies könnte ein aktueller risikoloser Zinssatz oder ein bonitätsbereinigter risikoloser Zinssatz sein, wenn sich die Auswirkung der Bonität der Einheit auf den beizulegenden Zeitwert der Verbindlichkeit im Abzinsungssatz widerspiegelt und nicht in der Schätzung künftiger Zahlungsmittelabflüsse.
- (e) zahlungsmittelgenerierende Einheit. Eine Finanzprognose (z. B. über Zahlungsmittel), die anhand eigener Daten der Einheit entwickelt wird, wenn es keine bei vertretbarem Aufwand verfügbaren Informationen gibt, die darauf hinweisen, dass Marktteilnehmer:innen von anderen Annahmen ausgehen würden, wäre ein Inputfaktor auf Stufe 3.

Änderungen an anderen IPSAS

[Gestrichen]

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 46 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Einführung

Zweck der Bewertung in Abschlüssen des öffentlichen Sektors

- GE1. Der Zweck der Bewertung in den Abschlüssen des öffentlichen Sektors besteht darin, Informationen über Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie die damit verbundenen Einnahmen und Aufwendungen bereitzustellen, die Adressat:innen für die Rechenschaftspflicht und Entscheidungsfindung benötigen. Eine Bewertung, die die Kosten der Dienstleistungen, die operative Leistungsfähigkeit und die finanzielle Leistungsfähigkeit einer Einheit des öffentlichen Sektors getreu widerspiegelt, unterstützt die Beurteilungen der Adressat:innen in Bezug auf folgende Aspekte:
- (a) Hat die Einheit effizient und wirksam Dienstleistungen an ihre Zielgruppen erbracht?
 - (b) Welche Ressourcen stehen gegenwärtig für zukünftige Ausgaben zur Verfügung, und in welchem Ausmaß unterliegt deren Einsatz Beschränkungen oder Bedingungen?
 - (c) Inwieweit hat die Belastung künftiger Steuerzahler:innen durch die Zahlung der aktuellen Dienstleistungen zugenommen oder abgenommen?
 - (d) Hat sich die Fähigkeit der Einheit, Dienstleistungen zu erbringen, im Vergleich zum Vorjahr verbessert oder verschlechtert?

Dienstleistungsziele und Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im öffentlichen Sektor

- GE2. Die Bewertung im öffentlichen Sektor sollte sowohl das vorrangige Ziel der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors als auch die Art der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die solche Einheiten halten, berücksichtigen. Das vorrangige Ziel der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors besteht darin, Dienstleistungen für die Öffentlichkeit zu erbringen und nicht darin, Gewinne zu erzielen oder Rendite für Investor:innen zu erwirtschaften. Die Art der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die eine Einheit des öffentlichen Sektors hält, spiegelt wahrscheinlich dieses Ziel wider. Beispielsweise ist im öffentlichen Sektor der Hauptgrund für das Halten von Sachanlagen und anderen Vermögenswerten deren Dienstleistungspotenzial und nicht ihre Fähigkeit, Zahlungsflüsse zu generieren. Aufgrund der Arten der erbrachten Dienstleistungen handelt es sich bei einem erheblichen Anteil der im öffentlichen Sektor genutzten Vermögenswerte um solche mit spezieller Beschaffenheit, beispielsweise Straßen und militärische Güter. Der Markt für spezialisierte Vermögenswerte kann begrenzt sein bzw. können sogar erhebliche Anpassungen erforderlich sein, damit die Vermögenswerte von anderen Parteien betrieben werden können. Diese Faktoren haben Auswirkungen auf die Bewertung solcher Vermögenswerte.
- GE3. Ein weiteres typisches Merkmal von Vermögenswerten des öffentlichen Sektors ist, dass sie gehalten werden, um politische Ziele, wie die Bereitstellung von Dienstleistungen, zu erreichen, was zu berücksichtigen ist, wenn die Bewertung darauf abzielt, einen Wert abzuleiten, der die bestehende Nutzung widerspiegelt.
- GE4. Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors halten möglicherweise Gegenstände, die zum historischen und kulturellen Charakter einer Nation oder Region beitragen, beispielsweise Kunstschatze, historische Bauten und andere Artefakte. Möglicherweise unterstehen ihnen auch Nationalparks und sonstige Naturräume mit heimischer Flora und Fauna. Derartige Gegenstände und Gebiete werden grundsätzlich nicht zur Veräußerung gehalten, selbst wenn es einen Markt dafür gibt. Stattdessen tragen Regierungen und Einheiten des öffentlichen Sektors die Verantwortung, sie für gegenwärtige und zukünftige Generationen zu bewahren und zu erhalten.

- GE5. Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors gehen Verbindlichkeiten ein, die im Zusammenhang mit ihren Zielen bei der Erbringung von Dienstleistungen stehen. Viele Verbindlichkeiten entstehen aus Nichtleistungstransaktionen und umfassen solche, die mit Programmen zur Erbringung von Sozialleistungen verbunden sind. Verbindlichkeiten können auch aus der Rolle der Regierung als Kreditgebende der letzten Instanz sowie aus Verpflichtungen zur Übertragung von Ressourcen an von Katastrophen Betroffene entstehen. Darüber hinaus haben viele Regierungen Verpflichtungen, die sich aus monetären Aktivitäten wie dem Umlauf von Währungen ergeben.

Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten für die Finanzberichterstattung durch Einheiten des öffentlichen Sektors

- GE6. Kapitel 7 des *Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das Rahmenkonzept) befasst sich mit der Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Abschluss. Beim Entwickeln von Kapitel 7 berücksichtigte das IPSASB die besonderen Merkmale des öffentlichen Sektors, die Bedürfnisse der Adressat:innen, die Zielsetzungen von Einheiten des öffentlichen Sektors, unterschiedliche Arten von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie die Bedeutung des Dienstleistungspotenzials.
- GE7. Wenn ein Vermögenswert in erster Linie wegen seines Dienstleistungspotenzials gehalten wird und nicht wegen seiner Fähigkeit, zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu generieren, sollte die Bewertung Informationen über den Wert des Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts für die Einheit liefern. Dies war eine wichtige Überlegung für das IPSASB bei der Entwicklung von Konzeptionen für Bewertungen im öffentlichen Sektor und bei der Identifizierung geeigneter Bewertungsgrundlagen für den öffentlichen Sektor.
- GE8. Das Ziel der Bewertung und die Bewertungsgrundlagen in Kapitel 7 des *Rahmenkonzepts* gehen auf die Anforderungen an die Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor ein. Sie unterscheiden sich von den Zielen und Bewertungsgrundlagen, die für Einheiten des privaten Sektors entwickelt wurden, die gewinnorientiert arbeiten und Vermögenswerte sowie Verbindlichkeiten hinsichtlich ihrer Fähigkeit bewerten, zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu generieren, wobei der Fokus auf zukünftigen Zahlungsflüssen liegt.
- GE9. Das Ziel der Bewertung ist die Wahl jener Bewertungsgrundlagen, die am ehesten die tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf die Kosten von Dienstleistungen, die operative Leistungsfähigkeit und die finanzielle Leistungsfähigkeit einer Einheit so beschreiben, dass sie zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken der Einheit nützlich sind.

Beziehung zwischen IPSAS 46, Bewertung, und anderen IPSAS

- GE10. Während der Entwicklung dieses Standards erwog das IPSASB, alle Anforderungen zur Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in einem einzigen IPSAS zusammenzufassen, um eine umfassende „One-Stop-Shop“-Lösung zu bieten. Das IPSASB entschied jedoch:
- (a) Andere IPSAS sollen festlegen, welche Bewertungsgrundlage angewendet werden soll und spezifische Bewertungsanforderungen in Bezug auf die von den IPSAS behandelten Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten enthalten sowie Wertminderung und Abschreibung behandeln.
 - (b) IPSAS 46 soll die Definitionen und allgemeinen Anwendungsleitlinien für die im Rahmenkonzept identifizierten Bewertungsgrundlagen bereitstellen. Beispielsweise erlaubt IPSAS 45, *Sachanlagen*, zu Anschaffungskosten, zum operativen Zeitwert oder beizulegendem Zeitwert zu bewerten. Die Anwendungsleitlinien für diese Bewertungsgrundlagen sind in diesem Standard enthalten.
- Das Ziel dieses Standards ist es, die konsistente Anwendung der in anderen IPSAS genannten Bewertungsgrundlagen zu unterstützen.
- GE11. Das IPSASB entschied sich, Anhänge für die folgenden vier Bewertungsgrundlagen zu entwickeln: Anschaffungskosten, operativer Zeitwert, Erfüllungsbetrag und beizulegender Zeitwert, da ein erhöhter Bedarf an Leitlinien für diese vier Bewertungsgrundlagen besteht.

Zielsetzung (Paragraph 1)

- GE12. Die Zielsetzung dieses Standards erklärt, dass er sich auf die Definition geeigneter Bewertungsgrundlagen und deren Herleitung konzentriert. Er legt keine Anforderungen fest, welche Bewertungsgrundlagen in den IPSAS angewendet werden sollen. Dieser Standard verweist auf das Ziel der Bewertung im Rahmenkonzept, da dieses die Grundlage für seinen Ansatz zu Bewertungsgrundlagen und deren Auswahl bildet.

Struktur des Bewertungsstandards

- GE13. Ein Ziel des Bewertungsprojekts besteht darin, detaillierte Leitlinien zur Implementierung gebräuchlicher Bewertungsgrundlagen sowie zu den Umständen, unter denen diese Bewertungsgrundlagen verwendet werden, bereitzustellen.
- GE14. Um dieses Ziel zu erreichen, einigte sich das IPSASB darauf, dass der Haupttext Schlüsselbegriffe definiert und allgemeine Grundsätze zu Bewertungsgrundlagen und -techniken enthält, während die Anhänge die Grundsätze für Bewertungsgrundlagen vertiefen und darlegen, wie Bewertungstechniken bei der Schätzung des Werts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit, die nach einer bestimmten Bewertungsgrundlage bewertet werden, angewendet werden.
- GE15. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass diese Struktur angemessen ist,
- (a) weil der Haupttext eigenständig ist. Die Aufnahme von grundsätzlichen Leitlinien zu Bewertungsgrundlagen und -techniken im Haupttext ermöglicht dessen eigenständiges Lesen und Anwenden, unabhängig von den Anhängen.
 - (b) aufgrund minimaler Duplizierung. Die größte Herausforderung bei der Strukturierung des Materials bestand darin, die Wiederholung von Leitlinien zu Bewertungstechniken zwischen Haupttext und Anhängen sowie innerhalb der Anhänge zu minimieren. Dies war eine Herausforderung, da einige Bewertungstechniken auf mehr als eine Bewertungsgrundlage angewendet werden können. Die Struktur des Standards erlaubt es, wichtige Bewertungstechniken und -grundsätze einmal im Haupttext zu behandeln und deren Anwendung auf jede Bewertungsgrundlage im entsprechenden Anhang darzustellen.

Anwendungsbereich und Definitionen (Paragraphen 2–6)

- GE16. Der Anwendungsbereich des Standards besagt, dass die Definitionen der Bewertungsgrundlagen und die zugehörigen Anhänge anzuwenden sind, wenn ein anderer IPSAS die Bewertung unter Verwendung einer der definierten Bewertungsgrundlagen verlangt. Im Rahmen seiner Abgrenzungsentscheidung prüfte das IPSASB, ob der Standard Leitlinien zur Bewertung von zum Verkauf gehaltenen Vermögenswerten enthalten sollte. Das IPSASB stellte fest, dass die Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bewertung von zum Verkauf gehaltenen Vermögenswerten denen bei der Bewertung von wertgeminderten Vermögenswerten ähneln, welche nicht im Anwendungsbereich des Projekts liegen. Daher entschied das IPSASB, dass auch die Bewertung von zum Verkauf gehaltenen Vermögenswerten ausgeschlossen werden soll, und veröffentlichte einen separaten IPSAS (IPSAS 44, *Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten*).

Erstmalige Bewertung (siehe Paragraphen 7-16)

- GE17. Das IPSASB diskutierte die Anwendbarkeit des Folgebewertungsrahmens auf die erstmalige und fortlaufende Bewertung. Sofern nicht ein anderer IPSAS etwas anderes vorschreibt oder erlaubt, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass die im Folgebewertungsrahmen identifizierten Bewertungsgrundlagen bei der erstmaligen Bewertung zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert anwendbar sind, wenn der Transaktionspreis die relevanten Informationen über die Einheit nicht getreu und für die Rechenschaftspflicht sowie Entscheidungszwecke nützlich darstellt.
- GE18. Am Tag der Transaktion wird ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit zunächst zum Transaktionspreis zuzüglich oder abzüglich Transaktionskosten oder, wie in Paragraph GE17 angegeben, zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert bewertet. Dieser Ansatz wird angewandt, unabhängig davon, ob bei der Folgebewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Abschluss das Zeitwertmodell oder Anschaffungskostenmodell angewendet wird.

- GE19. Ein Transaktionspreis wird, sofern angemessen, verwendet, da Transaktionen in geordneten Märkten zwischen unabhängigen Parteien verhandelt werden und als getreu dargestellt für die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Transaktion gelten. Der Transaktionspreis ist daher für Zwecke der Entscheidungsfindung und zur Rechenschaftspflicht gegenüber den Adressat:innen der Finanzinformationen nützlich. Ist der Transaktionspreis nicht geeignet, wird ein als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert unter Verwendung einer Bewertungsgrundlage zum Zeitwert berechnet, um den Wert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit am Transaktionstag näherungsweise darzustellen.
- GE20. Nach der Bewertung zum Transaktionstag trifft die Einheit, sofern erlaubt, eine Wahl der Bilanzierungsmethode zwischen einem Anschaffungskostenmodell und einem Zeitwertmodell, um das Bewertungsziel des zu bewertenden Postens widerzuspiegeln.

Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert

- GE21. Mit der Entwicklung des operativen Zeitwerts für Vermögenswerte, die für die operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, entschied das IPSASB, dass der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert als Ersatzbetrag für den Transaktionspreis verwendet werden sollte. Die Definition des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, wurde entsprechend angepasst, um diese Entscheidung widerzuspiegeln und ermöglicht nun bei der erstmaligen Bewertung von Sachanlagen, bei denen der Transaktionspreis relevante Informationen nicht getreu darstellt, neben dem beizulegenden Zeitwert auch eine Bewertung auf Basis des operativen Zeitwerts.
- GE22. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Informationsnützlichkeit, die der operative Zeitwert den Adressat:innen der Finanzberichte bei der Folgebewertung von Sachanlagen, die zur operativen Leistungsfähigkeit gehalten werden, bietet, auch für die erstmalige Bewertung gilt.
- GE23. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass
- (a) der beizulegende Zeitwert den Wert getreu darstellt, den eine Einheit des öffentlichen Sektors infolge der Transaktion erlangt, wenn Sachanlagen für ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden; und
 - (b) der operative Zeitwert den Wert der Sachanlagen für die Einheit des öffentlichen Sektors getreu darstellt, wenn die Transaktion für Vermögenswerte erfolgt, die für deren operative Leistungsfähigkeit gehalten werden.

Änderungen an anderen IPSAS

- GE24. Die in diesem Standard entwickelten Leitlinien zur erstmaligen Bewertung basieren auf Grundsätzen und sind grundsätzlich auf alle IPSAS anwendbar. Bei der Überarbeitung anderer IPSAS infolge von IPSAS 46 hat das IPSASB vereinbart, dass die Anforderungen an die erstmalige Bewertung in den einzelnen IPSAS nicht durch die Grundsätze der erstmaligen Bewertung in IPSAS 46 ersetzt werden. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die spezifischeren Leitlinien zur erstmaligen Bewertung in den einzelnen IPSAS weiterhin relevant sind und daher beibehalten werden sollten.

Folgebewertung (siehe Paragraphen 17-53)

Verwendung des Anschaffungskostenmodells oder Zeitwertmodells

- GE25. Das IPSASB erkennt an, dass die Existenz von Wahlmöglichkeiten bei Bilanzierungsmethoden die Vergleichbarkeit zwischen berichtenden Einheiten verringert. Das IPSASB prüfte die Wahlmöglichkeiten für die Bewertung nach erstmaligem Ansatz in den bestehenden IPSAS, um diese Wahlmöglichkeiten zu beseitigen oder zu reduzieren.
- GE26. Das IPSASB stellte fest, dass Kapitel 7 des *Rahmenkonzepts* das Bewertungsziel definiert (siehe Paragraph GE8).
- GE27. Das Rahmenkonzept stellt fest, dass es nicht möglich ist, ein einzelnes Bewertungsmodell zu identifizieren, das das Bewertungsziel am besten erfüllt, und erkennt sowohl das Anschaffungskostenmodell als auch das Zeitwertmodell an.

- GE28. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass
- (a) wenn in einem IPSAS eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem Zeitwertmodell für die Folgebewertung besteht, es nicht mit dem Rahmenkonzept vereinbar wäre, bestehende Wahlmöglichkeiten bei der Folgebewertung zu beseitigen; und
 - (b) ein solcher Schritt außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Standards liegen würde, dessen Ziel es ist, Anforderungen und Leitlinien zur Definition und Anwendung von Bewertungsgrundlagen bereitzustellen (d. h. was unter jeder Bewertungsgrundlage zu verstehen ist und wie diese abzuleiten sind) und nicht festzulegen, wo diese angewendet werden sollten. Letzteres ist eine Entscheidung der einzelnen Standards.
- GE29. Die Grundlagen für die Entscheidungsfindung zum Rahmenkonzept weisen darauf hin, dass viele Antwortende des Standardentwurfs zum Rahmenkonzept und des Standardentwurfs zur Bewertung die weiterhin breite Verwendung der Anschaffungskosten als Grundlage befürworteten, meistens in Kombination mit anderen Bewertungsgrundlagen. Befürworter:innen der Anschaffungskosten verwiesen auf das Rechenschaftsziel der Finanzberichterstattung, die Nachvollziehbarkeit der Anschaffungskosten und deren Eignung für Haushaltsberichterstattungszwecke, wenn Haushalte auf Basis der Anschaffungskosten erstellt werden.
- GE30. Im Gegensatz dazu verbanden diejenigen, die den Zeitwerten den Vorzug gaben, diese Sichtweise mit Entscheidungsfindung und Rechenschaftspflicht. Sie argumentierten, dass die Kosten der Dienstleistungserbringung den Wert der bei der Leistungserbringung verwendeten Vermögenswerte zum Zeitpunkt ihres Verbrauchs widerspiegeln sollten, und nicht deren Transaktionspreis.

Festlegung des Bewertungsmodells

- GE31. Einige Antwortende zum Standardentwurf zur Bewertung empfahlen, Leitlinien zu entwickeln, die erklären, wie das geeignete Bewertungsmodell zu bestimmen ist. Das IPSASB war der Ansicht, dass Klarstellungen die konsistente Anwendung der Leitlinien unterstützen und entwickelte daher Implementierungsleitlinien, um die Wahl der Bilanzierungsmethoden zu vertiefen.
- GE32. Das IPSASB stellte fest, dass die Anwendung des Anschaffungskostenmodells oder des Zeitwertmodells zur Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer Einheit durch Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit bestimmt werden kann. Dies kann der Fall sein, wenn die Wahl der Bilanzierungsmethoden getroffen wird durch:
- (a) eine übergeordnete Regierungsebene für alle Einheiten in einem Sektor oder einer Rechtsordnung; oder
 - (b) ein anwendbares regulatorisches Rahmenwerk im betreffenden Sektor oder der Rechtsordnung.
- Wenn die berichtende Einheit ihre eigene Bilanzierungsmethode bei der Auswahl eines Bewertungsmodells festlegen kann, berücksichtigt sie die Informationen, von denen sie glaubt, dass sie die qualitativen Merkmale am besten erfüllen.
- GE33. Bei der Auswahl des geeigneten Bewertungsmodells sollte die berichtende Einheit erwägen, ob sie möchte, dass ihr Vermögenswert oder ihre Verbindlichkeit den Wert der Transaktion zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung oder den Zeitwert derselben Transaktion zum Bewertungsstichtag widerspiegelt.

Anschaffungskosten (Anhang A)

Bewertungstechniken

- GE34. Das IPSASB war sich einig, dass die erstmalige Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit zu deren Transaktionspreis, bereinigt um Transaktionskosten, oder zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert erfolgen sollte. Die Anschaffungskosten sind die Gegenleistung, die erbracht wird, um einen Vermögenswert zu erwerben, herzustellen oder zu entwickeln plus Transaktionskosten oder die Gegenleistung, die erhalten wird, um eine Verbindlichkeit abzüglich Transaktionskosten zum Zeitpunkt des Erwerbs, der Herstellung oder der Entwicklung des Vermögenswerts oder des Anfalls der Verbindlichkeit zu übernehmen.

- GE35. Da sich der Bewertungsrahmen nur auf die Folgebewertung bezieht, finden keine Bewertungstechniken auf der Grundlage der Anschaffungskosten Anwendung. Dies liegt daran, dass nach der erstmaligen Bewertung der Bruttobuchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit, der auf der Grundlage der Anschaffungskosten bewertet wird, von Änderungen der zugrunde liegenden aktuellen Marktbedingungen unberührt bleibt (d. h. es werden keine Bewertungstechniken angewandt).

Finanzinstrumente zu Anschaffungskosten bewertet

Fortgeführte Anschaffungskosten

- GE36. Der fortgeführte Anschaffungskostenwert eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit spiegelt Schätzungen zukünftiger Zahlungsflüsse wider, die mit einem Zinssatz abgezinst werden, der nach der erstmaligen Erfassung nicht mehr angepasst wird. Bei gewährten oder erhaltenen Darlehen, bei denen regelmäßig Zinsen zu erhalten oder zu zahlen sind, entsprechen die fortgeführten Anschaffungskosten des Darlehens typischerweise annähernd dem ursprünglich gezahlten oder erhaltenen Betrag. Daher gelten die fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit als eine Form der Bewertung auf Basis der Anschaffungskosten.

Operativer Zeitwert (Anhang B)

- GE37. Die meisten Antworten zum Konsultationspapier Bewertung vom April 2019 stimmten der vorläufigen Auffassung des IPSASB zu, dass der beizulegende Zeitwert für die Bewertung einiger Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im öffentlichen Sektor relevant und anwendbar ist. Bedenken der Adressat:innen hinsichtlich des beizulegenden Zeitwerts bezogen sich darauf, dass dieser bei Vermögenswerten, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden – wie es im öffentlichen Sektor häufig der Fall ist – schwer anzuwenden und unangemessen ist, da folgende Konzepte im Allgemeinen nicht zutreffen:
- (a) höchste und beste Nutzung; und
 - (b) Maximierung der Verwendung von Daten der Marktteilnehmer:innen.
- GE38. Während die Antwortenden zustimmten, dass die vorgeschlagene Definition des beizulegenden Zeitwerts unter bestimmten Umständen anwendbar ist, stellten sie auch fest, dass die Definition in den meisten Fällen wahrscheinlich nicht als Bewertungsgrundlage für den Zeitwert geeignet ist. Die Antwortenden äußerten die Ansicht, dass eine speziell auf den öffentlichen Sektor zugeschnittene Bewertungsgrundlage erforderlich sei.
- GE39. Das IPSASB stimmte den Ansichten der Antwortenden zu und entwickelte eine Bewertungsgrundlage zum Zeitwert, die speziell für den öffentlichen Sektor ist. Da der beizulegende Zeitwert für Vermögenswerte angewandt wird, die für ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden, wurde diese Bewertungsgrundlage speziell für Vermögenswerte entwickelt, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden.
- GE40. Wenn Vermögenswerte im öffentlichen Sektor für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, dienen sie der Erreichung eines politischen Ziels. Das Halten eines Vermögenswerts zur Erfüllung eines politischen Ziels führt häufig dazu, dass der Vermögenswert in einer Weise gehalten wird, die nicht der höchsten und besten finanziellen Nutzung entspricht. Zum Beispiel kann eine Einheit das politische Ziel haben, medizinische Dienstleistungen für die Bürger:innen eines Stadtzentrums bereitzustellen. Obwohl der Betrieb eines Gebäudes, das die Einheit als Krankenhaus besitzt, möglicherweise nicht im besten finanziellen Interesse der Einheit liegt, erfüllt es das politische Ziel.

- GE41. Das IPSASB war sich einig, dass bei Vermögenswerten, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, die für die Abschlussadressat:innen relevanteste Information der Zeitwert des Vermögenswerts in seiner bestehenden Nutzung ist. Dies liefert den Adressat:innen im öffentlichen Sektor nützliche Informationen:
- (a) In der Bilanz spiegelt er den Betrag wider, den eine Einheit am Bewertungsstichtag für das verbleibende Dienstleistungspotenzial ihres bestehenden Vermögenswerts zahlen würde.
 - (b) In der Ergebnisrechnung spiegelt der Verbrauch des Vermögenswerts durch Abschreibungen den Betrag wider, den die Einheit im Berichtszeitraum bei den jeweils geltenden Preisen für die Erbringung der Dienstleistung aufwenden würde, wenn der Vermögenswert bewertet wird. Dies unterscheidet sich von der Bewertungsgrundlage der Anschaffungskosten, die den Verbrauch des Vermögenswerts auf der Grundlage der Preise bei Erwerb, Herstellung oder Entwicklung darstellt.

Entwicklung einer Bewertungsgrundlage für den öffentlichen Sektor

- GE42. Als Antwort auf die Rückmeldungen zum Konsultationspapier Bewertung vom April 2019 entwickelte das IPSASB eine neue Bewertungsgrundlage, die die Herausforderungen bei der Bewertung der meisten Vermögenswerte des öffentlichen Sektors adressiert. Insbesondere wurde in der Bewertungsgrundlage berücksichtigt, wie Vermögenswerte, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, in den Abschlüssen dargestellt werden sollen, um den Adressat:innen dieser Berichte relevante und nützliche Informationen zu bieten.
- GE43. Der im April 2021 veröffentlichte Standardentwurf definierte den operativen Zeitwert als den Wert eines Vermögenswerts, der zur Erreichung der Dienstleistungsziele der Einheit zum Bewertungsstichtag verwendet wird. Der Standardentwurf präziserte die Definition durch Vorschlag mehrerer zentraler Grundsätze, die für eine Bewertungsgrundlage im öffentlichen Sektor relevant sind. Diese Grundsätze umfassen:
- (a) kurzfristige Vermögenswerte;
 - (b) aktuelle Nutzung des Vermögenswerts;
 - (c) aktueller Standort des Vermögenswerts;
 - (d) Dienstleistungsziel des Vermögenswerts;
 - (e) Zugangspreis;
 - (f) kostengünstigste Art und Weise;
 - (g) aktuelle Marktbedingungen;
 - (h) Verwendung von beobachtbaren Inputfaktoren; und
 - (i) einheitsspezifische Bewertung.
- GE44. Der Standardentwurf umfasste eine alternative Ansicht, die von zwei Mitgliedern des IPSASB vorgeschlagen wurde. Die alternative Ansicht stimmte nicht mit dem Vorschlag im Standardentwurf überein:
- (a) der Einkommensansatz ist als Bewertungstechnik für den operativen Zeitwert nicht angemessen;
 - (b) der Mangel an Bilanzierungsklarheit in Bezug auf Überschusskapazität;
 - (c) die vorgeschlagene Definition des operativen Zeitwerts könnte Zugangs- und Abgangswerte zulassen; und
 - (d) der Mangel an Klarheit bei der vorgeschlagenen Definition des operativen Zeitwerts riskiert, die qualitativen Merkmale der Finanzberichterstattung nicht zu erreichen.
- GE45. Als Reaktion auf den Standardentwurf machten die Stakeholder:innen deutlich, dass eine speziell für den öffentlichen Sektor geeignete Bewertungsgrundlage erforderlich ist. Die Antwortenden unterstützten die Aufnahme des beizulegenden Zeitwerts, der mit IFRS 13 in Einklang steht, bestätigten jedoch – ähnlich wie bei den Antworten zum Konsultationspapier –, dass der beizulegende Zeitwert für Vermögenswerte, die für ihre Dienstleistungskapazität gehalten werden, den Abschlussadressat:innen keine relevanten und nützlichen Informationen liefert. Während der operative Zeitwert grundsätzlich Unterstützung fand, wiesen die Antwortenden darauf hin, dass weitere Klarstellungen hinsichtlich seiner praktischen Anwendung erforderlich seien.

- GE46. In Reaktion auf die Kommentare der Stakeholder:innen aktualisierte das IPSASB den operativen Zeitwert, indem es:
- (a) den Einkommensansatz als eigenständige Bewertungstechnik für den operativen Zeitwert entfernt. Das IPSASB war sich einig, dass es unwahrscheinlich ist, dass die Abzinsung zukünftiger Zahlungsflüsse – seien es Zuflüsse oder Abflüsse – für die Bestimmung des Betrags, den eine Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zahlen würde, relevant ist.
 - (b) klärte, wann ungenutzte Kapazität im operativen Zeitwert berücksichtigt wird, indem es Implementierungsleitlinien einschließlich eines Entscheidungsbaums und Beispiele entwickelte.
 - (c) die Definition des operativen Zeitwerts dahingehend überarbeitete, dass es der Betrag ist, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zum Bewertungszeitpunkt zahlen würde. Dies verdeutlichte, dass der operative Zeitwert einen Zugangspreis darstellt, und erleichtert Anwender:innen ein klareres Verständnis der Bewertungsgrundlage.
- GE47. Abschließend überprüfte das IPSASB bei der Entwicklung des operativen Zeitwerts für diesen Standard jeden im Standardentwurf vorgeschlagenen Grundsatz erneut. Das IPSASB bestätigte, dass jeder Grundsatz notwendig ist, um relevante und nützliche Informationen über Vermögenswerte zu vermitteln, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden. Zudem präzierte das IPSASB jeden Grundsatz, um die Verständlichkeit zu verbessern und die Anwendung in der Praxis zu erleichtern. Die folgenden Grundsätze sind auf den operativen Zeitwert anwendbar:
- (a) bestehender Vermögenswert;
 - (b) bestehende Nutzung;
 - (c) bestehender Standort;
 - (d) verbleibendes Dienstleistungspotenzial;
 - (e) Zugangspreis;
 - (f) kostengünstigste Art und Weise;
 - (g) aktuelle Marktbedingungen;
 - (h) Verwendung von beobachtbaren Inputfaktoren; und
 - (i) einheitsspezifische Bewertung.

Operativer Zeitwert – Betrag, den die Einheit zahlen würde

- GE48. Wenn Vermögenswerte im öffentlichen Sektor für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, dienen sie der Erreichung eines politischen Ziels. Ein starker Hinweis auf den Wert der operativen Leistungsfähigkeit eines Vermögenswerts ist der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts zahlen würde, um ihr politisches Ziel zu erreichen. Das IPSASB entschied, dass der operative Zeitwert dieses Konzept widerspiegeln soll, indem der Betrag geschätzt wird, der für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts gezahlt würde (d. h. ein Zugangspreis) und nicht der Abgangspreis (d. h. der Betrag, der durch den Verkauf des Vermögenswerts erzielt werden könnte), da dieser nicht zwangsläufig den Betrag widerspiegelt, der für das verbleibende Dienstleistungspotenzial gezahlt werden würde.

- GE49. Die Schätzung des Betrags, der für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts gezahlt würde (also des Zugangspreis), erfordert, dass eine Einheit den Preis bestimmt, der bei einem Erwerb des Vermögenswerts im Rahmen einer Leistungstransaktion gezahlt würde. Das IPSASB stellte fest, dass die Schätzung des Preises, der bei einer Leistungstransaktion für den Erwerb des Vermögenswerts gezahlt würde, weiterhin relevant ist, selbst wenn der zu bewertende Vermögenswert im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion erworben wurde. Damit eine Schätzung relevante und verlässliche Informationen liefert, sollte sie auf Annahmen basieren, die für die Adressat:innen der Information überprüfbar und nachvollziehbar sind. Die Annahme, dass der Vermögenswert durch eine Leistungstransaktion erworben, hergestellt oder entwickelt wurde, ermöglicht es der Einheit, nützliche Informationen bereitzustellen, die den Adressat:innen zeigen, welchen Betrag die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts zahlen würde.

Operativer Zeitwert – bestehender Vermögenswert

- GE50. Während der Entwicklung dieses Standards diskutierte das IPSASB alternative Ansätze zur Erfassung des Werts von Vermögenswerten im öffentlichen Sektor. Basierend auf einigen Antworten zum Standardentwurf prüfte das IPSASB, ob die Bewertung eines Vermögenswerts anhand des Werts der von ihm erbrachten Dienstleistungen oder Vorteile für den öffentlichen Sektor nützliche und relevante Informationen liefert, wenn der Vermögenswert für seine operative Leistungsfähigkeit gehalten wird – also zur direkten Erbringung von Dienstleistungen für die Öffentlichkeit und/oder zur Bereitstellung eines breiteren Nutzens für die Gemeinschaft.
- GE51. Das IPSASB verwarf die Idee, öffentliche Vermögenswerte auf Basis des Werts der von ihnen erbrachten Dienstleistungen oder Vorteile zu bewerten, weil:
- (a) dies nicht mit der Bewertungsweise aller anderen nicht finanziellen Vermögenswerte in der Bilanz übereinstimmt;
 - (b) das IPSASB zustimmte, dass eine Bewertungsgrundlage im öffentlichen Sektor, die den Vermögenswert über den Wert der erbrachten Dienstleistungen für die Öffentlichkeit oder den breiteren Nutzen für die Gemeinschaft bewertet, dazu führen würde, dass die Ansatzkriterien für Vermögenswerte nicht erfüllt würden, da es in der Praxis keine gut etablierte Methode gibt, eine solche Bewertung relevant und verlässlich abzuleiten.
- GE52. Das IPSASB war sich einig, dass die Bewertungsgrundlage im öffentlichen Sektor auf dem Wert der physischen Bestandteile des Vermögenswerts basiert. Beispielsweise erbringt eine Einheit des öffentlichen Sektors eine Dienstleistung, indem sie Passagierfahrzeugen das Überqueren eines Gewässers ermöglicht. Derzeit wird dieser Service über einen Tunnel bereitgestellt. Die Bewertung zum operativen Zeitwert schätzt den Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zahlen würde. In diesem Beispiel der Tunnel. Der operative Zeitwert bewertet nicht den Wert der Dienstleistung und folglich auch keine alternativen Vermögenswerte, wie beispielsweise eine Brücke oder eine Fährverbindung, die denselben Service ebenfalls bieten könnten.

Operativer Zeitwert – bestehende Nutzung

- GE53. Ein Vermögenswert unterstützt eine Einheit bei der Erreichung ihrer politischen Ziele in seiner bestehenden Nutzung. Die bestehende Nutzung beschreibt die aktuelle Art und Weise, wie ein Vermögenswert oder eine Gruppe von Vermögenswerten genutzt wird. Die Bewertung der bestehenden Nutzung eines Vermögenswerts berücksichtigt mögliche alternative Nutzungen sowie andere Merkmale des Vermögenswerts, die dessen Marktwert maximieren könnten, nicht. Dieser Ansatz spiegelt die wirtschaftliche Lage der Einheit wider, nicht die eingenommene Position auf einem hypothetischen Markt.

- GE54. Das IPSASB war sich einig, dass das Konzept der bestehenden Nutzung zentral für den operativen Zeitwert ist. Das IPSASB stimmte den Antworten zu seinem Standardentwurf zu, wonach der beizulegende Zeitwert keine relevanten Bewertungsinformationen für Vermögenswerte liefert, die für ihre Dienstleistungskapazität gehalten werden, da der beizulegende Zeitwert verlangt, dass Vermögenswerte zu ihrem „höchsten und besten Nutzen“ bewertet werden. Eine speziell auf den öffentlichen Sektor zugeschnittene Bewertungsgrundlage muss Vermögenswerte so bewerten, wie sie derzeit zur Erreichung der politischen Ziele der Einheit genutzt werden. Diese Bewertung liefert den Abschlussadressat:innen der Einheit den Wert des Vermögenswerts für die Einheit in seiner aktuellen Nutzung.

Operativer Zeitwert – bestehender Standort des Vermögenswerts

- GE55. Das IPSASB stellte fest, dass Bewertungsexpert:innen bei einer Bewertung nach dem Kostenansatz die Kosten eines Standorts berücksichtigen würden, der für die Erreichung der Dienstleistungsziele eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts geeignet ist. Dies könnte ein Standort mit ähnlicher Größe und in einer ähnlichen Lage wie der tatsächliche Standort sein. Wenn der tatsächliche Standort jedoch nicht mehr als geeignet angesehen wird, weil z. B. die Dienstleistung an einem anderen Standort effizienter oder effektiver erbracht werden könnte, würde ein hypothetischer Standort an einem geeigneten Ort als Grundlage für die Grundstücksbewertung verwendet werden, sofern dies mit der Einheit diskutiert und vereinbart wurde.
- GE56. Trotz dessen war das IPSASB der Ansicht, dass eine Bewertung auf Basis eines alternativen Standorts nicht dem Ziel einer Bewertung zum operativen Zeitwert entspricht, da sie keinen Wert des bestehenden Vermögenswerts in seiner bestehenden Nutzung liefern würde. Dies liegt daran, dass die Erbringung der Dienstleistung an einem anderen Standort wahrscheinlich nicht im öffentlichen Interesse liegt, da der Standort, an dem sich der Vermögenswert derzeit befindet, für die Erfüllung der Dienstleistungsbedürfnisse ausgewählt wurde. Die Verlegung des Vermögenswerts an einen anderen Standort ist eine separate, zukünftige politische Entscheidung, die bei der Bewertung des Vermögenswerts nicht berücksichtigt werden sollte. Bewertungen zum operativen Zeitwert sollten auf der Lieferung der Güter und/oder der Erbringung der Dienstleistungen der Einheit am bestehenden Standort basieren.
- GE57. Das IPSASB stellte fest, dass die Bewertung von Grundstücken, die für ihre operative Leistungsfähigkeit an ihrem bestehenden Standort, mit voller Leistungsfähigkeit und aktueller Größe gehalten werden, zu einem Wert führen kann, der einer Bewertung durch Marktteilnehmer:innen oder dem beizulegenden Zeitwert ähnelt.

Operativer Zeitwert – Bewertungstechniken

- GE58. Zur Unterstützung der Anwendung des operativen Zeitwerts war sich das IPSASB einig, dass der Marktansatz und der Kostenansatz die Merkmale der Bewertungsgrundlage widerspiegeln und bei der Schätzung des Vermögenswerts angewandt werden können, wenn dieser zum operativen Zeitwert bewertet wird. Es wurde keine Hierarchie zur Auswahl der Bewertungstechnik entwickelt. Das IPSASB stimmte zu, dass die Auswahl der Bewertungstechnik, die den Wert des Vermögenswerts im Rahmen des operativen Zeitwerts am besten approximiert, auf Ermessen basieren sollte. In den meisten Fällen hält das IPSASB die Auswahl für unkompliziert, da die Bewertungstechnik im Allgemeinen anhand der der bewertenden Einheit verfügbaren Daten ausgewählt wird.
- GE59. Beispielsweise kann für bestimmte Vermögenswerte ein aktiver Markt für einen identischen Vermögenswert bestehen. In diesen Fällen ist die Anwendung des Marktansatzes voraussichtlich eine unkomplizierte Bewertung. Mit zunehmender Spezialisierung des Vermögenswerts nimmt die Wahrscheinlichkeit eines aktiven Marktes ab. In solchen Fällen ist der Kostenansatz relevant.

- GE60. Das IPSASB war sich einig, dass der Einkommensansatz keine geeignete Bewertungstechnik für die Schätzung des Vermögenswerts im Rahmen des operativen Zeitwerts ist. Da Vermögenswerte des öffentlichen Sektors häufig geringe oder keine Zahlungsflüsse generieren und die Zahlungsflüsse im Allgemeinen nicht ausreichen, um die operativen Aufwendungen zu decken, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass eine Abzinsung zukünftiger Einnahmenezuflüsse undurchführbar ist. Zudem würde der Einkommensansatz angesichts der Natur des operativen Zeitwerts nicht zusammen mit einer anderen Bewertungstechnik angewandt werden, da die Abzinsung zukünftiger Zahlungsflüsse nicht erforderlich ist, da der Marktansatz davon ausgeht, dass zum Bewertungsstichtag Preisangaben für den Vermögenswert vorliegen, und der Kostenansatz annimmt, dass die Herstellung oder Entwicklung des Vermögenswerts sofort erfolgt.

Verwendung des operativen Zeitwerts in allen IPSAS

- GE61. Es wurde eine Überprüfung der bestehenden IPSAS durchgeführt, um zu bestimmen, ob die speziell für den öffentlichen Sektor entwickelte Bewertungsgrundlage, der operative Zeitwert, zu den bestehenden Bewertungsgrundlagen jedes IPSAS hinzugefügt oder diese ersetzen sollte.
- GE62. Das IPSASB stimmte zu, dass der operative Zeitwert zur Schätzung des Werts von Sachanlagen im Anwendungsbereich von IPSAS 45 zur Verfügung stehen sollte. Das IPSASB fügte den operativen Zeitwert zu den Bewertungsgrundlagen Anschaffungskosten und beizulegender Zeitwert hinzu, die zur Schätzung von Sachanlagen verwendet werden können, da viele Sachanlagen im öffentlichen Sektor für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, was bei Anwendung des beizulegenden Zeitwerts möglicherweise nicht zutreffend dargestellt wird.
- GE63. Das IPSASB identifizierte weitere Anwendungsfälle, in denen der operative Zeitwert innerhalb seiner Fachliteratur angemessen sein könnte. Das IPSASB war jedoch der Ansicht, dass weitere Änderungen der Bewertungsgrundlagen am besten durch projektspezifische Überarbeitungen der jeweiligen IPSAS erfolgen sollten, um den Stakeholder:innen eine Fokussierung auf die Auswirkungen des jeweiligen Vorschlags zu ermöglichen. Das IPSASB schlug daher bei der Veröffentlichung dieses Standards nicht vor, den operativen Zeitwert zu anderen IPSAS hinzuzufügen.

Erfüllungsbetrag (Anhang C)

- GE64. Bei der Entwicklung des Erfüllungsbetrags berücksichtigte das IPSASB Konzepte des IASB in Bezug auf den Erfüllungswert. Beide Bewertungsgrundlagen weisen viele Gemeinsamkeiten auf. Ein wesentlicher Unterschied besteht jedoch darin, dass der Erfüllungswert die Einbeziehung eines Risikoaufschlags beim Bewerten einer Verbindlichkeit verlangt. Ein Risikoaufschlag, auch als Risikoadjustierung oder Risikomarge bezeichnet, stellt den Preis für die Übernahme der Unsicherheit dar, die den Zahlungsflüssen innewohnt.
- GE65. Im Rahmen der Entwicklung des Konsultationspapiers Bewertung vom April 2019 schlug das IPSASB vor, die Anforderung zur Einbeziehung eines Risikoaufschlags bei der Bewertung von Verbindlichkeiten nach der Bewertungsgrundlage des Erfüllungsbetrags aufzunehmen. Die Antwortenden hinterfragten die Begründung und den Bedarf eines Risikoaufschlags im öffentlichen Sektor. Antwortende:
- (a) stellten die Frage, ob der Risikoaufschlag den Adressat:innen wirklich getreu repräsentative und relevante Informationen über das Ausmaß der von der Einheit künftig zu erfüllenden Verbindlichkeiten liefert;
 - (b) wiesen darauf hin, dass dies nicht die kostengünstigste Art der Erfüllung der Verbindlichkeit widerspiegelt; und
 - (c) äußerten die Ansicht, dass ein Risikoaufschlag eine Verzerrung in der Schätzung darstellt, die auf der Wahrnehmung der Einheit beruht, dass sie gegenüber variablen und fixen Zahlungsflüssen indifferent sei.
- GE66. Das IPSASB stimmte zu, dass die von den Stakeholder:innen geäußerten Bedenken unter bestimmten Umständen zutreffen können, und war der Ansicht, dass eine Beurteilung, ob ein Risikoaufschlag bei der Ermittlung des Werts einer Verbindlichkeit einzubeziehen ist, eine spezifische Leitlinie erfordert, die standardbezogen bereitgestellt werden sollte.

Beizulegender Zeitwert (Anhang D)

- GE67. Bei der Entwicklung dieses Standards prüfte das IPSASB die Relevanz der Bewertungsgrundlage beizulegender Zeitwert für die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten von Einheiten des öffentlichen Sektors. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass
- (a) es Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Einheiten des öffentlichen Sektors gibt, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden sollten; und
 - (b) der Begriff „beizulegender Zeitwert“ dieselbe Bedeutung haben sollte wie in IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*.
- GE68. Beim Ziehen dieser beiden Schlussfolgerungen stellte das IPSASB fest, dass in den IPSAS vielfach auf den beizulegenden Zeitwert Bezug genommen wird. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts in den ursprünglichen IPSAS stammt jedoch aus einer Zeit vor IFRS 13. IFRS 13 definiert den beizulegenden Zeitwert als Abgangswert folgendermaßen:
- Der beizulegende Zeitwert ist der Preis, der bei einer geordneten Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen zum Bewertungszeitpunkt für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt wird.*
- GE69. Das Rahmenkonzept des IPSASB aus dem Jahr 2014 enthielt den beizulegenden Zeitwert nicht in seiner Liste der Bewertungsgrundlagen, da das IPSASB der Ansicht war, dass die IFRS 13-Definition des beizulegenden Zeitwerts für viele Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des öffentlichen Sektors, da es sich um einen Abgangswert handelt, nicht geeignet sei. Während der Entwicklung dieses Standards zeigte die Arbeit des IPSASB an Finanzinstrumenten jedoch, dass eine auf einem Abgangswert basierende Definition des beizulegenden Zeitwerts für viele Finanzinstrumente und im Allgemeinen für Vermögenswerte, die für finanzielle Leistungsfähigkeit und nicht für operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, relevant ist.
- GE70. Das IPSASB entschied, dass, wenn der Begriff „beizulegender Zeitwert“ weiterhin in den IPSAS verwendet wird, dieselbe Bedeutung wie in IFRS 13 anzuwenden ist. Dies vermeidet Verwirrung und unterstützt eine qualitativ hochwertige Bewertung bei der Anwendung dieser Bewertungsgrundlage.
- GE71. Im Juni 2018 genehmigte das IPSASB IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, der ein an IFRS angelehnter IPSAS ist. IPSAS 41 identifiziert den beizulegenden Zeitwert als Bewertungsgrundlage, die auf Finanzinstrumente anwendbar ist. Das IPSASB hatte bereits im September 2017 entschieden, dass das Bewertungsprojekt die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert zulassen soll, wobei es noch darauf ankam, wie die IFRS 13-Definition des beizulegenden Zeitwerts in die IPSAS integriert werden kann. Das IPSASB entschied, dass IPSAS 46 den Großteil des Texts von IFRS 13 enthalten soll, um sicherzustellen, dass die Definition des beizulegenden Zeitwerts mit der in IFRS 13 übereinstimmt und die Anforderungen von IPSAS 41 zur Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert angemessen unterstützt. Aus diesem Grund wurde der Anhang zum beizulegenden Zeitwert, Anhang D, im Standard weitgehend mit dem Text von IFRS 13 wiedergegeben, um sicherzustellen, dass die Definition des beizulegenden Zeitwerts im Standard mit der in IFRS 13 übereinstimmt.

Verwendung des beizulegenden Zeitwerts in den IPSAS

- GE72. Ein Review der bestehenden IPSAS wurde durchgeführt, um festzustellen, ob der aktualisierte beizulegende Zeitwert in den IPSAS angewendet werden sollte, bei denen bislang die frühere Definition des „beizulegenden Zeitwerts“ galt. Das IPSASB prüfte die Bestandteile der IFRS 13-Definition des beizulegenden Zeitwerts, um zentrale Indikatoren für die Eignung des beizulegenden Zeitwerts zu identifizieren. Dabei kam das IPSASB zu dem Schluss, dass die Unterscheidung zwischen Abgangs- und Zugangswert für die Auswahl der Bewertungsgrundlage nicht hilfreich ist (siehe GE7.19–GE7.22 des *Rahmenkonzepts* des IPSASB). Es wurde festgestellt, dass einige Rechtsordnungen die Unterscheidung zwischen spezialisierten und nicht spezialisierten Vermögenswerten als nützlich betrachten, um die Eignung des beizulegenden Zeitwerts zu beurteilen. Das IPSASB kam zu dem Ergebnis, dass die Spezialisierung zwar eine hilfreiche Unterscheidung darstellt, jedoch keine eindeutige Entscheidungsgrundlage für die Beurteilung der Angemessenheit des beizulegenden Zeitwerts ist. Vielmehr stellte das IPSASB fest, dass die Absicht der Einheit, den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit entweder für finanzielle oder operative Leistungsfähigkeit zu halten, der klarste Indikator ist. Das IPSASB schloss daraus, dass der beizulegende Zeitwert eine geeignete Bewertungsgrundlage ist, wenn der Vermögenswert gehalten bzw. die Verbindlichkeit eingegangen wird, primär aufgrund der finanziellen Leistungsfähigkeit.
- GE73. Das IPSASB warnte zudem vor einem „pauschalen Ansatz“ zur Eignung des beizulegenden Zeitwerts nach Standard, da es Fälle geben kann, in denen die Eignung des beizulegenden Zeitwerts von der berichtenden Einheit innerhalb einer Gruppe unterschiedlich bewertet werden kann oder ein zahlungsmittelgenerierender oder nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert hybride Bewertungsziele aufweist. Es ist wichtig, transaktionsspezifische und einheitsspezifische Überlegungen innerhalb jedes IPSAS zu berücksichtigen, wenn Bewertungsgrundlagen ausgewählt werden.
- GE74. Wenn sich Vermögenswerte, die für die operative Leistungsfähigkeit gehalten werden und Vermögenswerte, die für die finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden, im Anwendungsbereich desselben IPSAS befinden, sollte die berichtende Einheit pflichtgemäßes Ermessen anwenden, einheiten- und transaktionsspezifische Faktoren berücksichtigen und die Bilanzierungsgrundsätze in den bestehenden IPSAS anwenden. Das vorrangige Bewertungsziel und damit die Bewertungsgrundlage werden für jeden einzelnen Vermögenswert oder jede Gruppe an Vermögenswerten (also Vermögenswerte mit ähnlichem Wesen und ähnlicher Nutzung im Betrieb der Einheit innerhalb desselben IPSAS) bestimmt. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Bilanzierungsgrundsätze, die einer Einheit helfen, Vermögenswerte ähnlichen Wesens zu gruppieren und das beabsichtigte Hauptziel zu bestimmen, ausreichend in den bestehenden IPSAS-Leitlinien dargestellt sind.
- GE75. Das IPSASB stellte fest, dass der Bedarf an Folgeänderungen fallweise gemäß IPSAS 46 entschieden wird. Im Rahmen dieser Analyse überprüfte das IPSASB jeden IPSAS und entschied, den Begriff beizulegender Zeitwert in allen IPSAS beizubehalten und die Definition aus diesem Standard anzuwenden, mit folgenden Ausnahmen:
- (a) IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*,¹ sofern er den Begriff und die bestehende Definition des beizulegenden Zeitwerts in IPSAS 43 beibehält;
 - (b) IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, sofern er den Begriff und die bestehende Definition des beizulegenden Zeitwerts in IPSAS 21 beibehält; und
 - (c) IPSAS 32, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende*, sofern der Begriff und die bestehende Definition des beizulegenden Zeitwerts in IPSAS 32 beibehält.

In jedem dieser Fälle, in denen der Begriff und die bestehende Definition des beizulegenden Zeitwerts beibehalten werden, entschied das IPSASB, dass Änderungen an diesen Definitionen im Rahmen entsprechender spezifischer Projekte zu diesen IPSAS geprüft werden sollten.

¹ Wenn IPSAS 46, *Bewertung*, vor IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, angewendet wird, sind die Bewertungsvorschriften dieses Standards nicht auf IPSAS 13, *Leasingverhältnisse*, anzuwenden.

- GE76. Wie in GE10 ausgeführt, ist die Leitlinie in IPSAS 46 allgemeiner Natur. Daher wurden spezifische Bewertungsleitlinien aus IFRS 13 in den jeweiligen IPSAS verortet. So wurden beispielsweise die Paragraphen 34–56 und 70–71 von IFRS 13, die speziell die Bewertung von Finanzinstrumenten betreffen, in IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, aufgenommen.

Nutzungswert

- GE77. Ein Ziel des Projekts besteht darin, detailliertere Leitlinien zur Implementierung gebräuchlicher Bewertungsgrundlagen sowie zu den Umständen, unter denen diese Bewertungsgrundlagen verwendet werden, bereitzustellen. Bei der Überlegung, ob dieser Standard Leitlinien zur Bewertung in Bezug auf den Nutzungswert enthalten sollte, kam das IPSASB zu den Schlussfolgerungen, dass der Nutzungswert:
- (a) nicht häufig angewandt wird – der Nutzungswert beschränkt sich auf Wertminderungsprüfungen in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, und IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*; und
 - (b) sowohl in der Anwendung als auch bei der Identifikation seines Anwendungsbereichs gut verstanden wird – IPSAS 21 und IPSAS 26 enthalten umfangreiche Bewertungsleitlinien zur Anwendung des Nutzungswerts.
- GE78. Das IPSASB war sich einig, dass es nicht notwendig ist, Leitlinien zum Nutzungswert in diesen Standard aufzunehmen. Diese Entscheidung wurde durch die Antworten zum Konsultationspapier Bewertung unterstützt.

Anwendung von Bewertungstechniken

- GE79. Da Bewertungstechniken die Merkmale der Bewertungsgrundlagen berücksichtigen, können einige Techniken für mehrere Bewertungsgrundlagen angewandt werden. Aus diesem Grund entschied das IPSASB, generische Leitlinien zu Bewertungstechniken im Haupttext zu platzieren, um die allgemeine Natur der Bewertungstechnik widerzuspiegeln und diese Leitlinien für verschiedene Bewertungsgrundlagen anwendbar zu machen.
- GE80. Das IPSASB betrachtete, wie eine Bewertungstechnik zur Schätzung des Werts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit auf Grundlage einer Bewertungsgrundlage eingesetzt werden kann, wenn eine Einheit des öffentlichen Sektors verfügbare Daten verwendet, um die Merkmale dieser Bewertungsgrundlage abzubilden. Basierend auf dieser Analyse kam das IPSASB zu folgenden Schlussfolgerungen:
- (a) der Marktansatz kann zur Schätzung von Werten auf Grundlage der Bewertungsgrundlagen beizulegender Zeitwert und operativer Zeitwert verwendet werden;
 - (b) der Einkommensansatz kann zur Schätzung von Werten auf Grundlage der Bewertungsgrundlagen beizulegender Zeitwert und Erfüllungsbetrag verwendet werden; und
 - (c) der Kostenansatz kann zur Schätzung von Werten auf Grundlage der Bewertungsgrundlagen beizulegender Zeitwert und operativer Zeitwert verwendet werden.

Das IPSASB hob hervor, dass bei der Auswahl und Anwendung der jeweils angemessensten Technik zur Schätzung des Werts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit auf Grundlage einer bestimmten Bewertungsgrundlage für jede Transaktion oder jedes Ereignis Ermessen erforderlich ist, um das Ziel der Bewertungsgrundlage bestmöglich zu erfüllen.

- GE81. Bei der Entwicklung dieses Standards entschied das IPSASB, sich an IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*, anzulehnen und alle in IFRS 13 festgelegten Bewertungstechniken zu übernehmen. Der Kostenansatz wird als geeignete Bewertungstechnik angesehen, um den beizulegenden Zeitwert zu approximieren, da die Kosten zur Ersetzung eines Vermögenswerts mit der Definition des beizulegenden Zeitwerts als Abgangspreis übereinstimmen. Die Kosten zur Ersetzung eines Vermögenswerts einer Einheit entsprechen dem Betrag, den Marktteilnehmer:innen, die den Vermögenswert auf ähnliche Weise nutzen, zahlen würden, um ihn zu erwerben (d. h. Zugangspreis und Abgangspreis sind im gleichen Markt gleich).

Planmäßige Abschreibungen

- GE82. Abschreibungen auf Sachanlagen sind eine Aufwendung für den Verbrauch eines Vermögenswerts über seine geschätzte Nutzungsdauer hinweg. Der Standard behandelt Abschreibungen auf Sachanlagen nicht. Anforderungen und Leitlinien zu Abschreibungen auf Sachanlagen werden auf Ebene der jeweiligen Standards bereitgestellt. Beispielsweise behandelt IPSAS 45, *Sachanlagen*:
- (a) die Bilanzierungseinheit für Abschreibungen;
 - (b) die Erfassung von Abschreibungen;
 - (c) den Zeitpunkt, ab dem Abschreibungen für einen Vermögenswert begonnen werden;
 - (d) das Verhältnis zwischen wirtschaftlicher Lebensdauer und Nutzungsdauer;
 - (e) die Umstände, unter denen ein Grundstück abgeschrieben werden darf;
 - (f) Abschreibungsmethoden; und
 - (g) das Verhältnis zwischen den durch einen Vermögenswert generierten Einnahmen und der Abschreibung.
- GE83. Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte bezeichnet den Abschreibungsprozess eines immateriellen Vermögenswerts, der keinen physischen Gehalt besitzt. Ebenso wie bei Abschreibungen auf Sachanlagen werden Anforderungen und Leitlinien zur Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte auf Ebene der jeweiligen Standards behandelt; der Standard behandelt Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte nicht. IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, unterscheidet immaterielle Vermögenswerte mit bestimmter und unbestimmter Nutzungsdauer und enthält für erstere Anforderungen und Leitlinien hinsichtlich Abschreibungszeiträumen, -methoden, deren Überprüfung sowie des Restwerts.
- GE84. Die Wahl einer Bilanzierungsmethode für die Folgebewertung nach der erstmaligen Bewertung kann Auswirkungen darauf haben, ob die Abschreibung auf Sachanlagen oder Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte angewendet wird. Dies wird auf Standardebene festgelegt. Beispielsweise verlangt IPSAS 45, dass Vermögenswerte, die nach dem Zeitwertmodell bewertet werden und eine Nutzungsdauer haben, wie Sachanlagen abgeschrieben werden. IPSAS 16, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, schreibt hingegen keine Abschreibung für nach dem Zeitwertmodell bewertete als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien nach der erstmaligen Bewertung vor.

Angaben

- GE85. Der Anwendungsbereich des Bewertungsprojekts umfasste die Entwicklung erweiterter Angabepflichten in Bezug auf Bewertungen, die für alle IPSAS gelten sollen. Bei der Entwicklung dieser Angaben war sich das IPSASB einig, dass keine zusätzlichen Angaben für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erforderlich sind, die nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet werden. Da keine Neubewertung erfolgt, liegen keine zusätzlichen Informationen vor, die im Rahmen der Folgebewertung anzugeben wären.
- GE86. Für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die nach dem Zeitwertmodell bewertet werden, war sich das IPSASB einig, dass zusätzliche Angaben erforderlich sind. Bei wiederkehrenden Neubewertungen stehen zu jedem Bewertungsstichtag neue Informationen zur Verfügung. Angaben, die bei der Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nach dem Zeitwertmodell Informationen über die Bewertungstechniken, Inputfaktoren und angewendeten Annahmen bereitstellen, sind nützliche Informationen für die Entscheidungsfindung.
- GE87. Das IPSASB entwickelte Angabepflichten, die einheitlich auf alle IPSAS anzuwenden sind, welche die Bewertung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten mittels einer im Zeitwertmodell verfügbaren Bewertungsgrundlage vorsehen. Diese Angabepflichten wurden den maßgeblichen IPSAS beigelegt, um eindeutig anzugeben, auf welchen IPSAS die Angaben angewendet werden müssen.

- GE88. Im März 2022 bestätigte das IPSASB erneut die Position der Angabepflichten. Das IPSASB prüfte, ob generische Angabepflichten, die für alle IPSAS gelten, im Bewertungsstandard zusammengefasst werden sollten. Das IPSASB äußerte Bedenken hinsichtlich einer Aufteilung der Angabepflichten. Das IPSASB stimmte zu, den bestehenden Ansatz beizubehalten, die Angabepflichten in die jeweiligen IPSAS einzufügen, um eindeutig anzugeben, welche Angaben anzuwenden sind.

Übergangsvorschriften

- GE89. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass ein großer Teil von IPSAS 46 eine Kodifizierung der bestehenden Bewertungsleitlinien ist, die derzeit über viele einzelne IPSAS aufgeteilt sind, obwohl der Standard ein großer neuer Standard ist, der das Konzept von IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*, in die IPSAS-Literatur einbindet. IPSAS 46 vereint generische Bewertungsleitlinien, während transaktionsspezifische Leitlinien in den einzelnen IPSAS verbleiben.
- GE90. Daher entschied das IPSASB, dass IPSAS 46 für Berichtsperioden anzuwenden ist, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Da IPSAS 46 anzuwenden ist, wenn andere IPSAS die Anwendung der Bewertungsgrundlagen vorschreiben oder erlauben, ist das IPSASB der Ansicht, dass die verlängerte Übergangsfrist für IPSAS 46 ausreichend Zeit für Einheiten, deren Prüfer und die Abschlussadressat:innen bietet, um sich auf die Umsetzung der Anforderungen vorzubereiten.
- GE91. Das IPSASB schlug eine prospektive Anwendung vor, da ein Wechsel zwischen Bewertungen zum Zeitwert untrennbar mit einer Änderung der Bewertungswerte zum Zeitwert verbunden ist (d. h., wenn neue Ereignisse eintreten oder neue Informationen gewonnen werden, beispielsweise durch bessere Einsichten oder verbessertes Ermessen). Daher kam das IPSASB zu dem Schluss, dass IPSAS 46 prospektiv anzuwenden ist (ähnlich wie eine Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen).

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 46 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Abschnitt A: Bewertung

A.1. Was sind die Merkmale der einzelnen Bewertungsgrundlagen?

	beizulegen-der Zeitwert	operativer Zeitwert	Erfüllungsbetrag	Anschaffungs- oder Herstellungs- kosten
Beurteilung des Vermögenswerts	X	X		X
Beurteilung der Verbindlichkeit	X		X	X
Abgangswert	X		X	
Zugangswert		X		X
einheitsspezifisch		X	X	X
Inputfaktoren Markt	X	X	X	
Marktteilnehmer:in	X			
Risiko der Nichterfüllung	X			
Risikoaufschlag	X			
aktuelle Marktbedingungen	X	X	X	
Hauptmarkt oder vorteilhaftester Markt	X	X		
höchste und beste Nutzung	X			
kostengünstigste Art und Weise		X	X	

A.2 Welche Angaben sind zu machen, wenn der Zeitwert als Bewertungsgrundlage in den IPSAS angewendet wird?

Für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die nach dem Zeitwertmodell bewertet werden, sind zusätzliche Angaben erforderlich. Bei wiederkehrenden Neubewertungen stehen zu jedem Bewertungsstichtag neue Informationen zur Verfügung. Angaben, die bei der Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nach dem Zeitwertmodell Informationen über die Bewertungstechniken, Inputfaktoren und angewendeten Annahmen bereitstellen, sind nützliche Informationen für die Entscheidungsfindung. Diese Angabepflichten wurden den maßgeblichen IPSAS beigelegt, um eindeutig anzugeben, auf welchen IPSAS die Angaben angewendet werden müssen. Angaben in Bezug auf die Bewertungshierarchie werden zum Beispiel wie folgt dem maßgeblichen IPSAS beigelegt:

			Bewertung zum beizulegenden Zeitwert						nur Angabe des beizulegenden Zeitwerts		
			wiederkehrend			nicht wiederkehrend					
IPSAS	Relevanter Paragraph	Anforderung	L1 ¹	L2 ²	L3 ³	L1	L2	L3	L1	L2	L3
IPSAS 12 (50C (b))	(a)	Bewertung des beizulegenden Zeitwerts zum Abschlussstichtag	X	X	X	X	X	X			
IPSAS 16 (89C (b))	(a)	Gründe für die Bewertung				X	X	X			
	(b)	Stufe der Bewertungshierarchie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
IPSAS 27 (46C (b))	(c)	Beschreibung der Bewertungstechnik(en) und der Inputfaktoren, die bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verwendet werden		X	X		X	X		X	X
IPSAS 30 (30C (b))											
IPSAS 31 (123C (b))	(c)	Allfällige Änderungen der Bewertungstechnik(en) und die Gründe dafür		X	X		X	X		X	X
IPSAS 34 (23C (b))	(c)	Quantitative Information über die wesentlichen nicht beobachtbaren Inputfaktoren, die bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verwendet werden		X	X		X	X		X	X
IPSAS 38 (57C (b))	(d)	Überleitung von den Eröffnungssalden zu den Schlussalden			X						
	(e)	Der im Überschuss oder Defizit enthaltene Gesamtgewinn oder -verlust für die Periode, der der Veränderung der nicht realisierten Gewinne oder Verluste in Bezug auf immaterieller Vermögenswerte, die am Abschlussstichtag gehalten werden, zuordenbar ist			X						
	(f)	Beschreibung der von der Einheit verwendeten Bewertungsprozesse			X			X			
	(g)	ausführliche Beschreibung der Sensibilität der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts gegenüber Veränderungen bei nicht beobachtbaren Inputfaktoren			X						

	(g)	Würde bei finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten eine Veränderung an einem oder mehreren nicht beobachtbaren Inputfaktoren, mit der für möglich gehaltene alternative Annahmen widergespiegelt werden sollen, zu einer bedeutenden Änderung des beizulegenden Zeitwerts führen, hat eine Einheit dies anzugeben und die Auswirkung derartiger Änderungen zu beschreiben ⁴ .			X						

Abschnitt B: Auswahl der Bewertungsgrundlagen

B.1. Wie legt eine Einheit das beabsichtigte Hauptbewertungsziel eines Vermögenswerts fest?

Wenn ein Vermögenswert sowohl für seine finanzielle als auch für seine operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, hat die Einheit als Hauptziel das Halten des Vermögenswerts zu bestimmen, um die geeignete Bewertungsgrundlage auszuwählen. Die Einheit sollte dazu fachliches Ermessen anwenden und die in IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, (Paragraphen 16–21) dargelegten Grundsätze berücksichtigen, um das beabsichtigte Hauptziel des Vermögenswerts festzustellen. Kann die Einheit dies mithilfe dieser Grundsätze nicht bestimmen, wird angenommen, dass der Vermögenswert nicht zahlungsmittelgenerierend ist, angesichts des übergeordneten Ziels des öffentlichen Sektors.

B.2. Wie bestimmt eine Einheit, ob ein Vermögenswert eine einzelne Bilanzierungseinheit oder mehrere Bilanzierungseinheiten darstellt?

In manchen Fällen kann ein Vermögenswert, der sowohl für finanzielle als auch für operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, darauf hinweisen, dass die einzelnen Teile des Vermögenswerts getrennt bewertet und dabei unterschiedliche Bewertungsgrundlagen angewendet werden sollten. So könnte beispielsweise der Teil eines Vermögenswerts, der für operative Zwecke genutzt wird, mit dem operativen Zeitwert bewertet werden, während der Teil, der für finanzielle Zwecke genutzt wird, zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Gebäudeflügel eines Krankenhauses durch die Berechnung von Gebühren für medizinische Dienstleistungen einen finanziellen Ertrag generiert, während ein anderer Flügel des Krankenhauses ausschließlich für seine operative Leistungsfähigkeit gehalten wird, in dem medizinische Dienstleistungen kostenlos an Bürger:innen erbracht werden.

Ob der Vermögenswert ein eigenständiger Vermögenswert, aus mehreren Teilen zusammengesetzt oder eine Gruppe von Vermögenswerten ist, hängt von der Bilanzierungseinheit ab. Die Bilanzierungseinheit des Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit ist im Einklang mit demjenigen IPSAS zu bestimmen, der die Anwendung einer oder mehrerer in diesem Standard identifizierten Bewertungsgrundlagen verlangt oder gestattet.

¹ Inputfaktoren auf Stufe 1 sind in aktiven, für die Einheit zum Bewertungszeitpunkt zugänglichen Märkten für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notierte (nicht berichtigte) Preise.

² Inputfaktoren auf Stufe 2 sind andere Inputfaktoren als die in Stufe 1 aufgenommenen Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit entweder unmittelbar oder mittelbar zu beobachten sind.

³ Inputfaktoren auf Stufe 3 sind Inputfaktoren, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit nicht beobachtbar sind.

⁴ Diese Angabepflicht ist auf die Änderungen zu IPSAS 30, *Finanzinstrumente*: Angaben, beschränkt.

B.3. *Was sollte eine Einheit bei der Bestimmung des geeigneten Bewertungsmodells berücksichtigen?*

Das angewendete Anschaffungskostenmodell oder das Zeitwertmodell zur Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer Einheit kann durch Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit bestimmt werden. Dies kann der Fall sein, wenn die Wahl der Bilanzierungsmethoden getroffen wird durch:

- (a) eine übergeordnete Regierungsebene für alle Einheiten in einem Sektor oder eine Rechtsordnung; oder
- (b) ein anwendbares regulatorisches Rahmenwerk in der betreffenden Rechtsordnung.

Wenn die berichtende Einheit bei der Auswahl eines Bewertungsmodells ihre eigenen Bilanzierungsmethoden festlegen kann, sollte sie das Bewertungsmodell wählen, das die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressat:innen am besten erfüllt.

Bei der Auswahl des geeigneten Bewertungsmodells sollte die berichtende Einheit erwägen, ob sie möchte, dass ihr Vermögenswert oder ihre Verbindlichkeit den Wert der Transaktion zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung oder den Zeitwert derselben Transaktion zum Bewertungsstichtag widerspiegelt.

Abschnitt C: Anschaffungskosten

C.1. *Besteht ein Unterschied zwischen dem Transaktionspreis und den Anschaffungskosten?*

Ja. Der Transaktionspreis ist definiert als die für den Erwerb, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts gewährte oder für die Übernahme der Verbindlichkeit erhaltene Gegenleistung und wird verwendet, um einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit am Tag der erstmaligen Erfassung zu bewerten. Die Anschaffungskosten werden vom Transaktionspreis angepasst um die Transaktionskosten oder, falls angemessen, dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert abgeleitet. In einigen Fällen können die Anschaffungskosten dem Transaktionspreis entsprechen und in manchen Fällen werden die Anschaffungskosten, zumindest teilweise, vom Preis der Transaktion oder einem anderen Ereignis, das zum Vermögenswert oder der Verbindlichkeit führt, abgeleitet.

C.2. *Sollten die Transaktionskosten vom Transaktionspreis abgezogen werden, wenn die Anschaffungskosten einer Verbindlichkeit bestimmt werden?*

Ja. Die Definition von Anschaffungskosten inkludiert Transaktionskosten, da solche Kosten wesentlich sein können. Um die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Verbindlichkeit angemessen widerzuspiegeln, werden die Transaktionskosten, die angefallen sind, um die Verbindlichkeit zu übernehmen, vom Vertragswert des Fremdkapitals abgezogen. Eine Einheit leiht sich zum Beispiel WE 1.000.000, wovon WE 100.000 Transaktionskosten sind. In einem solchen Fall betragen die Anschaffungskosten WE 900.000. Das liegt daran, dass die Transaktionskosten in Höhe von WE 100.000 sofort nach Empfang der WE 1.000.000 an die Institution oder Gegenpartei zurückgezahlt werden und der Einheit somit WE 900.000 verbleiben. Die Transaktionskosten in Höhe von WE 100.000 werden über die Laufzeit des Instruments als Zinsaufwand erfasst, da der Buchwert von WE 900.000 bis zum Fälligkeitsdatum auf WE 1.000.000 aufgezinzt wird.

Abschnitt D: operativer Zeitwert

D.1. *Wie spiegelt eine Einheit das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts wider?*

Dienstleistungspotenzial ist die Fähigkeit, Dienstleistungen zu erbringen, die zur Verwirklichung der politischen Ziele einer Einheit beitragen. Dienstleistungspotenzial ermöglicht einer Einheit die Verwirklichung ihrer Ziele, ohne dabei zwingend Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln zu erzeugen. Um das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts angemessen abzubilden, müssen Alter, Funktionalität und Zustand des Vermögenswerts in der Bewertung berücksichtigt werden.

Zum Beispiel wird von einem neuen Vermögenswert erwartet, dass er ein höheres verbleibendes Dienstleistungspotenzial hat als ein Vermögenswert, der sich in der Mitte seiner Nutzungsdauer befindet. Das Alter des Vermögenswerts korreliert mit dessen verbleibendem Dienstleistungspotenzial. Die Berücksichtigung des Alters bei der Bewertung stellt sicher, dass das verbleibende Dienstleistungspotenzial angemessen geschätzt wird.

Das derzeitige Alter, die Funktionalität und der Zustand eines Vermögenswerts wird durch Berücksichtigung von physischer, funktionaler und wirtschaftlicher Obsoleszenz widerspiegelt.

- (a) **Physische Obsoleszenz** – Physische Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials aufgrund der physischen Abnutzung des Vermögenswerts oder seiner Komponenten infolge von Alter und Nutzung. Bei der Beurteilung der physischen Obsoleszenz sollte eine Einheit auch anstehende routinemäßige und regelmäßige Wartungsarbeiten berücksichtigen, da diese wertvolle Hinweise auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögenswerts bzw. der Komponenten und deren Abnutzungsfaktoren liefern können.
- (b) **Funktionale Obsoleszenz** – Funktionale Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials, das durch Ineffizienzen des bewerteten Vermögenswerts im Vergleich zu seinem modernen Pendant entsteht – ist der Vermögenswert passend für seine derzeitige Funktion? Funktionale Obsoleszenz kann durch (technische) Weiterentwicklungen oder Änderungen im Design beziehungsweise in der Spezifikation eines Vermögenswerts entstehen. Beispielsweise könnten Fortschritte in der Medizintechnik dazu führen, dass ein bisher genutztes Gerät veraltet ist, oder technologische Innovationen im Bildungsbereich könnten dazu führen, dass Tafelmaterial durch digitale Bildschirme ersetzt wird. Solche Weiterentwicklungen müssen in die Bewertung der funktionalen Obsoleszenz einfließen.
- (c) **Wirtschaftliche (oder externe) Obsoleszenz** – Wirtschaftliche Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust an Nutzen, der durch wirtschaftliche oder andere Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit verursacht wird. Dazu kann beispielsweise eine Kapazität gehören, die höher ist als der Bedarf des bestehenden Vermögenswerts.

D.2. *Wie berechnet eine Einheit den operativen Zeitwert eines Vermögenswerts, wenn kein aktiver Markt existiert?*

Wenn in einem aktiven Markt kein Preis für einen identischen oder ähnlichen Vermögenswert vorliegt, wird der operative Zeitwert anhand der Kosten für die Entwicklung oder Herstellung eines identischen oder ähnlichen Vermögenswerts bestimmt (Kostenansatz).

Bei der Bestimmung der Kosten zur Entwicklung oder Herstellung eines identischen oder ähnlichen Vermögenswerts ermittelt die Einheit den Preis jeder einzelnen Komponente, die Teil des Vermögenswerts ist. Darüber hinaus gehören zu den Kosten auch Beträge, die für die Montage oder Entwicklung des Vermögenswerts zu zahlen sind. Beobachtbare Inputfaktoren werden genutzt, soweit dies möglich ist, um die Preise der Teile sowie die Kosten für Montage, Herstellung oder Entwicklung zu bestimmen. Da der operative Zeitwert eine einheitsspezifische Bewertung ist, werden beobachtbare Inputfaktoren dann verwendet, wenn sie verfügbar und für die Einheit relevant sind. Beispielsweise kann das Verteidigungsministerium bei der Bewertung eines Flugzeugs zu dem Schluss kommen, dass es die einzelnen Teile auf einem aktiven Markt erwerben würde, die Montage des Flugzeugs jedoch mit eigenen Mitarbeiter:innen durchführt (also auf dem kostengünstigsten Weg). Für Rumpf, Triebwerk etc. werden dann beobachtbare Inputfaktoren verwendet, die für das Ministerium relevant sind. Für die Montage wird ein einheitsspezifischer Input verwendet, da das Ministerium das Flugzeug intern zusammenbauen wird.

D.3. *Wie identifiziert eine Einheit einen identischen oder ähnlichen Vermögenswert, wenn neue Technologie existiert, die den bestehenden Vermögenswert veraltet macht?*

Der operative Zeitwert wird bestimmt, indem der Preis ermittelt wird, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines identischen Vermögenswerts auf einem aktiven Markt zahlen würde. Ein identischer Vermögenswert auf einem aktiven Markt wird unabhängig von neuer Technologie verwendet, die den bewerteten Vermögenswert überholt hat. Beispiel: Wenn eine Gesundheitsbehörde den operativen Zeitwert von vor 10 Jahren angeschafften Beatmungsgeräten bewertet, wird die neueste Version eines Beatmungsgeräts bei der Identifikation eines identischen Vermögenswerts nicht berücksichtigt.

Kann kein identischer Vermögenswert identifiziert werden, kann ein ähnlicher Vermögenswert als neueste Version des Vermögenswerts herangezogen werden. Dabei wird der Wert der neuesten Version jedoch angepasst, um das aktuelle Alter, die Funktionalität und den Zustand des bewerteten Vermögenswerts widerzuspiegeln.

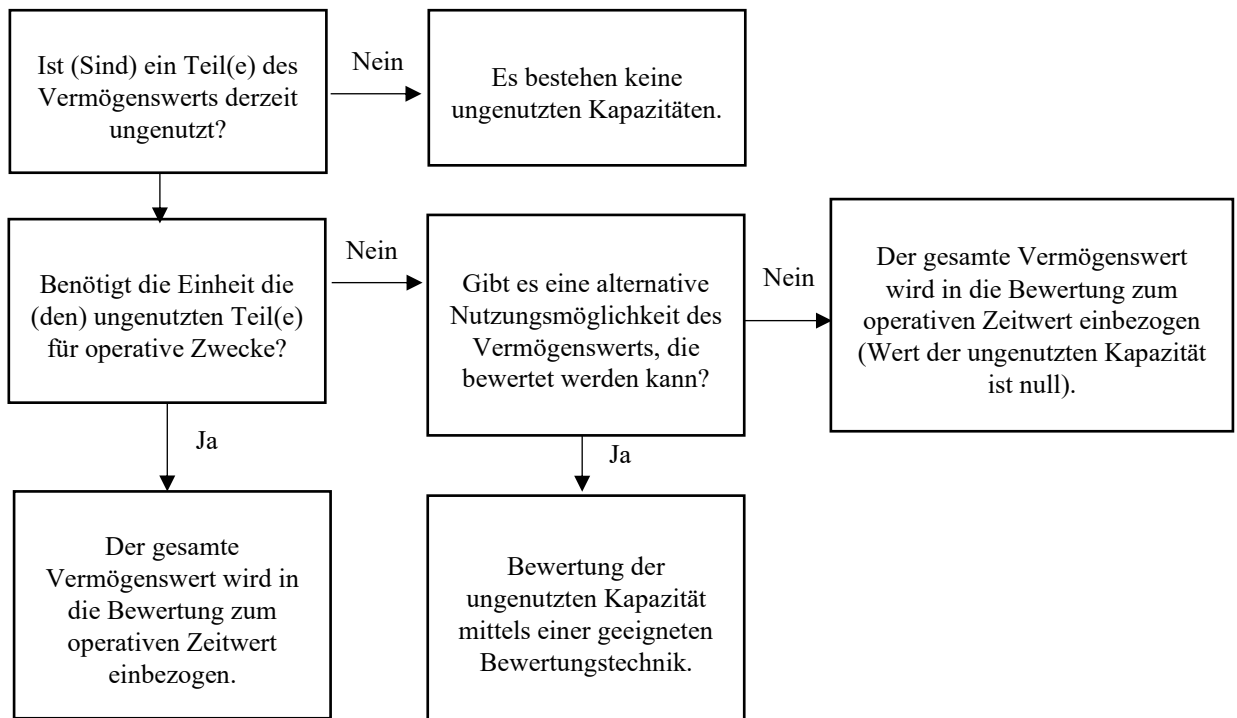
D.4. *Wird die aktuell ungenutzte Kapazität eines Vermögenswerts vom operativen Zeitwert ausgeschlossen?*

Das kommt darauf an. Jeder ungenutzte Teil des Vermögenswerts wird dahingehend bewertet, ob er für einen betrieblichen Zweck im Zusammenhang mit dem Vermögenswert gehalten wird. Dies kann z. B. bei Sicherheitsanforderungen, rechtlichen oder anderen Beschränkungen der Fall sein oder wenn der ungenutzte Teil für eine zukünftige Nutzung erforderlich ist (siehe Entscheidungsbaum unten).

Beispiel: Ein Gemeindezentrum in einer naturgefahrenanfälligen Kommune hat eine Kapazität von 700 Personen, obwohl derzeit nur 200 regelmäßig die Einrichtung nutzen. Die ungenutzte Kapazität hat noch operative Leistungsfähigkeit, weil das Zentrum einem doppelten Zweck dient. Es wird als Gemeindezentrum und als Notunterkunft bei Katastrophen verwendet. Die derzeit ungenutzte Kapazität von 500 Personen ist für den breiteren operativen Zweck der Gemeinde noch erforderlich und daher wird der gesamte Vermögenswert in die Bewertung des operativen Zeitwerts einbezogen.

In einem weiteren Beispiel wird erwartet, dass der derzeit ungenutzte Teil des Vermögenswerts in der nahen Zukunft erforderlich sein wird. Wird in einer schnell wachsenden Gemeinde eine Schule gebaut, wurde sie möglicherweise für die erwartete Anzahl an Schüler:innen und nicht nur für die aktuelle Schülerzahl konzipiert. Die derzeit ungenutzte Kapazität wird daher als erforderlich angesehen und in die Bewertung des operativen Zeitwerts der Schule einbezogen.

Wenn festgestellt wird, dass der ungenutzte Teil keinen operativen Zweck hat, muss die Einheit prüfen, ob eine alternative Nutzung möglich ist. Ist eine alternative Nutzung aktuell verfügbar, wird der betreffende Teil des Vermögenswerts als separate Bilanzierungseinheit unter Verwendung einer geeigneten Bewertungsgrundlage bewertet. Ist keine alternative Nutzung gegeben, wird der ungenutzte Teil in den operativen Zeitwert einbezogen, hat jedoch keinen Wert.

Veranschaulichung der Analyse von ungenutzten Kapazitäten

D.5. *Werden Einschränkungen in Bezug auf die Nutzung oder Veräußerung eines Vermögenswerts beim operativen Zeitwert eines Vermögenswerts berücksichtigt?*

Ja. Viele Vermögenswerte unterliegen Einschränkungen in Bezug auf die Nutzung und Veräußerung. Solche Einschränkungen beeinflussen, wie eine Einheit den Vermögenswert betreibt. Ein Staat kann zum Beispiel den Betrieb eines von einer Gemeinde betriebenen Gebäudes dahingehend einschränken, dass es als Bibliothek betrieben werden muss. Wenn die Einheit den operativen Zeitwert des Gebäudes bewertet, bewertet sie das Gebäude auf der Grundlage, dass es als Bibliothek betrieben werden muss.

D.6. *Welche Faktoren werden bei der Identifizierung eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts berücksichtigt und welche Anpassungen sind nötig, um den operativen Zeitwert des bestehenden Vermögenswerts widerzuspiegeln?*

Ein moderner gleichwertiger Vermögenswert sollte die gleichen Merkmale widerspiegeln wie der Vermögenswert, der bewertet wird. Hat der gleichwertige Vermögenswert ein unterschiedliches Dienstleistungspotenzial als der bewertete Vermögenswert (obwohl er zwangsläufig die gleiche Wesensart hat), werden Vergleichstechniken eingesetzt, um die Differenz zwischen dem Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts der Einheit, der bewertet wird, und dem Dienstleistungspotenzial des gleichwertigen Vermögenswerts auszugleichen.

In einigen Fällen spiegelt der moderne gleichwertige Vermögenswert nicht den Vermögenswert wider, der bewertet wird. Beispielsweise kann es schwierig sein, die Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts zu ermitteln, wenn der operative Zeitwert eines Kulturguts, etwa eines historischen Gebäudes, geschätzt wird. Das liegt daran, dass der Wert des Vermögenswerts über eine bloße Nachbildung des bestehenden Vermögenswerts hinausgeht. Der Ersatz des Kulturguts durch einen modernen gleichwertigen Vermögenswert würde dessen kulturellen Wert nicht widerspiegeln und wäre daher für Bewertungszwecke nicht geeignet.

Die Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts entsprechen dem Betrag, der zum Bewertungsstichtag für die Entwicklung oder Herstellung des Vermögenswerts zu zahlen wäre. Es gibt jedoch Faktoren, die dazu führen können, dass die Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts von den Kosten für die Schaffung des tatsächlichen Vermögenswerts abweichen:

- (a) Phasierung der Arbeiten – Ein Vermögenswert kann in mehreren Phasen entwickelt worden sein. Die Kosten eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts basieren auf einer einstufigen Entwicklung und werden zum Bewertungsstichtag ermittelt. Selbst eine einstufige Entwicklung kann sich über einen längeren Zeitraum erstrecken.
- (b) Fremdkapitalkosten – Wenn die Einheit Fremdkapitalkosten nicht gemäß IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*, aktiviert, werden diese Finanzierungskosten bei der Bewertung des modernen gleichwertigen Vermögenswerts nicht berücksichtigt.
- (c) Zusatzkosten durch Erweiterungen eines bestehenden Vermögenswerts – Diese Kosten werden nicht berücksichtigt, da die Bewertung eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts erfolgt.
- (d) Vertragsänderungen – Zusätzliche Herstellungskosten aufgrund von Vertragsänderungen sind nicht zu berücksichtigen. Der bewertete moderne gleichwertige Vermögenswert hat dieselbe Dienstleistungskapazität wie der bestehende Vermögenswert in seiner aktuellen Verwendung.
- (e) Planungsänderungen – Die Einheit sollte prüfen, ob für den Bau des modernen gleichwertigen Vermögenswerts eine Baugenehmigung erforderlich wäre, und dies berücksichtigen.

Es ist nicht immer durchführbar, Anpassungen für jede Form der Obsoleszenz getrennt zu erfassen. Insbesondere kann es schwierig sein, zwischen funktionaler Obsoleszenz und wirtschaftlicher (oder externer) Obsoleszenz zu unterscheiden. In solchen Fällen sollten die Anpassungen zur Obsoleszenz gegebenenfalls zusammengefasst betrachtet werden.

Abschnitt E: Einsatz von Expert:innen

E.1. *Wer sollte eine Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten durchführen?*

Die Verantwortung für die Einholung einer Bewertung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten für Zwecke der Finanzbuchhaltung und Berichterstattung liegt bei den Aufsteller:innen der entsprechenden Abschlüsse. Die Bewertung sollte jedoch von einer Person (oder Organisation) mit der entsprechenden Fachkompetenz durchgeführt werden, um eine Bewertung zu gewährleisten, die die Werte der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten in den Abschlüssen gemäß IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, Paragraph 27, getreu widerspiegelt.

Die Art der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten leitet die Aufsteller:innen der Abschlüsse dabei an, welche Fachkenntnisse erforderlich sind. Zum Beispiel: Die Bewertung von Verbindlichkeiten aus einem Rentensystem erfordert die Mitwirkung von Versicherungsmathematiker:innen; die Bewertung von medizinischer Ausrüstung beinhaltet Gespräche mit Mediziner:innen und Beschaffungsexpert:innen; die Verantwortlichen für das Management von Fahrzeugflotten müssen in die Bewertung dieser Flotten eingebunden werden; die Bewertung von Rechtsansprüchen gegen die Einheit (Verbindlichkeiten) erfolgt in Zusammenarbeit mit den Rechtsberater:innen der Einheit; die Bewertung von Infrastrukturanlagen erfordert die Expertise von Ingenieur:innen und Vermessungsexpert:innen; und die Bewertung von Grundstücken und Gebäuden sollte von entsprechend qualifizierten Vermessungsexpert:innen durchgeführt werden.

E.2. *Welche Art von Informationen werden die Bewertungsexpert:innen einfordern, um die Bewertung durchführen zu können?*

Die Einheit und die Bewertungsexpert:innen müssen vor Beginn des Bewertungsauftrags über Art und Umfang der Bewertung sprechen und sich darauf einigen. Die Informationen, die die Bewertungsexpert:innen benötigen, hängen teilweise von der Art der zu bewertenden Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten ab.

Die Informationen, die die Einheit den Bewertungsexpert:innen bereitstellen muss, damit diese die Bewertung durchführen können, umfassen in der Regel einige oder alle der folgenden Punkte:

- (a) Zweck der Bewertung. Die Einheit kann aus verschiedenen Gründen eine Bewertung ihrer Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten benötigen, und der Zweck kann die Bewertungsgrundlage beeinflussen, die die Expert:innen wählen. Der Zweck der Bewertung im Rahmen dieses Standards ist die Erstellung der Abschlüsse der Einheit. Die Einheit sollte die Bewertungsexpert:innen darüber informieren, dass die Abschlüsse gemäß IPSAS erstellt werden; es ist sinnvoll, den Spezialist:innen eine Kopie der relevanten IPSAS (oder den entsprechenden Auszug) zur Verfügung zu stellen und zu besprechen. Jegliche Vereinbarungen zwischen der Einheit und den Bewertungsexpert:innen sollen klären, welche Bewertungsarbeiten durchgeführt werden und welche spezifischen Angaben die Bewertung begleiten müssen, um sicherzustellen, dass die exakten Anforderungen an die Buchhaltung erfüllt sind.
- (b) zu bewertende Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten. Die Einheit und die Bewertungsexpert:innen müssen sich darauf verständigen, welche Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten für die Einbeziehung in die Abschlüsse bewertet werden sollen. Die Bewertungsexpert:innen benötigen:
 - (i) Verständnis für die rechtlichen Eigentumsverhältnisse an jedem Vermögenswert oder jeder Verbindlichkeit und ob das gesamte Recht oder nur ein Teil davon bewertet wird;
 - (ii) Informationen zum Zweck des Haltens des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit – zur finanziellen oder operativen Leistungsfähigkeit –, da dies die Auswahl der Bewertungsmethode (Bewertungsgrundlage oder Technik) beeinflussen kann;
 - (iii) Informationen zu etwaigen Verbesserungen, die die Einheit als Mieterin an Immobilien vorgenommen hat, ob diese bei Vertragsverlängerungen oder Mietüberprüfungen unberücksichtigt bleiben und ob die Einheit die Immobilie bei Beendigung des Mietverhältnisses in den ursprünglichen Zustand zurückversetzen muss;
 - (iv) Verständnis über den Grad der Kontrolle, den die Einheit über Immobilien oder anderes Eigentum⁵ besitzt, die mehreren Eigentümer:innen gehören, und wie Rechte anderer Eigentümer:innen die Möglichkeit der Einheit einschränken könnten, ihren Anteil zu verkaufen;
 - (v) Sicherstellung, dass bei einem Immobilienportfolio eine Zusammenfassung dieser Vermögenswerte angemessen ist.
- (c) Annahmen. Internationale oder nationale Standards, die für die Art der Bewertung gelten, unterscheiden oft zwischen Annahmen, die mit den zum Bewertungsdatum bekannten Tatsachen übereinstimmen oder übereinstimmen könnten, und solchen, die von den bekannten Tatsachen abweichen. Gegebenenfalls müssen sich die Einheit und die Bewertungsexpert:innen darauf einigen, welche Annahmen bei der Bewertung verwendet werden sollen, unter Berücksichtigung der Merkmale der Bewertungsgrundlage; diese Annahmen sollten im Bewertungsbericht enthalten sein.
- (d) Bewertungsdatum. Die Einheit muss die Bewertungsexpert:innen über das erforderliche konkrete Bewertungsdatum informieren.
- (e) Berichtswährung. Die Einheit muss die Bewertungsexpert:innen darüber informieren, in welcher Währung der Wert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit im Abschluss ausgewiesen wird. Dies ist besonders wichtig, wenn Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten über mehrere Rechtsordnungen verteilt sind oder Zahlungsflüsse in mehreren Währungen ausgedrückt werden, etwa bei Auslandstätigkeiten diplomatischer Posten.
- (f) Einschränkungen der Tätigkeit der Bewertungsexpert:innen. Ein:e Bewertungsexpert:in wird die für die jeweilige Bewertung geltenden internationalen oder nationalen Standards anwenden. Die von den Bewertungsexpert:innen angewendete Methodik kann umfassen:

⁵ Anderes Eigentum sind Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die keine Immobilien, wie oben definiert, sind.

- (i) physische Inspektionen des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit (insbesondere, wenn die Expert:innen den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum ersten Mal bewerten);
- (ii) Nachforschungen (sowohl intern als auch extern zur Einheit);
- (iii) Analyse der von der Einheit bereitgestellten Informationen oder der durch Nachforschungen bzw. physische Inspektionen erlangten Daten.

Die Einheit muss die Bewertungsexpert:innen über etwaige Einschränkungen oder Beschränkungen informieren, die im Rahmen des Bewertungsauftrags gelten, da diese die Ergebnisse der Bewertung beeinflussen können und im Bewertungsbericht dokumentiert werden müssen.

E.3. *Welche Bewertungsgrundlagen verwenden die Bewertungsexpert:innen?*

Bewertungsexpert:innen wenden für den Bewertungsauftrag die jeweils geeigneten internationalen oder nationalen Standards an. Grundsätzlich nutzen sie den Marktansatz, den Einkommensansatz oder den Kostenansatz, um den Wert zu bestimmen, je nach Art des Vermögenswerts (oder der Verbindlichkeit), dem Zweck, dem Bewertungsziel und der Bewertungsgrundlage, dem beabsichtigten Verwendungszweck und dem Kontext des jeweiligen Auftrags sowie etwaigen gesetzlichen oder sonstigen zwingenden Anforderungen der jeweiligen Rechtsordnung.

E.4. *Welche Art von Annahmen sind bei der Durchführung einer Immobilienbewertung durch Bewertungsexpert:innen nach dem Kostenansatz (häufig auch als Wiederbeschaffungskostenmethode nach Berücksichtigung der Abschreibungen bezeichnet) angemessen?*

Die Natur der Annahmen muss mit den Grundsätzen des Standards übereinstimmen. Da die Bewertung einheitsspezifisch ist, ist es wichtig, dass die Bewertungsexpert:innen bei Festlegung der Annahmen die Sichtweise der Einheit zum Immobilienvermögen kennen und die Informationen berücksichtigen, die diese Sichtweise stützen. Annahmen berücksichtigen wahrscheinlich die folgenden Faktoren, die von den Bewertungsexpert:innen bei der Abgrenzung des Bewertungsauftrags gemeinsam mit der Einheit bestimmt werden sollen:

- (a) der Bau des Gebäudes steht unmittelbar bevor.
Obwohl Gebäude in der Regel über einen längeren Zeitraum errichtet werden, müssen die Bewertungsexpert:innen beim Kostenansatz davon ausgehen, dass die Herstellung oder Entwicklung des Vermögenswerts zum Bewertungsdatum unmittelbar erfolgt – nicht über die voraussichtliche Bauzeit und unter Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes. Die Methode zur Ermittlung der Basiskosten sollte zwischen Bewertungsexpert:innen und Einheit abgesprochen werden.
- (b) der bestehende Standort der Immobilie.
Güter und Dienstleistungen können an verschiedenen Standorten bereitgestellt werden. Ein Krankenhaus könnte beispielsweise an unterschiedlichen Standorten errichtet werden, um vergleichbare Gesundheitsdienstleistungen für dieselbe Bevölkerungsgruppe zu erbringen. Bei der Anwendung des operativen Zeitwerts müssen die Bewertungsexpert:innen annehmen, dass die Einheit die Güter bzw. Dienstleistungen am bestehenden Standort des Vermögenswerts weiterhin erbringt.
- (c) ob die Einheit eine Aktivierung von Fremdkapitalkosten vornimmt.
Fremdkapitalkosten werden nur dann in den operativen Zeitwert des Vermögenswerts einbezogen, wenn die Einheit diese gemäß IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*, aktiviert. Wenn die Einheit keine Aktivierung von Fremdkapitalkosten vornimmt, spiegeln die Bewertungsexpert:innen diese Bilanzierungsmethode in ihren Annahmen wider und lassen Finanzierungskosten bei der Bewertung des modernen gleichwertigen Vermögenswerts außer Acht.

- (d) erwartete demografische Veränderungen, die die Nutzung des Gebäudes beeinflussen.

Im Verlauf der verbleibenden Nutzungsdauer des Gebäudes können demografische Veränderungen erwartet werden, die die Nachfrage nach den mit dem Gebäude erbrachten Leistungen reduzieren oder erhöhen. Das könnte zu einer Veränderung der Annahmen hinsichtlich der fortlaufenden Nutzung des Gebäudes oder der erforderlichen Spezifikationen für einen effizienten und effektiven Ersatz des Gebäudes führen. Umgekehrt können demografische Änderungen eine steigende Nachfrage für Dienstleistungen, die unter Nutzung des Gebäudes erbracht werden, nahelegen, was einen höheren Nutzungsgrad des Vermögenswerts als die aktuellen Zahlen vermuten lässt. Beispielsweise kann eine Schule derzeit unterbelegt sein, aber geplante Entwicklungen im Einzugsgebiet könnten zukünftig eine volle Auslastung erwarten lassen. Solche demografischen Effekte auf den Ersatz des Gebäudes sind Faktoren, die die Bewertungsexpert:innen mit der Einheit klären sollten.

- (e) spezialisierte Merkmale des Gebäudes.

Ein Gebäude könnte auf den ersten Blick eine konventionelle, einfache Bauweise aufweisen, ähnlich wie andere am Markt gehandelte Gebäude, aber bei näherer Betrachtung speziell angepasste Merkmale besitzen, die auf die Anforderungen der Einheit zugeschnitten sind. Beispiele hierfür sind Sicherheitsvorkehrungen zum Schutz von Personal in Gebäuden, die direkt Dienstleistungen an die Öffentlichkeit erbringen; Sicherheitszonen um Botschaften zum Schutz des Geländes (und Personal) vor terroristischen Angriffen; oder bauliche Anpassungen zur Verbesserung der Effizienz und Effektivität bei der Dienstleistungserbringung. Die Notwendigkeit solcher spezialisierten Merkmale ist ein weiterer Punkt, der zwischen Bewertungsexpert:innen und Einheit zu klären ist.

- (f) Angemessenheit von Standard-Nutzungsdauern und -Kostensätzen.

Die Bauindustrie kennt in der Regel Standard-Nutzungsdauern für unterschiedliche Gebäudetypen (z. B. Wohn-, Gewerbe- oder Industriegebäude); Ingenieur:innen wenden ein ähnliches Prinzip für Bauwerke wie Brücken oder Staudämme an. In einigen Fällen liegen auch Standard-Kostensätze für Immobilien vor. Die Bewertungsexpert:innen werden diese modellhaften Annahmen wahrscheinlich verwenden, sofern keine Informationen vorliegen, die Anpassungen an den Standards erfordern. Unterstützende Informationen zu geeigneten Nutzungsdauern und Kostensätzen sind Punkte, die mit der Einheit abgestimmt werden sollten.

E.5. *Was versteht man unter einem „modernen gleichwertigen Vermögenswert“?*

Ein moderner gleichwertiger Vermögenswert ist ein Vermögenswert, der eine ähnliche Funktion und einen gleichwertigen Nutzen bietet wie der zu bewertende Vermögenswert, jedoch nach aktuellem Design gestaltet sowie mit kosteneffizienten Materialien und Techniken der Gegenwart hergestellt oder gemacht wird.

Das Konzept des modernen gleichwertigen Vermögenswerts wird von Bewertungsexpert:innen angewandt, wenn sie Immobilien nach dem Kostenansatz bewerten (in einigen internationalen oder nationalen Bewertungsstandards auch als Wiederbeschaffungskosten nach Berücksichtigung der Abschreibungen bekannt).

Die Wiederbeschaffungskostenmethode nach Berücksichtigung der Abschreibungen basiert auf der Wirtschaftstheorie der Substitution. Die zugrundeliegende Annahme ist, dass potenzielle Käufer:innen bei einer Leistungstransaktion nicht mehr für den zu bewertenden Vermögenswert zahlen würden, als es sie kosten würde, einen gleichwertigen neuen Vermögenswert zu erwerben. Die Technik umfasst die Erfassung aller Kosten zur Bereitstellung eines modernen gleichwertigen Vermögenswerts, wobei die Preisstellung zum Bewertungsstichtag erfolgt.

Um den Preis zu ermitteln, den die Einheit für den tatsächlichen Vermögenswert zahlen würde, müssen von den Bruttowiederbeschaffungskosten des modernen gleichwertigen Vermögenswerts Bewertungsanpassungen vorgenommen werden, um die Unterschiede zwischen diesem und dem tatsächlichen Vermögenswert widerzuspiegeln. Solche Unterschiede können Obsoleszenzfaktoren betreffen, wie etwa den physischen Zustand, die verbleibende wirtschaftliche Nutzungsdauer, vergleichbare Betriebskosten und die vergleichbare Effizienz und Funktionalität des tatsächlichen Vermögenswerts. Für den modernen gleichwertigen Vermögenswert benötigte Grundstücke werden separat bewertet.

Im Rahmen des Kostenansatzes berücksichtigen die Bewertungsexpert:innen alle angemessenen Kosten, die im Preis enthalten sein würden, den die Einheit für den Vermögenswert zahlen würde; dazu zählen der Wert des Grundstücks, der Infrastruktur, Planungsgebühren, Finanzierungskosten (sofern zutreffend) sowie der Gewinn des Bauträgers, die bei der Erschaffung des gleichwertigen Vermögenswerts anfallen würden.

Wird von der Einheit gemäß IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*, keine Aktivierung der Fremdkapitalkosten vorgenommen, müssen die Bewertungsexpert:innen Finanzierungskosten unberücksichtigt lassen.

Die Kosten des modernen gleichwertigen Vermögenswerts müssen angepasst werden, um den Zustand, die Funktionalität sowie sonstige Obsoleszenzfaktoren des bestehenden Vermögenswerts widerzuspiegeln. Die Bewertungsexpert:innen werden in Absprache mit der Einheit Folgendes berücksichtigen:

- (a) **Physische Obsoleszenz** – Physische Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials aufgrund der physischen Abnutzung des Vermögenswerts oder seiner Komponenten infolge von Alter und Nutzung. Bei der Beurteilung der physischen Obsoleszenz sollte eine Einheit auch anstehende routinemäßige und regelmäßige Wartungsarbeiten berücksichtigen, da diese wertvolle Hinweise auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögenswerts bzw. der Komponenten und deren Abnutzungsfaktoren liefern können.
- (b) **Funktionale Obsoleszenz** – Funktionale Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust des Dienstleistungspotenzials, das durch Ineffizienzen des bewerteten Vermögenswerts im Vergleich zu seinem modernen Pendant entsteht – ist der Vermögenswert passend für seine derzeitige Funktion? Funktionale Obsoleszenz kann durch (technische) Weiterentwicklungen oder Änderungen im Design beziehungsweise in der Spezifikation eines Vermögenswerts entstehen. Beispielsweise könnten Fortschritte in der Medizintechnik dazu führen, dass ein bisher genutztes Gerät veraltet ist, oder technologische Innovationen im Bildungsbereich könnten dazu führen, dass Tafelmaterial durch digitale Bildschirme ersetzt wird. Solche Weiterentwicklungen müssen in die Bewertung der funktionalen Obsoleszenz einfließen.
- (c) **Wirtschaftliche (oder externe) Obsoleszenz** – Wirtschaftliche Obsoleszenz bezieht sich auf den Verlust an Nutzen, der durch wirtschaftliche oder andere Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit verursacht wird. Dazu kann beispielsweise eine Kapazität gehören, die höher ist als der Bedarf des bestehenden Vermögenswerts.

E.6. Müssen die Bewertungsexpert:innen in Bezug auf meine Einheit extern sein?

Sie müssen keine Expert:innen von anderen Organisationen einsetzen. Wenn einer Einheit intern über die erforderliche, entsprechend qualifizierte Expertise (das heißt, ein Mitglied eines geeigneten Berufsverbands) verfügt, können diese Expert:innen für die Durchführung der Bewertung herangezogen werden.

Unabhängig von der Herkunft der Expertise müssen Name, Qualifikationen und Arbeitgeber:innen der Bewertungsexpert:innen im Anhang zum Abschluss angegeben werden. Diese Angabe kann entweder in der Anhangangabe zu den Bilanzierungsmethoden oder in den Anhangangaben zu den detaillierten Angaben zu den Vermögenswerten erfolgen.

E.7. Was kann ich von einem Bewertungsbericht eines:einer Bewertungsspezialist:in erwarten?

Internationale und nationale Bewertungsstandards verlangen von Bewertungsexpert:innen, bestimmte Informationen in ihren Berichten aufzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Bewertung intern oder extern durchgeführt wird.

Die im Bericht enthaltenen Informationen hängen teilweise davon ab, welche Vereinbarungen die Einheit und die Bewertungsexpert:innen vor Beginn des Auftrags getroffen haben, teilweise von der Art der zu bewertenden Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten und teilweise vom angewandten Standardwerk.

Typischerweise enthält der Bericht, ohne darauf beschränkt zu sein, folgende Informationen:

- (a) Name, Qualifikationen, Arbeitgeber:in und weitere relevante Details der Bewertungsexpert:innen.
- (b) Name der Einheit, die die Bewertung in Auftrag gegeben hat, sowie den/die Namen weiterer geplanter Adressat:innen des Berichts.
- (c) Zweck der Bewertung.
- (d) die bewerteten Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten. Bei Immobilien können je nach Rechtsordnung Karten und Pläne beigelegt sein, ebenso Angaben zum Eigentumsrecht (Eigentum oder Miete) und bei Miete Details zu finanziellen Bedingungen, Reparaturpflichten etc.
- (e) die angewandte(n) Bewertungsgrundlage(n).
- (f) der Bewertungsstichtag und Erstellungsdatum des Bewertungsberichts.
- (g) Erläuterung des Vorgehens der Bewertungsexpert:innen bei der Durchführung des Auftrags – etwa Details zu physischen Inspektionen, Interviews, Dokumentenprüfungen, Einschränkungen des Auftrags etc.
- (h) Annahmen und besondere Annahmen.
- (i) Bestätigung, dass die Bewertung gemäß den einschlägigen internationalen oder nationalen Bewertungsstandards durchgeführt wurde.
- (j) Die Bewertungsergebnisse und die Begründung für diese Werte unter Bezugnahme auf die verwendeten Bewertungsgrundlagen. Der Bericht enthält getrennte Bewertungen für das Grundstück und das darauf befindliche Gebäude. Wahrscheinlich werden auch getrennte Bewertungen einzelner Vermögenskomponenten angegeben, sofern diese aufgrund ihrer Höhe oder ihrer Bedeutung für den Vermögenswert wesentlich sind. Die Bewertungsergebnisse werden sowohl in der funktionalen Währung als auch in der Berichtswährung ausgewiesen (sofern zutreffend).
- (k) Diskussion wesentlicher Unsicherheiten in Bezug auf Bewertungsbetrag/-beträge, soweit diese für ein angemessenes Verständnis der Bewertung erforderlich ist.
- (l) Bei bestimmten Verbindlichkeiten Angaben zur Wahrscheinlichkeit von Zeitpunkt und Höhe von Zahlungen zur Erfüllung von Ansprüchen.

Vergleich mit IFRS 13

Die Bewertungsanforderungen in Bezug auf den beizulegenden Zeitwert in IPSAS 46, *Bewertung*, basieren in erster Linie auf IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*, (veröffentlicht im Mai 2011, einschließlich Änderungen bis Februar 2023). Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 46 und IFRS 13 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 46 stellt Leitlinien zu Anschaffungskosten, dem operativen Zeitwert, Erfüllungsbetrag und beizulegenden Zeitwert bereit. IFRS 13 stellt nur Leitlinien zum beizulegenden Zeitwert bereit.
- IPSAS 46 verlangt in Bezug auf Bewertungen von einer Einheit, die Angabepflichten in den maßgeblichen IPSAS anzuwenden. IFRS 13 enthält alle Angaben zur Bewertung gemäß beizulegendem Zeitwert.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 46, *Bewertung*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Die Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den Bewertungen gemäß IPSAS 46 und GFS hängen von den Tatsachen und Umständen der Transaktionen und Buchwerte zum Abschlussstichtag ab.
- Beim erstmaligen Ansatz verlangt IPSAS 46 die Bewertung zum Transaktionspreis oder den als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert, wo zutreffend. In den GFS sind im Allgemeinen alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu Marktpreisen zu bewerten, daher kann es bei beiden zu der gleichen Bewertung kommen.
- IPSAS 46 verlangt die Aktivierung von Transaktionskosten für alle Vermögenswerte, während die GFS nur die Aktivierung der Kosten der Übertragung von Eigentum für nicht finanzielle Vermögenswerte verlangt.
- Bei der Folgebewertung erlaubt IPSAS 46 Anschaffungskosten, den operativen Zeitwert, den Erfüllungsbetrag oder den beizulegenden Zeitwert als Bewertungsgrundlagen. In den GFS sind im Allgemeinen alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu Marktpreisen zu bewerten, damit bei Verwendung des Marktansatzes die gleiche Bewertung erzielt werden kann.

SEITE ABSICHTLICH LEER GELASSEN

IPSAS 47, EINNAHMEN

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Financial Reporting Standard (IFRS®) 15, *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde. Auszüge aus IFRS 15 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 47, Einnahmen wurde im Mai 2023 veröffentlicht.

Seitdem wurde IPSAS 47 durch die folgenden IPSAS geändert:

- Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen (veröffentlicht im Oktober 2024)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in IPSAS 47

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
194A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
203A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL1	Geändert	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL153A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL153A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL153B	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL202A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202B	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL202C	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202C	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL202D	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
AL202D	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202E	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL202F	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202F	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph AL202G	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202G	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202H	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202I	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
AL202J	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph EB1A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
EB1A	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
Überschrift oberhalb von Paragraph EB1B	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
EB1B	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
EB1C	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024
EB1D	Hinzugefügt	Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
Überschrift oberhalb von Paragraph EB1E	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1E	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1F	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1G	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
Überschrift oberhalb von Paragraph EB1H	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1H	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1I	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB1J	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
Überschrift oberhalb von Paragraph EB296A	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB296A	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
Überschrift oberhalb von Paragraph EB308	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB308	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>

IPSAS 47, *EINNAHMEN*

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1–2
Anwendungsbereich	3
Definitionen	4–8
Einnahmen	5–8
Identifizierung von Einnahmen aus Transaktionen.....	9–16
Feststellen, ob eine verbindliche Vereinbarung besteht.....	11–16
Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen.....	17–55
Ansatz	17–29
Bewertung.....	30–35
Steuern.....	36–55
Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen	56–161
Ansatz	56–105
Bewertung.....	106–147
Andere Vermögenswerte von Einnahmen aus Transaktionen mit Kosten aus verbindlichen Vereinbarungen	148–161
Darstellung.....	162–193
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	194–203A
Zeitpunkt des Inkrafttretens	194–195
Übergangsvorschriften.....	196–203A
Rücknahme anderer Standards.....	204
Anhang A: Anwendungsleitlinien	
Anhang B: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Erläuternde Beispiele	
Vergleich mit IFRS 15	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor 47, *Einnahmen*, ist in den Paragraphen 1–204 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 47 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. In diesem Standard sollen die Grundsätze festgelegt werden, nach denen eine Einheit den Abschlussadressat:innen nützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Einnahmen und Zahlungsflüssen aus Transaktionen in Bezug auf Einnahmen zur Verfügung zu stellen hat.
2. Um die in Paragraph 1 festgelegte Zielsetzung zu erreichen, wird bzw. werden in diesem Standard:
 - (a) verlangt, dass eine Einheit die Bedingungen der Transaktion und alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigt, um die Art der Einnahmen aus Transaktionen zu bestimmen; und
 - (b) die Bilanzierungsanforderungen für die Bilanzierung von Einnahmen aus Transaktionen festgelegt.

Anwendungsbereich

3. Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung von Einnahmen aus Transaktionen anzuwenden. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:
 - (a) Zuführungen zu Sozialleistungen, die gemäß den Paragraphen 26–31 von IPSAS 42, *Sozialleistungen*, (Versicherungsmethode) bilanziert werden;
 - (b) Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 40, *Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor*;
 - (c) die Bilanzierung von Zuführungen von Anteilseigner:innen;
 - (d) Leasingverträge, die in den Anwendungsbereich von IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, fallen;
 - (e) Versicherungsverträge, die in den Anwendungsbereich des entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards fallen, der sich mit Versicherungsverträgen befasst;
 - (f) Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, fallen;
 - (g) Rechte und Verpflichtungen aus verbindlichen Vereinbarungen innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, IPSAS 32, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende*, IPSAS 34, *Einzelabschlüsse*, IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, IPSAS 36, *Anteile an Assoziierten Einheiten und Gemeinschaftseinheiten*, IPSAS 37, *Gemeinsame Vereinbarungen*, IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, und IPSAS 40;
 - (h) nicht monetäre Austausche zwischen Einheiten derselben Sparte, die Verkäufe an Ressourcengeber:innen oder potenzielle Ressourcengeber:innen erleichtern sollen. Vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgenommen wäre beispielsweise eine verbindliche Vereinbarung zwischen zwei Einheiten des öffentlichen Sektors, die einen Austausch von Elektrizität vereinbaren, um die Nachfrage ihrer Ressourcengeber:innen an verschiedenen Standorten zeitnah decken zu können;
 - (i) Gewinne aus dem Verkauf von nicht finanziellen Vermögenswerten, die aus der gewöhnlichen Tätigkeiten der Einheit resultieren und in den Anwendungsbereich von IPSAS 16, *Als Finanzinvestition Gehaltene Immobilien*, IPSAS 45, *Sachanlagen*², oder IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, (siehe Paragraph AL5) fallen;
 - (j) Änderungen des Wertes von kurzfristigen und nicht kurzfristigen Vermögenswerten, die aus Folgebewertungen resultieren;
 - (k) erstmaligen Ansatz oder Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der biologischen Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit in Zusammenhang stehen (siehe IPSAS 27, *Landwirtschaft*); und

¹ Es gibt zu Versicherungsverträgen keinen entsprechenden IPSAS und es wird derzeit auch kein Standard in der IPSAS-Literatur entwickelt.

² Wenn dieser Standard vor IPSAS 45 angewendet wird, müssen sich Verweise auf IPSAS 45 in diesem Standard auf IPSAS 17, *Sachanlagen*, beziehen.

(I) Abbau von Bodenschätzen.

Definitionen**4. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

Für Zwecke dieses Standards ist eine verbindliche Vereinbarung eine Vereinbarung, die den Parteien der Vereinbarung Rechte und Verpflichtungen verleiht, die mittels rechtlicher oder gleichwertiger Mittel durchsetzbar sind. (Die Paragraphen AL10–AL31 bieten zusätzliche Leitlinien.)

Ein Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung ist ein Rechtsanspruch einer Einheit auf eine Gegenleistung für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung, sofern dieser Anspruch nicht allein an den Zeitablauf geknüpft ist (beispielsweise das künftige Ergebnis der Einheit).

Eine Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung ist die Verpflichtung einer Einheit, ihre Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung für die die Einheit eine Gegenleistung von Ressourcengeber:innen erhalten hat (bzw. noch zu empfangen ist).

Aus der Perspektive eines:einer Ressourcengeber:in ist ein Kapitaltransfer ein Zufluss von Zahlungsmitteln oder einem anderen Vermögenswert, der sich aus einer verbindlichen Vereinbarung ergibt, mit der Vorgabe, dass die Einheit einen nicht finanziellen Vermögenswert erwirbt oder herstellt, der von der Einheit kontrolliert wird. (Paragraph AL140 enthält zusätzliche Leitlinien.)

Eine Leistungsverpflichtung ist die in einer verbindlichen Vereinbarung enthaltenen Zusage, Ressourcen³ intern für eigenständige Güter oder Dienstleistungen⁴ zu verwenden oder eigenständige Güter oder Dienstleistungen an ein:e Käufer:in oder eine:n Drittbegünstigten zu übertragen.

Ein Kunde ist eine Partei, die mit einer Einheit einen Vertrag über den Erhalt von Gütern und Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit im Austausch für eine Gegenleistung geschlossen hat.

Aus Steuern bezahlte Aufwendungen sind Beträge, die Begünstigten zur Verfügung stehen, und zwar unabhängig davon, ob sie Steuern zahlen oder nicht.

Geldbußen sind wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, den bzw. das eine Einheit wie von einem Gericht oder einer Vollzugsbehörde festgelegt als Folge eines Verstoßes gegen Gesetze oder Vorschriften erhält oder beansprucht.

Andere verpflichtende Beiträge und Abgaben sind Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte, die aufgrund von Gesetzen bzw. Vorschriften an die Einheit gezahlt wurden oder zu zahlen sind und dazu bestimmt sind, Einnahmen zu generieren, die für die Erbringung bestimmter Regierungsprogramme verwendet werden sollen.

Ein:e Käufer:in ist ein:e Ressourcengeber:in, die aufgrund einer verbindlichen Vereinbarung im Austausch gegen Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit Ressourcen an eine Einheit für ihren Eigenbedarf bereitstellt. (Paragraph AL27 enthält zusätzliche Leitlinien.)

Ein:e Ressourcengeber:in ist die Partei, die der Einheit Ressourcen bereitstellt. (Die Paragraphen AL26–AL31 bieten zusätzliche Leitlinien.)

Der eigenständige Wert (eines Guts oder einer Dienstleistung) ist der Preis eines Guts oder einer Dienstleistung, das bzw. die intern genutzt werden muss oder einem:r Käufer:in oder Drittbegünstigten separat bereitgestellt wird.

Steueraufwendungen sind Präferenzregelungen in Steuervorschriften, durch die bestimmten Steuerzahlenden Vergünstigungen gewährt werden, die anderen nicht zur Verfügung stehen.

³ Der Begriff Ressourcen beinhaltet in diesem Standard Güter, Dienstleistungen und andere Vermögenswerte und kann Zahlungsmittel oder langfristige Vermögenswerte umfassen.

⁴ Verweise auf Güter und Dienstleistungen sind in diesem Standard als eingebaute Verweise auf Zahlungsmittel und kurzfristige Vermögenswerte zu lesen.

Der Steuertatbestand ist ein Tatbestand, der wie von der Regierung, Legislative oder sonstigen Behörden festgelegt zu versteuern ist.

Steuern sind wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das wie vorgeschrieben gemäß Gesetz bzw. Vorschriften an die Einheit gezahlt wurde bzw. zu zahlen ist und festgesetzt wurde, um der Regierung Einnahmen zu verschaffen. In den Steuern sind keine Geldbußen oder Strafgeelder enthalten, die aufgrund von Verstößen gegen Gesetze bzw. Vorschriften verhängt worden sind.

Ein:e Drittbegünstigte:r ist eine Einheit, ein Haushalt oder eine Einzelperson, die von der Transaktion zwischen anderen Parteien durch den Erhalt von Ressourcen profitiert. (Paragraph AL29 enthält zusätzliche Leitlinien.)

Für die Zwecke dieses Standards stellt die Transaktionsgegenleistung den Betrag der Ressourcen dar, zu der eine Einheit voraussichtlich berechtigt sein wird.

Ein Transfer ist eine Transaktion, ausgenommen Steuern, bei der die Einheit Ressourcen von einem:r Ressourcengeber:in (kann eine andere Einheit oder eine Einzelperson sein) erhält, ohne direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert als Gegenleistung bereitzustellen.

Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

Einnahmen

5. Einnahmen umfassen Bruttozuflüsse wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials, die von der Einheit empfangen und eingefordert werden und eine Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals darstellen, mit Ausnahme von Erhöhungen im Zusammenhang mit Zuführungen von Anteilseigner:innen. Beträge, die in der Funktion als Agent:in der Regierung oder einer anderen Regierungsorganisation oder sonstiger Dritter eingezogen werden, sind keine Einnahmen des:der Agent:in, da diese Beträge nicht zu einer Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals des:der Agent:in führen. Dies liegt daran, dass diese Einheit die Verwendung der eingenommenen Vermögenswerte bei der Verfolgung ihrer Ziele nicht kontrollieren oder anderweitig davon profitieren kann.
6. Entstehen einer Einheit Kosten im Zusammenhang mit Einnahmen aus Transaktionen, so sind die Einnahmen der Bruttozufluss eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials und jede Übertragung von Ressourcen wird als Kosten der Transaktion erfasst. Hat eine Einheit beispielsweise im Zusammenhang mit dem an sie erfolgenden Transfer einer technischen Anlage von einer anderen Einheit (Ressourcengeberin) Liefer- und Installationskosten zu bezahlen, sind diese Kosten gesondert von den Einnahmen anzusetzen, die aus dem Transfer der technischen Anlage entstehen. Liefer- und Installationskosten werden gemäß IPSAS 45 erfasst.

Steuern

7. Steuern, einschließlich anderer verpflichtender Beiträge und Abgaben, sind für viele Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors die wichtigsten Einnahmequellen. Steuern werden in Paragraph 4 als wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial definiert, die aufgrund von Gesetzen bzw. Verordnungen zwangsweise an öffentliche Stellen gezahlt werden oder zu zahlen sind, um dem Staat Einnahmen zu verschaffen, mit Ausnahme von Geldbußen oder anderen Strafen, die bei Verstößen gegen Gesetze bzw. Verordnungen verhängt werden. Nicht verpflichtende Transfers an die Regierung oder an Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Spenden und die Zahlung von Gebühren, sind keine Steuern, auch wenn sie das Ergebnis von Transaktionen ohne eine verbindliche Vereinbarung sein können. Eine Regierung erhebt in Ausübung ihrer hoheitlichen Befugnisse Steuern von Einzelpersonen und anderen Einheiten, die als Steuerzahlende bezeichnet werden, innerhalb ihrer Rechtsordnung.
8. Die in Steuergesetzen bzw. -verordnungen festgelegten Rechte (der Regierung, die Steuerforderung zu berechnen und die Zahlung sicherzustellen) und Pflichten (des Steuerzahlenden, Steuererklärungen fristgerecht einzureichen und Zahlungen zu leisten) begründen keine verbindlichen Vereinbarungen zwischen der Regierung und dem Steuerzahlenden.

Identifizierung von Einnahmen aus Transaktionen

9. Einnahmen im öffentlichen Sektor können aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen oder mit verbindlichen Vereinbarungen entstehen. Der Großteil der Einnahmen von Regierungen und anderen Einheiten des öffentlichen Sektors stammt typischerweise aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen oder aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen, die keine Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an externe Parteien beinhalten.

10. Zu Beginn sollte eine Einheit zunächst prüfen, ob sie eine Transaktion mit verbindlicher oder ohne verbindliche Vereinbarung eingegangen ist.

Feststellen, ob eine verbindliche Vereinbarung besteht

11. Damit eine Vereinbarung verbindlich ist, muss sie durch rechtliche oder gleichwertige Mittel durchsetzbar sein. Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung der festgelegten Verpflichtungen haftbar zu machen.

12. Bei der Beurteilung, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist, berücksichtigt die Einheit den Gehalt und nicht die rechtliche Form der Vereinbarung. Die Bewertung der Durchsetzbarkeit basiert darauf, ob die Einheit die vereinbarten Bedingungen der Vereinbarung durchsetzen kann und ob die anderen Parteien ihre festgelegten Verpflichtungen erfüllen.

13. Eine verbindliche Vereinbarung umfasst sowohl Rechte als auch Verpflichtungen, die für zwei oder mehr Parteien der verbindlichen Vereinbarung durchsetzbar sind. Die durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen jeder Partei innerhalb der verbindlichen Vereinbarung sind voneinander abhängig und untrennbar.

14. Verbindliche Vereinbarungen können auf verschiedene Weise nachgewiesen werden. Eine verbindliche Vereinbarung kann schriftlich oder mündlich geschlossen werden oder durch die Gepflogenheiten einer Einheit impliziert sein. Gepflogenheiten und Verfahren für den Abschluss von verbindlichen Vereinbarungen sind von Rechtsordnung zu Rechtsordnung, Branche zu Branche und Einheit zu Einheit unterschiedlich. Selbst innerhalb einer Einheit können sie variieren (und beispielsweise von der Art der Ressourcengeber:in oder der Art der Zusage in der verbindlichen Vereinbarung abhängen).

15. Eine Einheit wendet die Erfassungs- und Bewertungskriterien in diesem Standard wie folgt an:

- (a) Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen werden gemäß den Paragraphen 18–55 bilanziert und in den Paragraphen 36–55 finden sich Leitlinien zu Steuern; und
- (b) Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen werden gemäß den Paragraphen 56–147 bilanziert.

16. Die Paragraphen AL10–AL31 enthalten zusätzliche Leitlinien zur Durchsetzbarkeit und zu verbindlichen Vereinbarungen.

Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

Ansatz

17. Einnahmen aus Transaktionen ohne eine verbindliche Vereinbarung können Rechte und/oder Verpflichtungen begründen. Jede Einheit hat zu bestimmen, ob

- (a) eines ihrer Rechte aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung die Definition eines Vermögenswerts gemäß den Paragraphen 18–25 erfüllt; und
- (b) eine ihrer Verpflichtungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung die Definition einer Verbindlichkeit gemäß den Paragraphen 26–27 erfüllt.

Analyse eines erstmaligen Zuflusses an Ressourcen

18. Eine Einheit kann einen erstmaligen Zufluss an Ressourcen von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung erhalten. Eine Einheit erfasst diesen Zufluss an Ressourcen als einen Vermögenswert, wenn sie gegenwärtig die Verfügungsgewalt über die Ressourcen hat (wie Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte), die aufgrund von früheren Ereignissen erhalten wurden und der Wert des Vermögenswerts verlässlich bestimmt werden kann.⁵ Die Verfügungsgewalt über die Ressource beinhaltet die Fähigkeit der Einheit, die Ressource so einzusetzen (oder deren Einsatz durch andere Parteien so zu lenken), dass ihr bei der Erbringung ihrer Dienstleistungen oder hinsichtlich anderer Ziele ein Nutzen aus dem Dienstleistungspotenzial oder dem wirtschaftlichen Nutzen der Ressource entsteht. Das Ereignis in der Vergangenheit, dass zur Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert führt, kann ein Kauf, ein Steuertatbestand oder ein Transfer sein. Transaktionen oder Ereignisse, von denen erwartet wird, dass sie in der Zukunft eintreten, führen selbst nicht zu Vermögenswerten – daher ist zum Beispiel eine Absicht, Steuern zu erheben, kein Ereignis in der Vergangenheit, das in Form einer Forderung gegen einen Steuerzahlenden zu einem Vermögenswert führt.
19. Die Fähigkeit, den Zugang anderer zum Nutzen eines Vermögenswerts auszuschließen oder zu regulieren, ist ein wesentliches Element der Verfügungsgewalt, das die Vermögenswerte einer Einheit von den öffentlichen Gütern unterscheidet, zu denen alle Einheiten Zugang haben und aus denen sie einen Nutzen ziehen. Im öffentlichen Sektor haben Regierungen eine Regulierungsfunktion in Bezug auf bestimmte Aktivitäten, zum Beispiel Finanzinstitutionen oder Pensionsfonds. Diese Regulierungsfunktion bedeutet nicht, dass regulierte Posten die Definition eines Vermögenswerts der Regierung erfüllen oder das Kriterium für den Ansatz eines Vermögenswerts im Abschluss für allgemeine Zwecke der Regierung, die diese Vermögenswerte reguliert, erfüllt. Gemäß Paragraph AL143 können Einheiten, die diese Vermögenswerte reguliert, erfüllt. Gemäß Paragraph AL143 können Einheiten, sie sind aber nicht dazu verpflichtet, Sachleistungen in Form von Dienstleistungen erfassen.
20. Jede Art von Zufluss an Ressourcen wird analysiert und separat bilanziert. Unter besonderen Umständen, z. B. wenn Gläubiger:innen eine Verbindlichkeit erlassen, kann eine Verringerung des Buchwerts einer zuvor erfassten Verbindlichkeit zu einem Zufluss an Ressourcen führen. In einigen Fällen kann die Erlangung der Verfügungsgewalt über diesen Ressourcenzufluss auch mit Verpflichtungen verbunden sein, die die Einheit bis zur Erfüllung der Verpflichtungen als Verbindlichkeit erfassen muss (gemäß Paragraph 26).

Recht auf Ressourcenzufluss

21. Wenn eine Einheit für Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung keinen Mittelzufluss erhalten hat, sollte sie prüfen, ob sie ein Recht auf den Erhalt von Gütern, Dienstleistungen oder anderen Vermögenswerten hat, die eine Ressource darstellen könnten, die die Definition eines Vermögenswerts erfüllt und deshalb als Vermögenswert zu erfassen ist. Die Einheit trifft diese Einschätzung auf Basis der Tatsachen und Umstände ihrer Einnahmen aus Transaktionen, ihrer Fähigkeit, dieses Recht mittels rechtlicher oder gleichwertiger Mittel durchzusetzen, ihrer bisherigen Erfahrungen mit ähnlichen Ressourcenzuflüssen sowie ihrer Erwartungen hinsichtlich der Fähigkeit und Absicht der Ressourcengeber:innen, die Ressourcen bereitzustellen.
22. Eine Ankündigung, die Absicht zu haben, Ressourcen an eine Einheit des öffentlichen Sektors zu übertragen, ist selbst nicht ausreichend, um festzustellen, dass Ressourcen durch eine Einheit kontrolliert werden.⁶
23. In den Fällen, in denen eine Vereinbarung erforderlich ist, bevor Ressourcen übertragen werden können, wird eine Einheit die Ressourcen nicht als kontrolliert identifizieren, solange die Rechte der Einheit aus der verbindlichen Vereinbarung nicht durchsetzbar sind, da die Einheit den Zugang der Ressourcengeber:innen zu den Ressourcen nicht ausschließen oder regulieren kann. In vielen Fällen muss die Einheit die Durchsetzbarkeit seiner Verfügungsgewalt über Ressourcen nachweisen, bevor sie einen Vermögenswert ansetzen kann. Hat die Einheit keine durchsetzbaren Forderungen in Bezug auf Ressourcen, kann sie den Zugang der Ressourcengeber:innen zu diesen Ressourcen nicht ausschließen oder regulieren.

⁵ Verlässliche Informationen sind frei von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen, und die Adressat:innen müssen sich darauf verlassen können, dass sie getreu darstellen, was sie vorgeben bzw. was vernünftigerweise erwartet werden kann. Paragraph GE16 von IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, erläutert die Übergangsregelungen in Bezug auf die Erklärung von Verlässlichkeit.

⁶ Wird eine öffentliche Schule beispielsweise durch einen Brand zerstört und eine Regierung kündigt ihre Absicht an, Mittel zu übertragen, um die Schule neu zu bauen, würde die Schule zum Zeitpunkt der Ankündigung keinen Zufluss an Ressourcen (ausstehende Ressourcen) erfassen.

Eventualforderungen

24. Ein Posten, der die wesentlichen Merkmale eines Vermögenswerts aufweist, aber die Kriterien für den Ansatz nicht erfüllt, kann eine Angabe im Anhang zum Abschluss als Eventualforderung rechtfertigen (siehe IPSAS 19).

Nachträgliche Berücksichtigung von Ansatzkriterien

25. Eine Einheit hat die Einnahmen aus Transaktionen sowie alle erhaltenen oder zu erwartenden Ressourcenzuflüsse weiterhin zu bewerten, um festzustellen, ob die Kriterien für die Erfassung eines Vermögenswerts gemäß Paragraph 21 nachträglich erfüllt sind.

Existenz und Erfassung einer Verbindlichkeit

26. Eine Einheit kann im Zusammenhang mit einem Ressourcenzufluss aufgrund von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung Verpflichtungen eingehen. Eine Verpflichtung erfüllt die Definition einer Verbindlichkeit, wenn es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung der Einheit handelt, Ressourcen infolge vergangener Ereignisse zu übertragen.
27. Für das Bestehen einer Verbindlichkeit ist erforderlich, dass die Einheit die Ressourcenübertragung infolge vergangener Ereignisse nicht vermeiden kann und dass die Übertragung der Ressourcen wahrscheinlich ist. Die Einheit hat die Fakten und Umstände der Einnahmen aus Transaktionen zu prüfen, um festzustellen, ob die Verpflichtung durchsetzbar ist und eine zusätzliche Ressourcenübertragung erforderlich macht, falls die Einheit ihre Verpflichtung(en) nicht erfüllt.
28. Eine Verpflichtung, die die Definition einer Verbindlichkeit erfüllt, ist nur dann als Verbindlichkeit zu erfassen, wenn der Betrag der Verpflichtung verlässlich bewertet werden kann.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

29. Erfasst eine Einheit einen Ressourcenzufluss oder ein Recht auf einen Ressourcenzufluss als Vermögenswert aus Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung gemäß den Paragraphen 18–25, so erfasst sie die Einnahmen basierend auf der Art der Anforderungen in den Einnahmen aus Transaktionen. Eine Einheit hat Einnahmen aus einer Transaktion ohne verbindliche Vereinbarung zu erfassen:
- (a) wenn (bzw. sobald) die Einheit eine mit dem Ressourcenzufluss verbundene Verpflichtung erfüllt, die die Definition einer Verbindlichkeit erfüllt; oder
 - (b) sofort, wenn die Einheit keine durchsetzbare Verpflichtung bezüglich des Ressourcenzuflusses hat.

Bewertung**Bewertung von Vermögenswerten aus einem Ressourcenzufluss**

30. Ein Ressourcenzufluss oder ein Recht auf einen Ressourcenzufluss, der/das die Definition eines Vermögenswerts erfüllt, ist von der Einheit bei erstmaligem Ansatz mit der Transaktionsgegenleistung zum Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien zu bewerten. Zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung bei unbarer Gegenleistung hat die Einheit die unbare Gegenleistung (oder das Recht auf einen unbaren Ressourcenzufluss) zum Zeitwert gemäß den einschlägigen IPSAS zu bewerten.
31. Nach dem erstmaligen Ansatz hat die Einheit folgendes nachträglich zu bewerten:
- (a) eine Forderung;
 - (i) im Anwendungsbereich von IPSAS 41 als finanziellen Vermögenswert gemäß IPSAS 41; oder
 - (ii) außerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 41 auf derselben Basis wie ein finanzieller Vermögenswert gemäß IPSAS 41, entsprechend analog;
 - (b) alle anderen Vermögenswerte gemäß den Bestimmungen der jeweils anwendbaren IPSAS.

Bewertung von Verbindlichkeiten

- 32. Der als Verbindlichkeit angesetzte Betrag stellt die bestmögliche Schätzung des Betrags dar, die zur Erfüllung der Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist. Für die Zwecke dieses Standards ist die bestmögliche Schätzung einer Verbindlichkeit bei erstmaligem Ansatz beschränkt auf den Wert des erfassten verbundenen Vermögenswerts.**
33. Die Schätzung berücksichtigt die Risiken und Unsicherheiten, die mit den Ereignissen, die die anzusetzende Verbindlichkeit verursachen, einhergehen. Ist der Zeitwert des Geldes wesentlich, wird die Verbindlichkeit mit dem Barwert des Betrages bewertet, der voraussichtlich zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist. Diese Vorschrift entspricht den in IPSAS 19 aufgestellten Grundsätzen.

Bewertung von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

- 34. Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung sind mit dem Betrag der Nettovermögenszunahme (z. B. der erhaltenen oder zu erhaltenden Gegenleistung) zu bewerten, der von der Einheit erfasst wird.**
35. Wenn eine Einheit infolge von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung einen Vermögenswert erfasst, erfasst sie zudem Einnahmen in Höhe des gemäß Paragraph 30 bewerteten Vermögenswerts, vorbehaltlich einer Verbindlichkeit, die gemäß den Paragraphen 26–28 erfasst wurde.

Steuern

- 36. Eine Einheit hat einen Vermögenswert in Bezug auf Steuern, einschließlich anderer verpflichtender Beiträge und Abgaben, anzusetzen, wenn der Steuertatbestand oder ein anderer Tatbestand, der zu anderen verpflichtenden Beiträgen oder Abgaben führt, eintritt und die Ansatzkriterien für den Vermögenswert erfüllt sind.**
37. Steuergesetze bzw. -verordnungen können von Rechtsordnung zu Rechtsordnung sehr unterschiedlich sein, weisen aber eine Reihe gemeinsamer Merkmale auf. Steuergesetze bzw. -verordnungen (a) legen das Recht einer Regierung fest, die Steuer zu erheben, (b) bestimmen die Grundlage, auf der die Steuer berechnet wird, und (c) legen Verfahren zur Verwaltung der Steuern fest, d. h. Verfahren zur Berechnung der Steuerforderung und zur Gewährleistung des Zahlungseingangs. Steuergesetze bzw. -verordnungen verpflichten die Steuerzahlenden häufig zur Abgabe regelmäßiger Steuererklärungen bei der für die Verwaltung einer bestimmten Steuer zuständigen Regierungsbehörde. Die Steuerzahlenden liefern in der Regel Einzelheiten und Nachweise über den Umfang der steuerpflichtigen Tätigkeit, und der an den Staat zu zahlende Steuerbetrag wird berechnet. Die Vereinbarungen für die Einziehung von Steuern sind sehr unterschiedlich, sollen aber in der Regel sicherstellen, dass der Staat regelmäßig Zahlungen erhält, ohne dass es zu rechtlichen Schritten kommt. Die Steuergesetze bzw. -verordnungen werden in der Regel rigoros durchgesetzt und sehen oft schwere Strafen für Personen oder andere Einheiten vor, die gegen das Gesetz verstoßen.
38. Ressourcen aus Steuern erfüllen die Definition eines Vermögenswerts, wenn die Einheit infolge von Ereignissen in der Vergangenheit (Steuertatbestände) die Ressourcen kontrolliert und erwartet, dass ihr aus diesen Ressourcen ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial zufließt. Ressourcen aus Steuern erfüllen die Kriterien für die Erfassung als Vermögenswert, wenn die Einheit aufgrund vergangener Ereignisse gegenwärtig kontrolliert werden und ihr Wert verlässlich bewertet werden kann. Die Einheit sollte die zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung verfügbaren Nachweise berücksichtigen, die unter anderem die Angabe des Steuertatbestands durch die Steuerzahlenden umfassen, aber nicht darauf beschränkt sind.

39. Steuereinnahmen entstehen nur für die Regierung, die die Steuer erhebt und nicht für andere Einheiten. Erhebt beispielsweise die nationale Regierung eine Steuer, die von ihrer Steuerbehörde eingezogen wird, so fließen die Vermögenswerte und Einnahmen der Regierung zu, nicht der Steuerbehörde. Erhebt eine nationale Regierung eine Umsatzsteuer, deren gesamte Erträge sie auf der Grundlage einer fortlaufenden Mittelzuweisung an die regionale Regierung weitergibt, erfasst die nationale Regierung Vermögenswerte und Einnahmen für die Steuer und eine Verringerung der Vermögenswerte und Aufwendungen für den Transfer an die regionalen Regierungen. Die regionalen Regierungen erfassen die Vermögenswerte und Einnahmen für den Transfer. Wenn eine einzelne Einheit Steuern im Namen mehrerer anderer Einheiten erhebt, handelt sie als Agentin für alle diese Einheiten. Wenn beispielsweise eine staatliche Steuerbehörde die Ertragsteuern für die regionale Regierung und mehrere Stadtverwaltungen erhebt, erfasst sie keine Einnahmen in Bezug auf die erhobenen Steuern – vielmehr erfassen die einzelnen Regierungen, die die Steuern erheben, Vermögenswerte und Einnahmen in Bezug auf die Steuern.
40. Steuern entsprechen nicht der Definition von Zuführungen von Anteilseigner:innen, da die Zahlung von Steuern den Steuerzahlenden keinen Anspruch auf (a) Ausschüttungen des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials der Einheit während ihrer Lebensdauer oder (b) die Ausschüttung aller Beträge von Vermögenswerten, die die Verbindlichkeiten übersteigen im Falle der Liquidation der Regierung verleiht. Ebenso wenig verschafft die Zahlung von Steuern den Steuerzahlenden ein Eigentumsrecht an der Regierung, das verkauft, getauscht, übertragen oder eingelöst werden kann.
41. Steuern sind eine Transaktion ohne verbindliche Vereinbarung, da die Steuerzahlenden Ressourcen an die Regierung übertragen und die Regierung nicht verpflichtet ist, den Steuerzahlenden oder Drittbegünstigten als Gegenleistung eigenständige Güter oder Dienstleistungen zu übertragen. Die Steuerzahlenden können zwar von einer Reihe sozialpolitischer Maßnahmen der Regierung profitieren, die Steuerzahlenden haben jedoch keine Kontrolle darüber, welche Vorteile sie infolge des Zahlens von Steuern erhalten.

Tatbestände, die Steuern und andere verpflichtende Beiträge und Abgaben auslösen

42. Ähnliche Arten von Steuern werden in vielen Rechtsordnungen erhoben. Die Einheit analysiert die Steuergesetze in ihrer eigenen Rechtsordnung, um zu bestimmen, was der Steuertatbestand für die verschiedenen erhobenen Steuern ist.
43. Ähnliche Arten anderer verpflichtender Beiträge und Abgaben treten in vielen Rechtsordnungen auf. Die Einheit analysiert die Gesetze bzw. Vorschriften zu anderen verpflichtenden Beiträgen und Abgaben in ihrer eigenen Rechtsordnung, um zu ermitteln, welches Ereignis von der Regierung, dem Gesetzgeber oder einer anderen Behörde als Auslöser für die anderen verpflichtenden Beiträge oder Abgaben bestimmt wurde. Beispiele für solche Ereignisse sind:
- (a) das Erzielen von Erträgen (wenn andere verpflichtende Beiträge auf Erlösen basieren, beispielsweise andere verpflichtende Beiträge im Zusammenhang mit Arbeitslosenleistungen, die auf einem Prozentsatz der erzielten Erträge basieren);
 - (b) Zeitablauf (wenn andere verpflichtende Beiträge für eine Sozialleistung auf Zeit basieren, zum Beispiel monatliche Zahlungen); und
 - (c) der Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen (wenn Abgaben auf einem Prozentsatz des Umsatzes beruhen, beispielsweise wenn Unfallversicherungssysteme eine Abgabe auf Kraftstoffverkäufe erheben).

Im Voraus eingegangene Steuern und andere verpflichtende Beiträge und Abgaben

44. Vorauszahlungen, d. h. Beträge, die im Vorfeld des Steuertatbestands eingehen, können auch in Bezug auf Steuern entstehen. In Übereinstimmung mit den Definitionen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie den Vorschriften des Paragraphen 36 werden Ressourcen für Steuern und andere verpflichtende Beiträge und Abgaben, die vor dem Eintritt des auslösenden Ereignisses für andere verpflichtende Beiträge und Abgaben erhalten wurden, als Vermögenswert und Verbindlichkeit angesetzt (Vorauszahlungen), da (a) das Ereignis, das den Anspruch der Einheit auf die Steuern oder andere verpflichtende Beiträge und Abgaben begründet, noch nicht eingetreten ist und (b) die Kriterien für den Ansatz von Steuereinnahmen oder Einnahmen aus anderen verpflichtenden Beiträgen oder Abgaben nicht erfüllt sind, ungeachtet dessen, dass die Einheit bereits einen Zufluss von Ressourcen erhalten hat. Vorauszahlungen in Bezug auf Steuern und andere verpflichtende Beiträge und Abgaben unterscheiden sich nicht grundlegend von anderen Vorauszahlungen, so dass eine Verbindlichkeit angesetzt wird, bis das Ereignis, das die anderen verpflichtenden Beiträge und Abgaben auslöst, eintritt. Wenn das Ereignis, das die verpflichtenden Beiträge und Abgaben auslöst, eintritt, wird die Verbindlichkeit ausgebucht und die Einnahmen erfasst.

Bewertung von Vermögenswerten, die aus Steuertransaktionen resultieren

45. Vermögenswerte, die aus Steuertransaktionen resultieren, werden gemäß Paragraph 30 bewertet. Eine Einheit hat die Bedingungen der Transaktion und ihre Gepflogenheiten bei der Festlegung der Transaktionsgegenleistung zu berücksichtigen. Vermögenswerte, die aus Steuertransaktionen resultieren, werden mit der bestmöglichen Schätzung des Zuflusses von Ressourcen an die Einheit bewertet, der mit dem wahrscheinlichsten Betrag übereinstimmt (d. h. dem einzelnen wahrscheinlichsten Betrag oder Ergebnis innerhalb eines Bereichs möglicher Gegenleistungen). Die Rechnungslegungsmethoden zur Schätzung dieser Vermögenswerte berücksichtigen sowohl die Wahrscheinlichkeit, dass die Ressourcen aus Steuertransaktionen der Regierung zufließen, als auch den beizulegenden Zeitwert der resultierenden Vermögenswerte.

46. Wenn es eine Trennung zwischen dem Zeitpunkt des Steuertatbestands und der Steuererhebung gibt, können Einheiten des öffentlichen Sektors Vermögenswerte aus Steuertransaktionen bewerten, indem sie beispielsweise statistische Modelle verwenden, die auf der Historie der Erhebung der jeweiligen Steuer, des Beitrags oder der Abgabe in früheren Perioden basieren. Diese Modelle berücksichtigen den Zeitpunkt der Einzahlungen der Steuerzahlenden, die von den Steuerzahlenden abgegebenen Erklärungen und das Verhältnis der Forderungen in Bezug auf Steuern, Beiträge und Abgaben zu anderen Ereignissen in der Wirtschaft. Die Bewertungsmodelle werden auch andere Faktoren berücksichtigen, z. B.:

- (a) das Steuerrecht bzw. die -verordnung gewährt den Steuerzahlenden eine längere Frist für die Abgabe von Steuererklärungen, als der Regierung für die Veröffentlichung von Abschlüssen für allgemeine Zwecke zugestanden wird;
- (b) Steuerzahlende, die ihre Erklärungen nicht rechtzeitig einreichen;
- (c) Bewertung von nicht-monetären Vermögenswerten für Steuerveranlagungszwecke;
- (d) Komplexität des Steuerrechts bzw. der -verordnung, das bzw. die längere Fristen für die Veranlagung der von bestimmten Steuerzahlenden geschuldeten Steuern vorschreibt;
- (e) die Möglichkeit, dass die finanziellen und politischen Kosten für die rigorose Durchsetzung der Steuergesetze bzw. -verordnungen (oder Gesetze bzw. Verordnungen in Bezug auf andere verpflichtende Beiträge und Abgaben) und die Erhebung aller der Regierung rechtmäßig zustehenden Steuern, Beiträge und Abgaben den Nutzen überwiegen könnten;
- (f) das Steuerrecht bzw. die -verordnung, das bzw. die den Steuerzahlenden erlaubt, die Zahlung einiger Steuern zu stunden; und
- (g) eine Vielzahl von Umständen, die für einzelne Steuern und Rechtsordnungen gelten.

47. Die Bewertung von Vermögenswerten und Einnahmen aus Steuertransaktionen unter Verwendung statistischer Modelle kann dazu führen, dass der tatsächliche Betrag der erfassten Vermögenswerte und Einnahmen von den Beträgen abweicht, die in späteren Berichtsperioden als von den Steuerzahlenden für den aktuellen Berichtszeitraum geschuldet ermittelt werden. Korrekturen von Schätzungen werden in Übereinstimmung mit IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, vorgenommen.
48. In einigen Fällen können die Vermögenswerte, die sich aus Steuertransaktionen ergeben, erst einige Zeit nach dem Eintritt des Steuertatbestands verlässlich bewertet werden. Dies kann der Fall sein, wenn eine Steuerbemessungsgrundlage unbeständig ist und eine zuverlässige Schätzung nicht möglich ist. In vielen Fällen können die Vermögenswerte und Einnahmen in der Periode nach dem Eintritt des Steuertatbestands erfasst werden. Es gibt jedoch außergewöhnliche Umstände, wenn mehrere Berichtsperioden vergehen, bevor ein Steuertatbestand zum Ansatz eines Vermögenswerts führt. So kann es beispielsweise mehrere Jahre dauern, bis der Betrag der Erbschaftssteuer, der für einen großen Nachlass fällig wird, ermittelt und verlässlich bewertet werden kann, da dieser eine Reihe wertvoller Antiquitäten und Kunstwerke enthält, die eine spezielle Bewertung erfordern. Folglich sind die Ansatzkriterien möglicherweise erst dann erfüllt, wenn die Zahlung eingegangen oder zu zahlen ist.

Bewertung von Steuern mit unsicherer Erhebung

49. Die Bewertung von Vermögenswerten aus Steuertransaktionen ist darauf beschränkt, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass eine wesentliche Stornierung der kumulierten erfassten Einnahmen nicht eintritt, wenn die mit der variablen Gegenleistung verbundene Unsicherheit später beseitigt wird.
50. Wenn die Einheit beurteilt, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Einnahmen zu keiner erheblichen Beseitigung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht, hat sie sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß der Einnahmenbeseitigung in Betracht zu ziehen. Die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der Einnahmenbeseitigung könnte sich u. a. erhöhen, wenn
- (a) die Gegenleistung in hohem Maße von externen Faktoren abhängt, wie Marktvolatilität, Ermessensentscheidungen oder Handlungen Dritter.
 - (b) die Unsicherheit über die Höhe der Gegenleistung voraussichtlich über einen längeren Zeitraum anhalten wird. Diese Unsicherheit kann daraus resultieren, dass die Höhe erst in einem Zeitraum nach dem Zeitpunkt des verpflichtenden Ereignisses bestimmt wird.
 - (c) die Erfahrungen der Einheit (oder sonstige Nachweise) mit ähnlichen Arten von verbindlichen Vereinbarungen begrenzt sind oder diese Erfahrungen (oder sonstigen Nachweise) nur geringe Aussagekraft für Prognosen besitzen.
 - (d) es Praxis der Einheit ist, eine Vielzahl von Preisnachlässen anzubieten oder die Zahlungsbedingungen ähnlicher verbindlicher Vereinbarungen unter ähnlichen Umständen zu ändern.
 - (e) die Transaktion eine Vielzahl unterschiedlich hoher Gegenleistungen vorsieht.

Aus Steuern bezahlte Aufwendungen und Steueraufwendungen

51. **Die Steuereinnahmen werden als Bruttobetrag ermittelt. Sie werden nicht um die aus Steuern bezahlten Aufwendungen gekürzt.**
52. In einigen Rechtsordnungen nutzt die Regierung das Steuersystem als bequeme Methode, um den Steuerzahlenden Leistungen zu zahlen, die sonst auf anderem Wege gezahlt würden, wie durch Ausstellen eines Schecks, direkte Einzahlung des Betrags auf das Bankkonto der Steuerzahlenden oder Überweisung auf ein anderes Konto im Namen der Steuerzahlenden. So kann eine Regierung beispielsweise einen Teil der Krankenversicherungsprämien von Einwohner:innen übernehmen, um die Inanspruchnahme einer solchen Versicherung zu fördern, indem sie entweder die Steuerverbindlichkeit der Steuerzahlenden reduziert, einen Scheck ausstellt oder einen Betrag direkt an die Versicherungsgesellschaft zahlt. In diesen Fällen ist der Betrag unabhängig davon zu zahlen, ob die Person Steuern zahlt. Folglich handelt es sich bei diesem Betrag um einen Aufwand der Regierung, der in der Ergebnisrechnung gesondert ausgewiesen werden sollte. Die Steuereinnahmen sollten um den Betrag all dieser aus Steuern bezahlten Aufwendungen erhöht werden.

- 53. Die Steuereinnahmen werden nicht auf den Betrag der Steueraufwendungen hochgerechnet.**
54. In den meisten Rechtsordnungen nutzt die Regierung das Steuersystem, um ein bestimmtes finanzielles Verhalten zu fördern und ein anderes Verhalten zu erschweren. In einigen Rechtsordnungen ist es Hausbesitzer:innen beispielsweise gestattet, bei der Berechnung der steuerpflichtigen Erträge Hypothekenzinsen und Grundsteuern von ihren Bruttoerträgen abzuziehen. Diese Arten von Vergünstigungen stehen nur Steuerzahlenden zur Verfügung. Wenn eine Einheit (einschließlich einer natürlichen Person) keine Steuern zahlt, kann sie diese Vergünstigung nicht in Anspruch nehmen. Diese Arten von Vergünstigungen werden als Steueraufwendungen bezeichnet. Steueraufwendungen sind entgangene Einnahmen, keine Aufwendungen und führen nicht zu Mittelzuflüssen oder -abflüssen, d. h. sie führen nicht zu Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen oder Aufwendungen der steuerpflichtigen Regierung.
55. Der Hauptunterschied zwischen aus Steuern bezahlten Aufwendungen und Steueraufwendungen besteht darin, dass bei aus Steuern bezahlten Aufwendungen, der Betrag der Einheiten unabhängig davon zur Verfügung steht, ob sie Steuern zahlen oder ein bestimmtes Verfahren zur Zahlung ihrer Steuern verwenden. IPSAS 1 verbietet die Saldierung von Einnahmen und Aufwendungen, es sei denn, ein anderer Standard lässt dies zu. Die Saldierung von Steuereinnahmen und aus Steuern bezahlten Aufwendungen ist nicht zulässig.

Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

Ansatz

Bilanzierung der verbindlichen Vereinbarung

- 56. Eine Einheit darf eine verbindliche Vereinbarung nur bilanziell erfassen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:**
- (a) die Parteien der verbindlichen Vereinbarung haben der verbindlichen Vereinbarung (schriftlich, mündlich oder gemäß anderer Gepflogenheiten) zugestimmt und zugesagt, ihre vertraglichen Pflichten zu erfüllen;**
 - (b) die Einheit kann für jede Partei feststellen, welche Rechte diese gemäß der verbindlichen Vereinbarung hat;**
 - (c) die Einheit kann die Zahlungsbedingungen für die Erfüllung jeder festgestellten Leistungsverpflichtung feststellen;**
 - (d) der verbindliche Vereinbarung hat wirtschaftlichen Gehalt (d. h. das Risiko, der Zeitpunkt oder die Höhe der künftigen Zahlungsflüsse oder des Dienstleistungspotenzials der Einheit dürfte sich infolge der verbindlichen Vereinbarung ändern) (die Paragraphen AL32–AL34 enthalten zusätzliche Leitlinien zu verbindlichen Vereinbarungen, die eine Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigte erfordern); and**
 - (e) es ist wahrscheinlich, dass die Einheit die Gegenleistung, auf die sie für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung Anspruch hat, erhalten wird (Die Paragraphen AL35–AL39 enthalten zusätzliche Leitlinien). Bei der Bewertung, ob der Erhalt einer Gegenleistung wahrscheinlich ist, berücksichtigt die Einheit nur die Fähigkeit und die Absicht der Ressourcengeber:in zur Zahlung des entsprechenden Betrags bei Fälligkeit. Bei variabler Gegenleistung kann der Betrag, der der Einheit als Gegenleistung zusteht, auch niedriger sein als die in der verbindlichen Vereinbarung angegebene Transaktionsgegenleistung, da die Einheit der Ressourcengeber:in einen Preisnachlass gewähren kann (siehe Paragraph 115).**
57. Erfüllt eine verbindliche Vereinbarung bei Abschluss die in Paragraph 56 genannten Kriterien, so muss eine Einheit nicht erneut beurteilen, ob diese Kriterien erfüllt sind, es sei denn, es gibt einen Hinweis darauf, dass bei den Fakten und Umständen eine erhebliche Änderung eingetreten ist. Wenn sich beispielsweise die Fähigkeit einer Ressourcengeber:in zur Zahlung der Gegenleistung erheblich verschlechtert, müsste die Einheit erneut beurteilen, ob der Erhalt der Gegenleistung, die ihr für die Erfüllung von verbliebenen Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zusteht, wahrscheinlich ist.
58. Wenn eine verbindliche Vereinbarung die in Paragraph 56 genannten Kriterien nicht erfüllt, darf die Einheit die erhaltene Gegenleistung nur dann als Einnahmen erfassen, wenn

- (a) die Einheit ihre Leistungsverpflichtungen, für die sie die Gegenleistung erhalten hat, und die Gegenleistung, die sie von Ressourcengeber:innen erhalten hat, nicht zurückerstattet werden muss; oder
- (b) die verbindliche Vereinbarung beendet wurde und die von den Ressourcengeber:innen erhaltene Gegenleistung nicht zurückerstattet werden muss.

Eine Einheit hat die verbindliche Vereinbarung weiterhin zu beurteilen, um festzustellen, ob die Kriterien in Paragraph 56 zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt sind.

59. Für die Zwecke dieses Standards gilt eine Vereinbarung nicht als verbindliche Vereinbarung, wenn jede Partei der Vereinbarung das einseitige durchsetzbare Recht hat, eine vollständig unerfüllte verbindliche Vereinbarung zu beenden, ohne die andere Partei (oder die anderen Parteien) zu entschädigen.
60. Eine verbindliche Vereinbarung gilt als vollständig unerfüllt, wenn beide der folgenden Kriterien erfüllt sind:
- (a) die Einheit hat noch nicht begonnen, ihre Verpflichtungen der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen; und
 - (b) die Ressourcengeber:in hat der Einheit noch keine Gegenleistung gezahlt und ist auch noch nicht verpflichtet, eine solche zu zahlen, für die Erfüllung einer ihrer Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung.
61. Hat eine Einheit festgestellt, dass ihre Einnahmen aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung resultieren, die nach dem Bilanzierungsmodell für verbindliche Vereinbarungen zu erfassen ist, so hat die Einheit auch zu prüfen, ob diese Vereinbarung mit anderen verbindlichen Vereinbarungen zusammenzufassen ist und ob Änderungen an der verbindlichen Vereinbarung vorliegen.

Zusammenfassung von verbindlichen Vereinbarungen

62. Zwei oder mehr verbindliche Vereinbarungen, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit denselben Ressourcengeber:innen (oder diesen nahestehenden Unternehmen und Ressourcengeber:innen) geschlossen werden, sind von der Einheit zusammenzufassen und als eine einzige verbindliche Vereinbarung zu bilanzieren, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- (a) die verbindlichen Vereinbarungen werden als Paket mit dem gleichen Zweck ausgehandelt;
 - (b) die Höhe der zu zahlenden Gegenleistung in einer verbindlichen Vereinbarungen hängt von der Gegenleistung oder Erfüllung der anderen verbindlichen Vereinbarung ab; oder
 - (c) die in den verbindlichen Vereinbarungen getroffenen Zusagen (oder einige der Zusagen in jeder der verbindlichen Vereinbarungen) stellen gemäß den Paragraphen 68–77 eine einzige Leistungsverpflichtung dar.

Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen

63. Eine Änderung an einer verbindlichen Vereinbarung ist eine Änderung des Umfangs oder der Gegenleistung (oder beides) einer verbindlichen Vereinbarung, der alle Parteien zustimmen. In einigen Branchen und Rechtsordnungen werden Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen auch als Abwandlung, Abänderung oder Änderungsauftrag bezeichnet. Eine Änderung an einer verbindlichen Vereinbarung besteht, wenn die Parteien einer verbindlichen Vereinbarung einer Änderung zustimmen, die entweder neue durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründet oder bestehende durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen der Parteien an der verbindlichen Vereinbarung abändert. Die Zustimmung zu einer Änderung einer verbindlichen Vereinbarung kann schriftlich oder mündlich erfolgen oder durch die Gepflogenheiten der Einheit impliziert sein. Haben die Parteien einer verbindlichen Vereinbarung einer Änderung nicht zugestimmt, hat die Einheit diesen Standard so lange weiter auf die bestehende verbindliche Vereinbarung anzuwenden, bis der Änderung der verbindlichen Vereinbarung zugestimmt wurde.

64. Eine Änderung an einer verbindlichen Vereinbarung kann selbst dann vorliegen, wenn die Parteien der verbindlichen Vereinbarung über Umfang und/oder Gegenleistung (oder beides) der Änderung uneinig sind oder einer Änderung des Umfangs zwar zugestimmt, die entsprechende Gegenleistung aber noch nicht festgelegt haben. Wenn ein Einheit bestimmt, ob die durch eine Änderung begründeten oder geänderten Rechte und Pflichten durchsetzbar sind, hat sie allen maßgeblichen Fakten und Umständen, einschließlich der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und anderer Nachweise, Rechnung zu tragen. Haben die Parteien der verbindlichen Vereinbarung einer Änderung des Umfangs zugestimmt, die entsprechende Änderung der Gegenleistung aber noch nicht festgelegt, hat die Einheit die durch die Änderung bedingte Änderung der Transaktionsgegenleistung gemäß den Paragraphen 113–117 (Schätzung der variablen Gegenleistung) und den Paragraphen 119–121 (Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen) zu schätzen.
65. Eine Einheit hat eine Änderung einer verbindlichen Vereinbarung dann als eine separate verbindliche Vereinbarung zu erfassen, wenn beide der folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- (a) der Umfang der verbindlichen Vereinbarung nimmt aufgrund der zusätzlichen eigenständigen Zusagen zu (im Sinne der Paragraphen 73–77); und
 - (b) die Gegenleistung der verbindlichen Vereinbarung erhöht sich um die Gegenleistung, die die eigenständigen Werte der Einheit der zusätzlichen Zusagen entspricht, wobei entsprechende Anpassungen dieser Werte der Fakten und Umstände der jeweiligen verbindlichen Vereinbarung zu berücksichtigen sind. So kann eine Einheit beispielsweise Ressourcengeber:innen einen Nachlass für ein zusätzliches Gut oder Dienstleistung gewähren und den eigenständigen Wert entsprechend anpassen, weil der Einheit keine verbundenen Kosten entstehen, die beim Bereitstellen ähnlicher Güter oder Dienstleistungen an Ressourcengeber:innen anfallen würden.
66. Wird eine Änderung der verbindlichen Vereinbarung nicht als separate verbindliche Vereinbarung gemäß Paragraph 65 bilanziert, hat die Einheit die zum Zeitpunkt der Änderung an der verbindlichen Vereinbarung noch nicht übertragenen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (d. h. die noch ausstehenden Zusagen) auf eine der folgenden Arten zu bilanzieren:
- (a) Sind die noch ausstehenden Zusagen von den Zusagen, die am oder vor dem Tag der Änderung an der verbindlichen Vereinbarung übertragen worden sind, abgrenzbar, hat die Einheit die Änderung der verbindlichen Vereinbarung als Beendigung der bestehenden und Begründung einer neuen verbindlichen Vereinbarung zu bilanzieren. Die Höhe der Gegenleistung, die den noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen (oder den noch ausstehenden Zusagen einer einzelnen Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 0) zugeordnet wird, ist die Summe aus:
 - (i) der von den Ressourcengeber:innen zugesagten Gegenleistung (einschließlich der von den Ressourcengeber:innen bereits erhaltenen Beträge), die bei der Schätzung der Transaktionsgegenleistung berücksichtigt wurde und nicht als Einnahmen erfasst worden ist; und
 - (ii) der im Rahmen der Änderung der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Gegenleistung.
 - (b) Sind die noch ausstehenden Zusagen nicht eigenständig abgrenzbar und deshalb einer einzigen Leistungsverpflichtung zuzuordnen, die zum Zeitpunkt der Änderung an der verbindlichen Vereinbarung zum Teil erfüllt ist, hat die Einheit die Änderung an der verbindlichen Vereinbarung so zu bilanzieren, als wäre sie Bestandteil der bestehenden verbindlichen Vereinbarung. Die Auswirkung der Änderung an der verbindlichen Vereinbarung auf die Transaktionsgegenleistung und den von der Einheit im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung gemessenen Leistungsfortschritt wird als Einnahmenanpassung (d. h. entweder als Erhöhung oder als Verringerung der Einnahmen) zum Zeitpunkt der Änderung der verbindlichen Vereinbarung erfasst (d. h. die Einnahmenanpassung erfolgt insoweit auf kumulierter Basis).
 - (c) Sind die noch ausstehenden Zusagen eine Kombination aus den unter den Buchstaben a und b genannten, hat die Einheit die Auswirkungen der Änderung auf die noch nicht erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen der geänderten verbindlichen Vereinbarung gemäß den Zielsetzungen dieses Paragraphen zu bilanzieren.

Laufzeit einer verbindlichen Vereinbarung

67. Einige verbindliche Vereinbarungen haben möglicherweise keine feste Laufzeit und können von beiden Seiten jederzeit gekündigt oder geändert werden. Andere verbindliche Vereinbarungen verlängern sich möglicherweise automatisch in den in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Abständen. Dieser Standard ist auf die Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung (d. h. den Zeitraum der verbindlichen Vereinbarung) anzuwenden, während die Parteien durchsetzbare Rechte und Pflichten besitzen.

Identifizierung der Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung

68. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung hat die Einheit die in einer verbindlichen Vereinbarung Ressourcengeber:innen zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu prüfen und hat jede Zusage, Ressourcen intern zu verwenden oder an eine externe Partei Folgendes zu übertragen, als Leistungsverpflichtungen zu identifizieren:

- (a) ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen); oder
- (b) eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster intern verwendet oder an die Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen werden (siehe Paragraph 70).

Die Paragraphen AL43–AL56 stellen zusätzliche Leitlinien zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen bereit.

69. Eine verbindliche Vereinbarung enthält mindestens eine Leistungsverpflichtung, da ihre Durchsetzbarkeit die Einheit zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus der Vereinbarung verpflichtet und der Einheit kaum oder keine realistische Möglichkeit bleibt, dies zu umgehen.
70. Eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen wird nach dem gleichen Muster intern verwendet oder an Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:
- (a) jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, erfüllt die in Paragraph 92 oder 95 genannten Kriterien für eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung; und
 - (b) die Fortschritte, die die Einheit bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung erzielt, werden gemäß den Paragraphen 98–99 nach der gleichen Methode gemessen.

Zusagen, Ressourcen zu verwenden

71. Im Allgemeinen werden die Güter oder Dienstleistungen, deren interne Verwendung oder Übertragung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte die Einheit zusagt, in der verbindlichen Vereinbarung ausdrücklich aufgeführt. Dennoch müssen die in einer verbindlichen Vereinbarung mit identifizierten Leistungsverpflichtungen nicht auf die in dieser verbindlichen Vereinbarung ausdrücklich genannten Güter oder Dienstleistungen beschränkt sein. Dies ist darin begründet, dass eine verbindliche Vereinbarung Zusagen enthalten kann, die aufgrund von Gepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen einer Einheit bei den Ressourcengeber:innen zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung die gerechtfertigte Erwartung wecken, dass die Einheit ihre Verpflichtungen erfüllen wird und ausreichend konkret sind, um die Einheit zur Rechenschaft ziehen zu können.
72. Aktivitäten, die die Einheit zur Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung zwingend durchführen muss, außer die Vollendung dieser Aktivitäten verwendet Ressourcen auf eine Art, die ausdrücklich in der verbindlichen Vereinbarung spezifiziert ist, zählen nicht zu den Leistungsverpflichtungen. So kann es beispielsweise erforderlich sein, dass eine Einheit zur Begründung einer verbindlichen Vereinbarung verschiedene administrative Aufgaben ausführen muss. Bei der Ausführung dieser Aufgaben wird keine Ressource intern für eine Dienstleistung verwendet oder an Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen. Somit stellen diese Aktivitäten keine Leistungsverpflichtung dar.

Identifizierung von eigenständigen Zusagen, Ressourcen zu verwenden

73. Eine Leistungsverpflichtung ist eine Bilanzierungseinheit einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung, die eine eigenständige Zusage oder Gruppe von Zusagen darstellt, auf die Ansatzkriterien und Bewertungskonzepte angewendet werden. Ein innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung ist dann eigenständig, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) die erhaltende Partei kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für sie jederzeit verfügbaren Ressourcen einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen (d. h. das Gut oder die Dienstleistung ist geeignet, eigenständig abgegrenzt zu werden); und
- (b) die Zusage der Einheit, die Ressource für das Gut oder die Dienstleistung intern zu verwenden oder an Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu übertragen, ist von anderen Zusagen aus der verbindlichen Vereinbarung trennbar (d. h., die Zusage lässt sich im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung eigenständig abgrenzen).

Siehe Paragraphen AL53–AL56 für spezifische Leitlinien zur Identifizierung von eigenständigen Zusagen, Ressourcen intern für eine andere Partei zu verwenden.

74. Eine Einheit bestimmt, ob die Partei, die das Gut oder die Dienstleistung erhält, sie selbst, der:die Ressourcengeber:in (Käufer:in) oder ein:e bestimmte:r Drittbegünstigte:r ist, indem sie die Art ihrer Leistungsverpflichtung berücksichtigt.

- (a) Bei einer Leistungsverpflichtung, bei der die Einheit verspricht, Ressourcen intern für ein klar abgegrenztes Gut oder Dienstleistung zu verwenden, ist die Einheit selbst die Empfängerin des Guts oder der Dienstleistungen.
- (b) Bei einer Leistungsverpflichtung, bei der die Einheit verspricht, Ressourcen zu verwenden, um eine klar abgegrenzte Gut oder Dienstleistung an Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu übertragen, sind die Empfänger:innen des Guts oder Dienstleistungen entweder Käufer:innen oder der Drittbegünstigte.

Siehe Paragraph AL27 für zusätzliche Leitlinien.

75. Eine Partei kann gemäß Paragraph 73(a) aus einem Gut oder einer Dienstleistung einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen, wenn das Gut oder die Dienstleistung genutzt, verbraucht, für mehr als den Schrottwert veräußert oder auf eine andere Weise, die einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial erzeugt, gehalten werden kann. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen kann eine Partei aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen. Bei anderen Gütern oder Dienstleistungen kann eine Partei aus den Gütern oder Dienstleistungen nur in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, das oder die (von der Einheit oder einer anderen Einheit) separat veräußert wird, oder eine Ressource, die die Partei bereits von der Einheit (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die die Einheit im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung bereits auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten hat. Dass die Partei aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst oder aus den Gütern oder Dienstleistungen in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen kann, kann durch verschiedene Faktoren nachgewiesen werden. So deutet beispielsweise der Umstand, dass eine Einheit ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig intern verwendet oder separat bereitstellt, darauf hin, dass eine Partei aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung selbst oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial ziehen kann.

76. Bei der Beurteilung, ob die Zusagen einer Einheit zur internen Verwendung von Ressourcen oder Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte gemäß Paragraph 73(b) von anderen Zusagen trennbar sind, soll bestimmt werden, ob die jeweilige Zusage im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung darin besteht, diese Güter oder Dienstleistungen individuell oder kombiniert zu verwenden. Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Faktoren, die darauf hindeuten, dass zwei oder mehr Zusagen nicht von anderen Zusagen trennbar sind:

- (a) Die Einheit erbringt eine erhebliche Integrationsleistung, um die Güter oder Dienstleistungen mit anderen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das kombinierte Endergebnis bzw. die kombinierten Endergebnisse erzielt wird/werden. Das heißt, dass die Einheit die Güter oder Dienstleistungen zur Herstellung oder Lieferung des durch die Ressourcengeber:innen spezifizierte kombinierte Endergebnisses/der durch die Ressourcengeber:innen spezifizierten kombinierten Endergebnisse nutzt. Ein kombiniertes Endergebnis/kombinierte Endergebnisse kann mehrere Phasen, Elemente oder Einheiten umfassen.
- (b) Eines oder mehrere der Güter oder Dienstleistungen führt/führen zu einer erheblichen Änderung oder Anpassung eines oder mehrerer in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen oder wird/werden durch ein oder mehrere in der verbindlichen Vereinbarung zugesagte Güter oder Dienstleistungen erheblich geändert oder angepasst.
- (c) Die Güter oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden. Das heißt, dass jedes dieser Güter oder jede dieser Dienstleistungen erheblich von einem/einer oder mehreren der anderen Güter oder Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung beeinflusst wird. Beispielsweise gibt es Fälle, in denen zwei oder mehrere Güter oder Dienstleistungen einander erheblich beeinflussen, weil die Einheit, wenn sie die Güter und Dienstleistungen intern unabhängig voneinander verwenden würde oder jedes Gut oder jede Dienstleistung unabhängig voneinander übertragen würde, ihre Zusage nicht erfüllen könnte.

77. Ist ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig, hat die Einheit diese so lange mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, bis ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen entsteht. In einigen Fällen führt dies dazu, dass die Einheit alle in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarungen

78. Wenn eine verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt gemäß Paragraph 60 ist, hat eine Einheit keinen Vermögenswert, keine Verbindlichkeit oder Einnahmen in Verbindung mit der verbindlichen Vereinbarung zu erfassen, außer die verbindliche Vereinbarung ist belastend. Die Erfassung von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Einnahmen beginnt, sobald eine Partei der verbindlichen Vereinbarung anfängt, ihre Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen.
79. Wird eine verbindliche Vereinbarung belastend, hat eine Einheit das erwartete Defizit gemäß IPSAS 19 zu bilanzieren. Die Paragraphen AL57–AL58 enthalten zusätzliche Leitlinien zu unerfüllten verbindlichen Vereinbarungen.

Analyse eines erstmaligen Zuflusses an Ressourcen

80. Eine Einheit kann vor oder nach Beginn der Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung einen Zufluss an Ressourcen erhalten oder das Recht darauf haben. Die Einheit hat die Paragraphen 18–25 anzuwenden und einen Zufluss an Ressourcen aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung als Vermögenswert zu erfassen, wenn die Definition und die Ansatzkriterien für einen Vermögenswert erfüllt sind.

Existenz und Erfassung einer Verbindlichkeit

81. Einheiten des öffentlichen Sektors erhalten normalerweise Ressourcen von Regierungen oder anderen Einheiten. Erfasst eine Einheit einen Vermögenswert für einen Zufluss an Ressourcen, hat sie zu prüfen, ob Leistungsverpflichtungen in Verbindung mit dem Zufluss bestehen, die zur Erfassung einer Verbindlichkeit führen.
82. Eine Leistungsverpflichtung führt zu einer Verbindlichkeit, wenn
- (a) die Einheit Ressourcen in Verbindung mit ihren unerfüllten oder teilweise unerfüllten Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung erhalten hat; und
 - (b) die Ressourcengeber:innen die verbindliche Vereinbarung durchsetzen kann, wenn die Einheit die Leistungsverpflichtung(en) in Verbindung mit der erhaltenen Gegenleistung nicht erfüllt, indem sie von der Einheit verlangt, Ressourcen an eine andere Partei unter Einhaltung der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu übertragen.

Siehe zusätzliche Leitlinien in den Paragraphen AL59–AL62.

83. Gemäß Paragraph 27 besteht eine Verbindlichkeit, wenn die Einheit die Ressourcenübertragung infolge vergangener Ereignisse nicht vermeiden kann und die Übertragung der Ressourcen wahrscheinlich ist. Eine Einheit sollte die Tatsachen und Umstände im Zusammenhang mit der verbindlichen Vereinbarung berücksichtigen, um festzustellen, ob die andere Partei oder die anderen Parteien (in der Regel die Ressourcengeber:innen) in der Lage sind, ihre Rechte durchzusetzen und eine Konsequenz zu setzen, die aufgrund der Nichterfüllung der Verpflichtungen der Einheit (d. h. die Nichterfüllung ihrer Leistungsverpflichtung(en)) eine zusätzliche Ressourcenübertragung erfordert.
84. Als Verwaltungsvereinfachung kann eine Übertragung von Ressourcen infolge der Nichterfüllung der Leistungsverpflichtungen durch die Einheit effektiv zurückgegeben werden, indem der zurückgegebene Betrag von anderen Vermögenswerten abgezogen wird, die für andere Zwecke übertragen werden sollen. Im Abschluss der Einheit werden weiterhin die Bruttobeträge erfasst, d. h. die Einheit erfasst eine Verringerung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für die Rückgabe des Transfers gemäß den Bedingungen der gebrochenen verbindlichen Vereinbarung und spiegelt die Erfassung von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten bzw. Einnahmen für den neuen Transfer wider.
85. Erhält eine Einheit Ressourcen vor der Einigung beider Parteien auf die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und wird erwartet, dass eine verbindliche Vereinbarung geschlossen wird, so erfasst sie, bis die Vereinbarung verbindlich wird, eine Verbindlichkeit für den erhaltenen Vorschuss.
86. Eine Leistungsverpflichtung, die die Definition einer Verbindlichkeit erfüllt, ist nur dann als Verbindlichkeit zu erfassen, wenn der Betrag der Verpflichtung verlässlich bewertet werden kann. Die Einheit hat die Verbindlichkeit solange weiterhin zu erfassen, bis eines der Ereignisse in Paragraph 58 erfüllt ist.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung

87. Erhält eine Einheit im Rahmen von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung einen Ressourcenzufluss, die die Definition und die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts gemäß den Paragraphen 18–25 erfüllt, hat die Einheit Folgendes zu erfassen:
- (a) Einnahmen für alle erfüllten Leistungsverpflichtungen im Zusammenhang mit demselben Ressourcenzufluss; und
 - (b) eine Verbindlichkeit für alle nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen im Zusammenhang mit demselben Ressourcenzufluss.
88. Der Zeitpunkt des Ansatzes von Einnahmen wird durch die Art der Anforderungen in einer verbindlichen Vereinbarung und deren Abgeltung bestimmt. Eine Einheit hat Einnahmen aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung zu erfassen, wenn (bzw. sobald) sie eine Leistungsverpflichtung durch die Verwendung von Ressourcen auf die festgelegte Weise gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung erfüllt. Die Einheit vermindert den Buchwert einer gemäß den Paragraphen 81–86 erfassten Verbindlichkeit entsprechend. Die Paragraphen AL63–AL95 enthalten weitere Leitlinien zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen.
89. Eine Einheit erfüllt eine Leistungsverpflichtung, indem sie Ressourcen intern für eine zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung (d. h. einen Vermögenswert) verwendet oder ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung an Käufer:innen oder Drittbegünstigten überträgt. Ein Vermögenswert wird intern verwendet oder übertragen, wenn (bzw. sobald) die Einheit, die den Vermögenswert erhält, Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert erlangt.
90. Güter und Dienstleistungen sind bei Erhalt und Nutzung Vermögenswerte, auch wenn (wie bei vielen Dienstleistungen der Fall) nur vorübergehend. Verfügungsgewalt schließt auch die Fähigkeit ein, andere Einheiten daran zu hindern, die Nutzung einer Ressource zu bestimmen und Nutzen zu ziehen (siehe Paragraph 18). Der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial einer Ressource besteht in den potenziellen Zahlungsflüssen (Zuflüsse oder verminderte Abflüsse) oder der Fähigkeit, Dienstleistungen bereitzustellen, die dazu beitragen, die Ziele der Einheit zu erreichen, die auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten werden können, u. a. indem sie

- (a) die Ressource nutzt, um interne Schulungen zu anzubieten;
- (b) die Ressource zur Erzeugung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen (einschließlich öffentlicher Dienstleistungen) nutzt;
- (c) die Ressource zur Aufwertung anderer Vermögenswerte nutzt;
- (d) die Ressource zur Begleichung von Verbindlichkeiten oder Verringerung von Aufwendungen nutzt;
- (e) die Ressource veräußert oder tauscht;
- (f) die Ressource zur Besicherung eines Darlehens verpfändet oder;
- (g) die Ressource hält.

91. Für jede gemäß der Paragraphen 68–77 identifizierten Leistungsverpflichtung hat eine Einheit bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung festzustellen, ob sie die Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum (gemäß den Paragraphen 92–93 oder den Paragraphen 95–96) erfüllt oder zu einem bestimmten Zeitpunkt (gemäß Paragraph 94 oder Paragraph 97). Erfüllt die Einheit keine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum, wird die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.

Leistungsverpflichtung, Ressourcen für Güter und Dienstleistungen intern zu nutzen

Erfüllung über einen bestimmten Zeitraum

92. Eine Einheit überträgt die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum und erfüllt somit eine Leistungsverpflichtung und erfasst Einnahmen über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- (a) die Einheit erhält und konsumiert den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial, der bzw. das durch die erbrachte Leistung bereitgestellt wurde, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen AL64–AL65);
- (b) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und die Einheit erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph AL66); oder
- (c) die Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen (siehe Paragraph 93).

93. Bei der Bewertung, ob sie ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen gemäß Paragraph 92(c) besitzt, hat eine Einheit die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sowie alle für die verbindliche Vereinbarung geltenden Rechtsvorschriften zu berücksichtigen. Der Anspruch auf Gegenleistung für bereits erbrachte Leistungen muss nicht zwingend in einem festen Betrag bestehen. Allerdings muss die Einheit für den Fall, dass die Ressourcengeber:innen oder eine andere Partei mit durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen die verbindliche Vereinbarung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von der Einheit zugesagten Leistung kündigen, während der Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung jederzeit Anspruch auf einen Betrag haben, der zumindest eine Vergütung für die bereits erbrachten Leistungen darstellt. Die Paragraphen AL67–AL71 enthalten Leitlinien für die Beurteilung der Frage, ob ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch besteht und ob dieser die Einheit tatsächlich dazu berechtigt, für die bereits erbrachten Leistungen bezahlt zu werden.

Erfüllung zu einem bestimmten Zeitpunkt

94. Wird eine Leistungsverpflichtung nicht gemäß den Paragraphen 92–93 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, so erfüllt die Einheit die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem eine Einheit die Verfügungsgewalt über einen zugesagten Vermögenswert erlangt und die Einheit eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat die Einheit den Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 89–90 Rechnung zu tragen.

Leistungsverpflichtungen Güter und Dienstleistungen an eine andere Partei zu übertragen (Käufer:innen oder Drittbegünstigte)

Erfüllung über einen bestimmten Zeitraum

95. Eine Einheit überträgt die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum und erfüllt somit eine Leistungsverpflichtung und erfasst Einnahmen über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- (a) die Käufer:innen oder Drittbegünstigten erhalten und konsumieren den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial, der bzw. das durch die erbrachte Leistung bereitgestellt wurde, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen AL73–AL74);
 - (b) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und die Käufer:innen oder Drittbegünstigten erlangen die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph AL75); oder
 - (c) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für die Einheit aufweist (siehe Paragraph 96), und die Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen (siehe Paragraph 93).
96. Ein durch die Leistung einer Einheit erstellter Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für eine Einheit, wenn die Einheit entweder Beschränkungen in der verbindlichen Vereinbarung unterliegt, die sie davon abhalten, den Vermögenswert während seiner Erstellung oder Verbesserung umstandslos für einen alternativen Nutzen zu bestimmen, oder wenn sie praktischen Beschränkungen unterliegt, die sie davon abhalten, für den Vermögenswert nach seiner Fertigstellung umstandslos einen alternativen Nutzen zu bestimmen. Ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für die Einheit hat, wird bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung beurteilt. Nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung darf die Einheit die Beurteilung des alternativen Nutzens eines Vermögenswerts nicht aktualisieren, es sei denn, die Parteien der verbindlichen Vereinbarung stimmen einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung, mit der die Leistungsverpflichtung wesentlich geändert wird, zu. Die Paragraphen AL76–AL78 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für eine Einheit hat.

Erfüllung zu einem bestimmten Zeitpunkt

97. Wird eine Leistungsverpflichtung nicht gemäß den Paragraphen 95–96 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, so erfüllt die Einheit die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem Käufer:innen oder Drittbegünstigte die Verfügungsgewalt über einen zugesagten Vermögenswert erlangen und die Einheit eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat die Einheit den Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 89–90 (und AL183–AL185, wenn die Einheit eine Rückkaufsvereinbarung hat) Rechnung zu tragen. Zusätzlich dazu hat die Einheit u. a. folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen:
- (a) Die Einheit hat gegenwärtig einen Anspruch auf Gegenleistung für den Vermögenswert: Sind Ressourcengeber:innen gegenwärtig dazu verpflichtet, für einen Vermögenswert zu zahlen, kann dies ein Indikator dafür sein, dass die Ressourcengeber:innen im Gegenzug die Fähigkeit erhalten haben, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen.
 - (b) Die Käufer:innen oder Drittbegünstigten haben ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert: Eigentum an einem Vermögenswert kann ein Indikator dafür sein, welche Partei der verbindlichen Vereinbarung in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen oder den Zugang anderer Einheiten zu diesem wirtschaftlichen Nutzen bzw. Dienstleistungspotenzial zu beschränken. Daher kann die Übertragung des Eigentumsrechts an einem Vermögenswert ein Indikator dafür sein, dass die Käufer:innen die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt haben. Behält eine Einheit das Eigentum nur, um sich gegen einen Zahlungsausfall der Ressourcengeber:innen abzusichern, hindert dieses Eigentumsrecht die Einheit nicht daran, die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert zu erlangen.

- (c) Die Einheit hat den physischen Besitz des Vermögenswerts übertragen: Ist ein Vermögenswert im physischen Besitz der Käufer:innen oder der Drittbegünstigten, kann dies ein Indikator dafür sein, dass die Ressourcengeber:innen die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert ziehen oder den Zugang anderer Einheiten zu diesem wirtschaftlichen Nutzen bzw. dem Dienstleistungspotenzial beschränken können. Doch muss physischer Besitz nicht immer gleichbedeutend mit Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert sein. So kann sich der Vermögenswert bei einigen Rückkauf- und Kommissionsvereinbarungen zwar physisch im Besitz der Ressourcengeber:innen oder Empfänger:innen befinden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aber bei der Einheit liegen. Bei sogenannten Bill-and-Hold-Vereinbarungen kann sich der Vermögenswert dagegen physisch im Besitz der Einheit befinden, die Verfügungsgewalt aber bei den Ressourcengeber:innen liegen. Die Paragraphen AL183–AL196, AL197–AL198 und AL199–AL202 enthalten Leitlinien für die Bilanzierung von Rückkauf-, Kommissions- und Bill-and-hold-Vereinbarungen.
- (d) Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen erheblichen Risiken und Chancen liegen bei den Käufer:innen oder Drittbegünstigten: Die Übertragung der mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen erheblichen Risiken und Chancen auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten kann ein Indikator dafür sein, dass die Ressourcengeber:innen die Fähigkeit erhalten haben, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen. Bei der Bewertung der mit dem Eigentum an einem zugesagten Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen hat die Einheit jedoch jegliche Risiken außer Acht zu lassen, die zusätzlich zu der Verpflichtung zur Übertragung des Vermögenswerts eine separate Leistungsverpflichtung begründen. So kann eine Einheit beispielsweise die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert bereits auf Ressourcengeber:innen übertragen, eine zusätzliche Leistungsverpflichtung, wie die Ausführung von Wartungsarbeiten für den übertragenen Vermögenswert, aber noch nicht erfüllt haben.
- (e) Die Ressourcengeber:innen haben den Vermögenswert abgenommen: Die Abnahme eines Vermögenswerts durch die Ressourcengeber:innen kann ein Indikator dafür sein, dass diese die Fähigkeit erhalten haben, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen. Zur Einschätzung der Auswirkungen einer in der verbindlichen Vereinbarung enthaltenen Abnahmeklausel auf den Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wird, hat eine Einheit den Leitlinien in den Paragraphen AL82–AL85 Rechnung zu tragen.

Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

98. Bei jeder Leistungsverpflichtung, die gemäß den Paragraphen 92–93 (für Leistungsverpflichtungen, Güter und Dienstleistungen intern zu nutzen) oder den Paragraphen 95–96 (für Leistungsverpflichtungen, Güter und Dienstleistungen an eine andere Partei zu übertragen) über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat eine Einheit die über einen bestimmten Zeitraum erzielten Einnahmen zu erfassen, indem sie den Leistungsfortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung ermittelt. Bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts wird das Ziel verfolgt, zu bestimmen, inwieweit die Einheit ihrer Leistungsverpflichtung nachkommt.
99. Bei jeder Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat die Einheit den Leistungsfortschritt nach der gleichen Methode zu bestimmen, wobei diese Methode konsistent auf ähnliche Leistungsverpflichtungen und in ähnlichen Umständen anzuwenden ist. Am Ende jeder Berichtsperiode hat eine Einheit erneut zu messen, welche Fortschritte sie bei einer über einen bestimmten Zeitraum vollständig zu erfüllenden Leistungsverpflichtung erzielt hat.

Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts

100. Zur Messung des Leistungsfortschritts eignen sich u. a. output- und inputbasierte Methoden. Die Paragraphen AL86–AL95 enthalten Leitlinien im Hinblick darauf, wie output- und inputbasierte Methoden zur Messung des Fortschritts eine Einheit bei der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung eingesetzt werden können. Wenn eine Einheit die zur Fortschrittmessung geeignete Methode bestimmt, hat sie der Art der Zusage und ob die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung die Tätigkeiten, die sie ausführen oder Aufwendungen, die ihr anfallen werden, spezifiziert werden, Rechnung zu tragen.
101. Bei der Anwendung einer Methode zur Messung des Leistungsfortschritts einer bestimmten Verpflichtung hat eine Einheit von der Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen auszunehmen, die nicht direkt mit der Leistungsverpflichtung in Verbindung stehen.
- (a) Bei einer Leistungsverpflichtung, bei der die Einheit zusagt, Ressourcen intern für Güter oder Dienstleistungen zu verwenden, hat die Einheit vom Leistungsfortschritt alle Güter und Dienstleistungen auszunehmen, bei denen sie die Verfügungsgewalt nicht behält. Umgekehrt hat eine Einheit in die Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen einzubeziehen, bei denen sie die Verfügungsgewalt bei Erfüllung der betreffenden Leistungsverpflichtung behält; und
 - (b) Bei einer Leistungsverpflichtung, bei der die Einheit zusagt, Ressourcen für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei zu verwenden, hat die Einheit vom Leistungsfortschritt alle Güter und Dienstleistungen auszunehmen, bei denen sie die Verfügungsgewalt nicht an andere Parteien (d. h. die Käufer:innen oder Drittbegünstigten) überträgt. Umgekehrt hat eine Einheit in die Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen einzubeziehen, bei denen sie die Verfügungsgewalt bei Erfüllung der betreffenden Leistungsverpflichtung an eine andere Partei (d. h. die Käufer:innen oder Drittbegünstigten) überträgt.
102. Da sich Umstände im Laufe der Zeit ändern, hat eine Einheit ihre Fortschrittmessung an etwaige Änderungen beim Ergebnis der Leistungsverpflichtung anzupassen. Solche Änderungen bei der Messung des Leistungsfortschritts einer Einheit sind gemäß IPSAS 3 als Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu bilanzieren.

Angemessene Fortschrittsmaße

103. Eine Einheit darf die Einnahmen einer über einen bestimmten Zeitraum erfüllten Leistungsverpflichtung nur dann erfassen, wenn sie ihren Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung angemessen messen kann. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Einheit über die für eine geeignete Fortschrittmessmethode erforderlichen verlässlichen Informationen verfügt.
104. Unter bestimmten Umständen (zum Beispiel in den frühen Phasen der verbindlichen Vereinbarung) kann es einer Einheit unmöglich sein, das Ergebnis einer Leistungsverpflichtung angemessen zu bewerten, die Einheit aber davon ausgeht, dass sie die bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallenen Kosten erstattet bekommen kann. In diesem Fall darf die Einheit die Einnahmen nur im Umfang der Kosten erfassen, die bis zu dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem sie das Ergebnis der Leistungsverpflichtung angemessen bewerten kann.

Nachträgliche Berücksichtigung von Ansatzkriterien

105. Wenn ein Zufluss von Ressourcen aus einer verbindlichen Vereinbarung, die unter den Anwendungsbereich dieses Standards fällt, die Kriterien in Paragraph 18 nicht erfüllt und die Einheit anschließend einen Zufluss von Ressourcen von den Ressourcengeber:innen erhält, darf die Einheit den erhaltenen Zufluss erst dann als Einnahmen erfassen, wenn eines der folgenden Ereignisse eingetreten ist:
- (a) die Einheit hat keine nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen mehr; oder
 - (b) die Vereinbarung wurde beendet und der von den Ressourcengeber:innen erhaltene Zufluss ist nicht zurückzahlbar.

Bewertung*Bewertung von Vermögenswerten aus einem Ressourcenzufluss*

106. Ein Vermögenswert im Rahmen von Einnahmen mit einer verbindlichen Vereinbarung ist von der Einheit zunächst zur Transaktionsgegenleistung zu bewerten, wobei der Bewertungszeitpunkt derjenige Zeitpunkt ist, an dem die Kriterien für die Erfassung des Vermögenswerts erfüllt sind (siehe Paragraphen 109–132). Anschließend ist der Vermögenswert gemäß Paragraph 31 zu bewerten.

Bewertung von Verbindlichkeiten

107. Der als Verbindlichkeit angesetzte Betrag stellt die bestmögliche Schätzung des Betrags dar, die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist. Für die Zwecke dieses Standards ist die bestmögliche Schätzung einer Verbindlichkeit bei erstmaligem Ansatz beschränkt auf den Wert des aufgrund des Ressourcenzuflusses erfassten verbundenen Vermögenswerts. Eine Einheit hat Paragraph 33 bei der Bestimmung der bestmöglichen Schätzung der Verbindlichkeit anzuwenden.

Bewertung von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

108. Wenn (oder sobald) eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird, hat die Einheit als Einnahmen die dieser Leistungsverpflichtung zugeordneten Transaktionsgegenleistung zu erfassen (die keine gemäß den Paragraphen 119–121 Einschränkungen unterliegenden Schätzungen variabler Gegenleistungen enthalten darf).

Bestimmung der Transaktionsgegenleistung

109. Eine Einheit hat die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und ihre Gepflogenheiten bei der Festlegung der Transaktionsgegenleistung zu berücksichtigen. Die Transaktionsgegenleistung ist der Betrag an Ressourcen, auf den eine Einheit erwartet, im Austausch für die Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtungen berechtigt zu sein. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuer). Die in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagte Gegenleistung kann feste oder variable Beträge oder beides enthalten.

110. Das Ausfallrisiko wird bei der Bestimmung des Betrags, auf den eine Einheit erwartet anspruchsberechtigt zu sein, nicht berücksichtigt. Wertminderungsaufwendungen in Bezug auf ein Ausfallrisiko (d. h. die Wertminderung einer Forderung) werden gemäß den Leitlinien in IPSAS 41 bewertet.

111. Die Art, der Zeitpunkt und die Höhe der Gegenleistung wirkt sich auf die Schätzung der Transaktionsgegenleistung aus. Bei der Bestimmung der Transaktionsgegenleistung hat eine Einheit den Auswirkungen aller folgenden Faktoren Rechnung zu tragen:

- (a) variable Gegenleistungen (siehe Paragraphen 113–117 und 122);**
- (b) Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen (siehe Paragraphen 119–121);**
- (c) Vorliegen einer erheblichen Finanzierungskomponente in der verbindlichen Vereinbarung (siehe Paragraphen 123–128);**
- (d) nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (siehe Paragraphen 129–132); und**
- (e) an Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistungen (siehe Paragraphen AL104–AL106).**

112. Zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung hat die Einheit davon auszugehen, dass die Gegenleistung gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung erhalten wird und dass die verbindliche Vereinbarung nicht gekündigt, verlängert oder geändert wird.

Variable Gegenleistung

113. Enthält eine Gegenleistung in der verbindlichen Vereinbarung eine variable Komponente, so hat die Einheit die Höhe der Gegenleistung, die sie erwartet, von den Ressourcengeber:innen zu erhalten, zu schätzen.

114. Die Höhe der Gegenleistung kann aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen o. Ä. variieren. Ebenfalls variieren kann die Gegenleistung, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses abhängig ist. So ist eine Gegenleistung zum Beispiel dann variabel, wenn ein fester Betrag bei Erreichen eines in der verbindlichen Vereinbarung spezifizierten Meilensteins als Leistungsprämie zugesagt wurde.

115. Der variable Charakter der Gegenleistung kann ausdrücklich in Rechtsvorschriften, Verordnungen oder der Verbindlichen Vereinbarung festgelegt sein. Zusätzlich zu den Bedingungen in Rechtsvorschriften, Verordnungen oder einer verbindlichen Vereinbarung ist die Gegenleistung ebenfalls in einem der folgenden Fälle als variabel anzusehen:

- (a) Die Ressourcengeber:innen haben aufgrund der Gepflogenheiten, veröffentlichten Grundsätze oder spezifischen Aussagen der Einheit die gerechtfertigte Erwartung, dass die Einheit als Gegenleistung einen Betrag akzeptiert, der unter dem in der verbindlichen Vereinbarung oder anzuwendenden Rechtsvorschriften genannten Betrag liegt. Es wird also davon ausgegangen, dass die Einheit einen Preisnachlass anbieten oder akzeptieren wird. Dieses Angebot kann je nach Rechtsordnung, Branche oder Ressourcengeber:innen als Skonto, Rabatt, Rückerstattung oder Gutschrift bezeichnet werden; oder
- (b) Andere Fakten und Umstände deuten darauf hin, dass die Einheit bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung mit den Ressourcengeber:innen beabsichtigt, diesen einen Preisnachlass anzubieten.

Paragraph AL37 enthält zusätzliche Leitlinien zu impliziten Preisnachlässen.

116. Die Höhe einer variablen Gegenleistung ist von der Einheit nach einer der beiden folgenden Methoden zu schätzen, je nachdem, welche von beiden die Einheit zu diesem Zweck für die beste hält:

- (a) Erwartungswertmethode: Der Erwartungswert ist die Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge aus einer Vielzahl möglicher Beträge für die Gegenleistung. Hat eine Einheit eine große Anzahl ähnlich ausgestalteter verbindlicher Vereinbarungen geschlossen, kann der Erwartungswert eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen; oder
- (b) Wahrscheinlichster Betrag: Der wahrscheinlichste Betrag ist der Einzelbetrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit aus einer Vielzahl möglicher Gegenleistungen (d. h., das wahrscheinlichste der Ergebnisse der verbindlichen Vereinbarung). Der wahrscheinlichste Betrag kann eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen, wenn die verbindliche Vereinbarung lediglich zwei mögliche Ergebnisse hat (zum Beispiel: die Einheit stellt den Bau einer Infrastruktur termingerecht fertig oder nicht).

117. Wenn die Einheit die Auswirkungen einer Unsicherheit auf die Höhe der ihr zustehenden variablen Gegenleistung schätzt, hat sie die gewählte Methode durchgehend auf die gesamte verbindliche Vereinbarung anzuwenden. Darüber hinaus hat die Einheit alle ihr ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (historische, aktuelle sowie Prognosen) einzubeziehen und eine angemessene Anzahl möglicher Gegenleistungen zu ermitteln. Die Informationen, die eine Einheit zur Schätzung der variablen Gegenleistung heranzieht, sollten im Allgemeinen die Informationen sein, die das Management der Einheit im Rahmen der Schätzung der Forderung verwendet. In Fällen, in denen die verbindliche Vereinbarung die Einheit verpflichtet, eigenständige Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei zu liefern, sind die Informationen typischerweise ähnlich denen, die das Management der Einheit im Rahmen des Angebots- und Vergabeprozesses sowie bei der Festlegung der Preise für die zugesagten Güter oder Dienstleistungen verwendet.

Rückerstattungsverbindlichkeiten

118. Eine Einheit kann eine verbindliche Vereinbarung abschließen, die ein Rückgaberecht enthält. In diesen Fällen hat die Einheit eine Rückerstattungsverbindlichkeit zu erfassen, wenn die Einheit eine Gegenleistung von Ressourcengeber:innen erhält und erwartet, dass sie den Ressourcengeber:innen diese Gegenleistung ganz oder teilweise zurückerstatten wird, die sich auf die Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigte bezieht. Eine Rückerstattungsverbindlichkeit wird in Höhe der erhaltenen (oder zu erhaltenden) Gegenleistung bewertet, die der Einheit voraussichtlich nicht zusteht (d. h. mit den nicht in der Transaktionsgegenleistung enthaltenen Beträgen). Die Rückerstattungsverbindlichkeit (und die entsprechende Änderung der Transaktionsgegenleistung und damit auch der Verbindlichkeit der verbindlichen Vereinbarung) ist am Ende jeder Berichtsperiode im Hinblick auf geänderte Umstände zu aktualisieren. Bei der Bilanzierung einer Rückerstattungsverbindlichkeit bei einem Verkauf mit Rückgaberecht hat die Einheit die in den Paragraphen AL96–AL103 enthaltenen Leitlinien anzuwenden.

Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen

119. Eine Einheit darf eine gemäß Paragraph 116 geschätzte variable Gegenleistung nur dann ganz oder teilweise in die Transaktionsgegenleistung einbeziehen, wenn hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Einnahmen nicht zu einer erheblichen Beseitigung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht.

120. Wenn die Einheit beurteilt, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Einnahmen zu keiner erheblichen Beseitigung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht, hat sie sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß der Einnahmenbeseitigung in Betracht zu ziehen. Die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der Einnahmenbeseitigung könnte sich u. a. erhöhen, wenn

- (a) die Gegenleistung in hohem Maße von externen Faktoren abhängt, wie Marktvolatilität, Ermessensentscheidungen oder Handlungen Dritter, Wetterbedingungen oder hohem Alterungsrisiko der Gegenleistung (wenn sie unbar ist) oder des zugesagten Gutes oder der zugesagten Dienstleistung,
- (b) die Unsicherheit über die Höhe der Gegenleistung voraussichtlich über einen längeren Zeitraum anhalten wird. Diese Unsicherheit kann daraus resultieren, dass die Höhe erst in einem Zeitraum nach dem Zeitpunkt des verpflichtenden Ereignisses bestimmt wird,
- (c) die Erfahrungen der Einheit (oder sonstige Nachweise) mit ähnlichen Arten von verbindlichen Vereinbarungen begrenzt sind oder diese Erfahrungen (oder sonstigen Nachweise) nur geringe Aussagekraft für Prognosen besitzen,
- (d) es Praxis der Einheit ist, eine Vielzahl von Preisnachlässen anzubieten oder die Zahlungsbedingungen ähnlicher verbindlicher Vereinbarungen unter ähnlichen Umständen zu ändern,
- (e) die verbindliche Vereinbarung eine Vielzahl unterschiedlich hoher Gegenleistungen vorsieht.

121. Zur Bilanzierung von Gegenleistungen in Form von umsatz- oder nutzungsbasiertem Nutzungsentgelt im Austausch für lizenziertes geistiges Eigentum hat die Einheit Paragraphen AL180–AL182 anzuwenden.

Neubewertung variabler Gegenleistungen

122. Um ein getreues Bild der Umstände am Ende der Berichtsperiode und der während dieser Periode eingetretenen Veränderungen zu vermitteln, muss eine Einheit am Abschlussstichtag die geschätzte Transaktionsgegenleistung (sowie ihre Beurteilung, ob die Schätzung der variablen Gegenleistung Einschränkungen unterliegt) aktualisieren. Änderungen der Transaktionsgegenleistung hat die Einheit gemäß den Paragraphen 144–147 zu bilanzieren.

Vorliegen einer erheblichen Finanzierungskomponente in der verbindlichen Vereinbarung

123. Bei der Bestimmung der Transaktionsgegenleistung hat eine Einheit die Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes anzupassen, wenn der zwischen den Parteien der verbindlichen Vereinbarung (entweder explizit oder implizit) vereinbarte Zeitpunkt der Zuflüsse für die Ressourcengeber:innen oder die Einheit einen erheblichen Finanzierungsnutzen darstellt. In einem solchen Fall enthält die verbindliche Vereinbarung eine erhebliche Finanzierungskomponente. Eine erhebliche Finanzierungskomponente kann unabhängig davon vorliegen, ob die Finanzierungszusage explizit in der verbindlichen Vereinbarung enthalten oder durch die von den Parteien der verbindlichen Vereinbarung oder anwendbaren Rechtsvorschriften bzw. Verordnungen vereinbarten Bedingungen impliziert ist.
124. Der Zweck der Anpassung der zugesagten Gegenleistung um eine erhebliche Finanzierungskomponente besteht für eine Einheit darin, Einnahmen in einer Höhe zu erfassen, die die Gegenleistung widerspiegelt, die Ressourcengeber:innen übertragen hätten, wenn sie die in der Leistungsverpflichtung zugesagten Güter oder Dienstleistungen bei (oder unmittelbar nach) der Übertragung auf sie bar beglichen hätten (d. h. den Barverkaufspreis), wenn die Einheit sie (intern) verwendet oder sie (an Käufer:innen oder Drittbegünstigte) überträgt. Wenn eine Einheit beurteilt, ob eine verbindliche Vereinbarung eine Finanzierungskomponente enthält und diese für die verbindliche Vereinbarung erheblich ist, hat sie allen relevanten Fakten und Umständen Rechnung zu tragen. Dazu zählen auch die beiden folgenden Faktoren:
- (a) die etwaige Differenz zwischen der Höhe der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis der zugesagten Güter oder Dienstleistungen in der Leistungsverpflichtung; und
 - (b) der kombinierte Effekt aus
 - (i) der erwarteten Zeitspanne zwischen der Erfüllung der Leistungsverpflichtung (falls vorhanden) durch die Einheit und der Übertragung der Gegenleistung durch die Ressourcengeber:innen; und
 - (ii) den marktüblichen Zinssätzen.
125. Keine erhebliche Finanzierungskomponente enthält eine verbindliche Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen ungeachtet der in Paragraph 124 beschriebenen Beurteilung in den nachstehend genannten Fällen:
- (a) Die Ressourcengeber:innen haben die Übertragung im Voraus getätigt und der Zeitpunkt, wann die Leistungsverpflichtung erfüllt ist, liegt im Ermessen der Ressourcengeber:innen.
 - (b) Ein wesentlicher Teil des von den Ressourcengeber:innen zugesagten Zuflusses ist variabel, wobei Höhe oder Zeitpunkt dieser Gegenleistung davon abhängen, ob ein künftiges Ereignis, auf das die Ressourcengeber:innen oder die Einheit keinen wesentlichen Einfluss hat, eintritt oder ausbleibt.
 - (c) Die Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Barverkaufspreis der Übertragung (gemäß Paragraph 124) ist nicht in der Bereitstellung einer Finanzierungskomponente für die Ressourcengeber:innen oder die Einheit begründet und die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen steht zur Ursache dieser Differenz in einem angemessenen Verhältnis. So könnten beispielsweise die Bedingungen die Einheit oder die Ressourcengeber:innen davor schützen, dass die jeweils andere Partei alle oder einen Teil ihrer Pflichten gemäß verbindlicher Vereinbarung nicht angemessen erfüllt.
126. Aus praktischen Gründen kann eine Einheit darauf verzichten, die Höhe der Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer erheblichen Finanzierungskomponente anzupassen, wenn sie bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung erwartet, dass die Zeitspanne zwischen der Erfüllung der Leistungsverpflichtung und Übertragung der Gegenleistung durch die Ressourcengeber:innen maximal ein Jahr beträgt.

127. Zur Erreichung des in Paragraph 124 genannten Ziels hat eine Einheit, wenn sie die Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer erheblichen Finanzierungskomponente anpasst, den Abzinsungssatz zu verwenden, der bei einem zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung zwischen Einheit und Ressourcengeber:innen vereinbarten gesonderten Finanzierungstransaktion anzuwenden wäre. Dieser Satz müsste der Kreditwürdigkeit der Partei, die gemäß verbindlicher Vereinbarung die Finanzierung erhält, und allen etwaigen, von den Ressourcengeber:innen oder der Einheit gestellten Sicherheiten Rechnung tragen, wozu auch im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung übertragene Vermögenswerte zählen. Diesen Satz kann die Einheit bestimmen, indem sie den Satz ermittelt, zu dem der Nominalbetrag der Gegenleistung auf den Preis abgezinst wird, den die Ressourcengeber:innen bei (oder unmittelbar nach) Erfüllung der Leistungsverpflichtung übertragen würden. Nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung darf eine Einheit den Abzinsungssatz nicht um Zinssatzänderungen oder andere Umstände (wie eine Änderung der Beurteilung der Ausfallrisikoeigenschaften der Ressourcengeber:innen) anpassen.
128. In der Ergebnisrechnung hat eine Einheit die Auswirkungen einer Finanzierung (Zinseinnahmen oder -aufwendungen) getrennt von den Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen darzustellen. Zinseinnahmen oder -aufwendungen werden nur erfasst, wenn bei der Bilanzierung einer verbindlichen Vereinbarung ein Vermögenswert (oder eine Forderung) oder eine Verbindlichkeit erfasst wird.

Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen

129. Um bei verbindlichen Vereinbarungen, bei denen Ressourcengeber:innen eine nicht zahlungswirksame Gegenleistung zusagen, die Transaktionsgegenleistung zu bestimmen, hat eine Einheit die nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen (oder das Recht auf einen nicht zahlungswirksamen Zufluss) zum Zeitwert zu bewerten, gemäß dem entsprechenden IPSAS, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kriterien zur Erfassung eines Vermögenswerts erfüllt sind.
130. Kann eine Einheit den Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht angemessen schätzen, so hat sie die Gegenleistung indirekt anhand des eigenständigen Werts der Güter oder Dienstleistungen, die intern genutzt oder an Käufer:innen oder Drittbegünstigte (oder Klassen von Ressourcengeber:innen) für die Gegenleistung übertragen werden müssen, zu bemessen.
131. Der Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung kann aufgrund der Art der Gegenleistung Schwankungen unterliegen. Ist eine Schwankung des Zeitwerts der von Ressourcengeber:innen zugesagten nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht durch die Art der Gegenleistung bedingt, hat die Einheit die Anforderungen der Paragraphen 119–121 einzuhalten.
132. Bringen Ressourcengeber:innen Güter oder Dienstleistungen (wie Material, Ausrüstung oder Arbeitskräfte) ein, um einer Einheit die Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung zu erleichtern, hat die Einheit zu beurteilen, ob sie die Verfügungsgewalt über die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen erhält. Ist dies der Fall, hat die Einheit die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen als nicht zahlungswirksame Gegenleistung der Ressourcengeber:innen zu bilanzieren.

Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen

133. **Bei der Aufteilung der Transaktionsgegenleistung besteht das Ziel für die Einheit darin, die Transaktionsgegenleistung in einer Höhe auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen, die der Gegenleistung entspricht, die eine Einheit erwartet, für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen zu erhalten.**
134. Um dieses Ziel zu erreichen, hat die Einheit die Transaktionsgegenleistung auf Basis der relativen eigenständigen Werte im Sinne der Paragraphen 136–140 auf die einzelnen in der verbindlichen Vereinbarung identifizierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Davon ausgenommen sind Preisnachlässe (Paragraphen AL107–AL109) und Gegenleistungen mit variablen Beträgen (Paragraphen 141–143). Der als Einnahmen zu erfassende Betrag entspricht einem anteiligen Teil des als Vermögenswert erfassten Ressourcenzuflusses, basierend auf dem geschätzten Prozentsatz der insgesamt erfüllten Leistungsverpflichtungen.
135. Bei verbindlichen Vereinbarungen mit nur einer Leistungsverpflichtung finden die Paragraphen 136–143 keine Anwendung. Die Paragraphen 141–143 können jedoch anwendbar sein, wenn eine Einheit zusagt, eine Reihe eigenständiger, gemäß Paragraph 68(b) als eine einzige Leistungsverpflichtung identifizierte Güter oder Dienstleistungen intern zu nutzen oder zu übertragen, und die zugesagte Gegenleistung variable Beträge enthält.

Aufteilung auf Basis der eigenständigen Werte

136. Um die Transaktionsgegenleistung auf Basis der relativen eigenständigen Werte auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen, hat die Einheit bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung den eigenständigen Wert des oder der jeder Leistungsverpflichtung der verbindlichen Vereinbarung zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Guts bzw. Dienstleistung zu bestimmen und die Transaktionsgegenleistung proportional zu diesen eigenständigen Werten aufzuteilen.
137. Der eigenständige Wert ist der Preis eines Guts oder einer Dienstleistung, das bzw. die intern genutzt werden muss oder einem:r Käufer:in oder Drittbegünstigten separat bereitgestellt wird. Der beste Anhaltspunkt für einen eigenständigen Wert ist der beobachtbare Preis, wenn die Einheit das Gut oder die Dienstleistung separat unter ähnlichen Umständen und an ähnliche Ressourcengeber:innen bereitstellt. Ein festgelegter Preis oder ein Listenpreis eines Guts oder einer Dienstleistung kann in einer verbindlichen Vereinbarung der eigenständige Preis dieses Guts oder dieser Dienstleistung sein (sollte aber nicht automatisch als solcher angesehen werden).
138. Ist der eigenständige Wert nicht direkt beobachtbar, hat die Einheit ihn auf den Betrag zu schätzen, der sich ergibt, wenn die Transaktionsgegenleistung entsprechend dem in Paragraph 133 genannten Ziel der Aufteilung aufgeteilt wird. Bei der Schätzung des eigenständigen Werts hat die Einheit alle ihr ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (einschließlich einheitspezifische Faktoren, Informationen über die Ressourcengeber:innen oder Klassen von Ressourcengeber:innen und Marktbedingungen, wenn relevant) zu berücksichtigen. Dabei muss die Einheit auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreifen und die gewählten Schätzmethoden unter vergleichbaren Umständen einheitlich anwenden.
139. Geeignete Methoden zur Schätzung des eigenständigen Werts eines Guts oder einer Dienstleistung sind unter anderem folgende:
- (a) Adjusted-market-assessment-Ansatz: Die Einheit analysiert den Markt, auf dem sie ihre Güter und Dienstleistungen nutzt oder bereitstellt, und schätzt, welchen Preis andere Einheiten auf diesem Markt für diese oder ähnliche Güter oder Dienstleistungen zu zahlen bereit sind. Bei diesem Ansatz kann die Einheit auch die Preise anhand der eigenen Kosten und Margen anpassen.
 - (b) Expected-cost-Ansatz: Die Einheit schätzt die voraussichtlichen Kosten für die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung und schlägt dann für das betreffende Gut oder die betreffende Dienstleistung eine angemessene Marge auf.
 - (c) Residualwertansatz: Die Einheit schätzt den eigenständigen Wert auf der Grundlage der gesamten Transaktionsgegenleistung abzüglich der Summe der beobachtbaren eigenständigen Werte anderer in der verbindlichen Vereinbarung genutzten oder übertragenen Güter oder Dienstleistungen. Der Residualwertansatz darf jedoch nur dann zur Schätzung des eigenständigen Werts eines Guts oder einer Dienstleistung gemäß Paragraph 138 verwendet werden, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
 - (i) die Einheit nutzt oder stellt das gleiche Gut oder die gleiche Dienstleistung (gleichzeitig oder in geringen Zeitabständen) zu sehr unterschiedlichen Preisen an verschiedene Parteien bereit (d. h., der Preis schwankt in hohem Maße, da sich aus vergangenen Transaktionen oder anderen beobachtbaren Anhaltspunkten kein repräsentativer eigenständiger Wert ableiten lässt); oder
 - (ii) die Einheit hat für dieses Gut oder diese Dienstleistung noch keinen Preis bestimmt und das Gut oder die Dienstleistung wurde in der Vergangenheit noch nicht separat bereitgestellt (d. h., der Preis ist unsicher).

140. Ist der eigenständige Wert von mindestens zwei dieser Güter oder Dienstleistungen sehr schwankend oder unsicher, müssen diese Ansätze zur Schätzung des eigenständigen Werts der in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen möglicherweise kombiniert werden. So kann eine Einheit beispielsweise bei Gütern oder Dienstleistungen mit stark schwankenden oder unsicheren eigenständigen Werten zur Schätzung des aggregierten eigenständigen Werts nach dem Residualwertansatz verfahren und dann zur Schätzung des eigenständigen Werts des jeweiligen Guts oder der jeweiligen Dienstleistung unter Zugrundelegung des nach dem Residualwertansatz bestimmten aggregierten eigenständigen Werts auf eine andere Methode zurückgreifen. Wenn eine Einheit zur Schätzung des eigenständigen Werts jedes einzelnen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Guts oder jeder einzelnen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Dienstleistung verschiedene Methoden kombiniert, so hat sie zu beurteilen, ob die Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf diese geschätzten eigenständigen Werte mit dem in Paragraph 133 genannten Ziel der Aufteilung und den in Paragraph 138 genannten Anforderungen an die Schätzung von eigenständigen Werten in Einklang steht.

Zuordnung variabler Gegenleistungen

141. Eine in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagte variable Gegenleistung kann der gesamten verbindlichen Vereinbarung zuzuordnen sein oder einem bestimmten Bestandteil der verbindlichen Vereinbarung, beispielsweise

- (a) einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen der verbindlichen Vereinbarung (so kann eine Prämie beispielsweise davon abhängig sein, ob die Einheit ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung innerhalb eines bestimmten Zeitraums nutzt oder überträgt); oder
- (b) einer oder mehreren, aber nicht allen eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden, die gemäß Paragraph 68(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind (beispielsweise bei einer zweijährigen verbindlichen Reinigungsdienstleistungsvereinbarung, bei der sich die zugesagte Gegenleistung im zweiten Jahr in Abhängigkeit von einem bestimmten Inflationsindex erhöht).

142. Die Einheit hat einen variablen Betrag (sowie etwaige spätere Änderungen dieses Betrags) vollständig einer Leistungsverpflichtung oder einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, das oder die gemäß Paragraph 68(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung ist, zuzuordnen, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) die Bedingungen der variablen Zahlung sind auf die Bemühungen der Einheit um Erfüllung der Leistungsverpflichtung oder Übertragung des eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung (oder auf ein spezifisches Ergebnis aus der Erfüllung oder Nutzung oder Übertragung der eigenständigen Güter oder Dienstleistungen) abgestimmt; und
- (b) in Anbetracht sämtlicher Leistungsverpflichtungen und Zahlungsbedingungen in der verbindlichen Vereinbarung steht die vollständige Zuordnung des variablen Teils der Gegenleistung zu der Leistungsverpflichtung oder zu dem eigenständig abgrenzbaren Gut oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung mit dem in Paragraph 133 genannten Ziel der Aufteilung in Einklang.

143. Der verbleibende Teil der Transaktionsgegenleistung, der die in Paragraph 142 genannten Kriterien nicht erfüllt, ist nach den Paragraphen 133–140 aufzuteilen.

Änderungen der Transaktionsgegenleistung

144. Nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung kann sich die Transaktionsgegenleistung aus unterschiedlichen Gründen ändern, beispielsweise durch das Eintreten unsicherer Ereignisse oder anderweitig geänderter Umstände, durch die sich die Höhe der Gegenleistung, die eine Einheit für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwartet zu erhalten, ändert.

145. Alle etwaigen späteren Änderungen der Transaktionsgegenleistung sind den Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung auf der gleichen Basis zuzuordnen wie bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung. Wenn sich die eigenständigen Preise nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung ändern, darf die Einheit die Transaktionsgegenleistung nicht neu zuordnen. Die einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordneten Beträge sind in der Periode, in der sich die Transaktionsgegenleistung ändert, als Einnahmen bzw. Einnahmenminderung zu erfassen.
146. Eine Änderung der Transaktionsgegenleistung darf nur dann vollständig einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die gemäß Paragraph 68(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind, zugeordnet werden, wenn die in Paragraph 142 genannten Kriterien für die Zuordnung variabler Gegenleistungen erfüllt sind.
147. Eine aus einer Änderung einer verbindlichen Vereinbarung resultierende Änderung der Transaktionsgegenleistung ist nach den Paragraphen 63–66 zu bilanzieren. Kommt es nach einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung zu einer Änderung der Transaktionsgegenleistung, hat die Einheit jedoch nach den Paragraphen 144–146 zu verfahren, wenn sie diese Änderung den Umständen entsprechend auf eine der folgenden Weisen zuordnet:
- (a) Die Einheit hat die Änderung der Transaktionsgegenleistung den vor der Änderung der verbindlichen Vereinbarung identifizierten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen, wenn und soweit diese Änderung einer vor der Änderung zugesagten variablen Gegenleistung zugeordnet werden kann und die Änderung gemäß Paragraph 66(a) bilanziert wird.
 - (b) In allen anderen Fällen, in denen die Änderung nicht als separate verbindliche Vereinbarung gemäß Paragraph 65 bilanziert wurde, hat die Einheit die Änderung der Transaktionsgegenleistung den Leistungsverpflichtungen der geänderten verbindlichen Vereinbarung (d. h. den unmittelbar nach der Änderung unerfüllten oder teilweise unerfüllten Leistungsverpflichtungen) zuzuordnen.

Andere Vermögenswerte von Einnahmen aus Transaktionen mit Kosten aus verbindlichen Vereinbarungen

Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung

148. Die bei der Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung anfallenden zusätzlichen Kosten sind als Vermögenswert zu erfassen, wenn die Einheit davon ausgeht, dass diese Kosten erstattet werden.
149. Die bei der Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung mit anfallenden zusätzlichen Kosten sind Kosten, die der Einheit ohne den Abschluss der verbindlichen Vereinbarung nicht entstanden wären (beispielsweise eine Verkaufsprovision).
150. Bei der Anbahnung der verbindlichen Vereinbarung anfallende Kosten, die auch ohne Abschluss der verbindlichen Vereinbarung entstanden wären, sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie sind unabhängig davon, ob die verbindliche Vereinbarung geschlossen wird oder nicht, ausdrücklich den Ressourcengeber:innen anzulasten.
151. Behelfsweise kann die Einheit die zusätzlichen Kosten einer Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung bei ihrem Entstehen als Aufwand erfassen, wenn der Abschreibungszeitraum des Vermögenswerts, den die Einheit anderenfalls erfasst hätte, nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Erfüllungskosten einer verbindlichen Vereinbarung

152. Fallen die bei Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung entstehenden Kosten nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (wie IPSAS 12, Vorräte, IPSAS 31 oder IPSAS 45), darf die Einheit sie nur dann als Vermögenswert erfassen, wenn sie alle nachstehend genannten Kriterien erfüllen:
- (a) die Kosten hängen unmittelbar mit einer bestehenden verbindlichen Vereinbarung oder einer erwarteten verbindlichen Vereinbarung, die die Einheit konkret bestimmen kann, zusammen (z. B. Kosten in Verbindung mit Leistungen, die bei Verlängerung einer bestehenden verbindlichen Vereinbarung zu erbringen sind, oder Kosten für die Entwicklung eines Vermögenswerts, der im Rahmen einer bestimmten, noch nicht gebilligten verbindlichen Vereinbarung übertragen werden soll);

- (b) die Kosten führen zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen der Einheit, die künftig zur (fortgesetzten) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden; und
- (c) es wird eine Kostenerstattung erwartet.

153. Wenn Kosten für die Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen, sind diese nach diesem anderen Standard zu bilanzieren.

154. Als Kosten, die unmittelbar mit einer verbindlichen Vereinbarung (oder einer bestimmten erwarteten verbindlichen Vereinbarung) zusammenhängen, sind alle folgenden zu betrachten:

- (a) Lohneinzelkosten (wie Löhne und Gehälter von Mitarbeiter:innen, die die zugesagten Dienstleistungen direkt für Käufer:innen oder Drittbegünstigte erbringen);
- (b) Materialeinzelkosten (z. B. Vorräte, die zur Erbringung der zugesagten Dienstleistungen für Käufer:innen oder Drittbegünstigte verwendet werden);
- (c) zugeordnete Kosten, die unmittelbar mit der verbindlichen Vereinbarung oder den Tätigkeiten in der verbindlichen Vereinbarung zusammenhängen (wie Kosten für die Organisation und Überwachung, Versicherungskosten sowie die planmäßige Abschreibung von Werkzeugen, Ausstattungsgegenstände und Nutzungsrechten, die im Rahmen der Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung verwendet werden);
- (d) Kosten, für die die verbindliche Vereinbarung ausdrücklich vorsieht, dass sie den Ressourcengeber:innen anzulasten sind; und
- (e) sonstige Kosten, die nur angefallen sind, weil die Einheit die verbindliche Vereinbarung geschlossen hat (wie Zahlungen an Unterauftragnehmende).

155. Folgende Kosten sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen:

- (a) Betriebs- und Verwaltungskosten (ausgenommen Kosten, für die die verbindliche Vereinbarung ausdrücklich vorsieht, dass sie den Ressourcengeber:innen anzulasten sind; in diesem Fall sind die Kosten anhand von Paragraph 154 zu bewerten);
- (b) Kosten für Materialabfälle, Löhne oder andere zur Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung eingesetzte Ressourcen, die nicht im in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Preis berücksichtigt wurden;
- (c) Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung (d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen); und
- (d) Kosten, bei denen die Einheit nicht unterscheiden kann, ob sie sich auf noch nicht erfüllte oder bereits erfüllte (oder teilweise erfüllte) Leistungsverpflichtungen beziehen.

Planmäßige Abschreibung und Wertminderung

156. Gemäß Paragraph 148 oder 152 erfasste Vermögenswerte sind planmäßig im Einklang mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung, mit der der Vermögenswert verbunden ist, abzuschreiben. Der Vermögenswert kann sich auch Zusage beziehen, die im Rahmen einer bestimmten erwarteten verbindlichen Vereinbarung (wie in Paragraph 152(a) beschrieben) erfüllt werden sollen.

157. Bei einer erheblichen Änderung des von der Einheit erwarteten zeitlichen Ablaufs der Erfüllung der Leistungsverpflichtung, mit der der Vermögenswert verbunden ist, hat die Einheit die planmäßige Abschreibung entsprechend anzupassen. Eine derartige Änderung wird als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IPSAS 3 dargestellt.

158. Ein Wertminderungsaufwand ist von der Einheit im Überschuss oder Defizit zu erfassen, wenn der Buchwert des gemäß Paragraph 148 oder 152 erfassten Vermögenswerts höher ist als:

- (a) der verbleibende Teil der Gegenleistung, den die Einheit erwartet für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung, die mit dem Vermögenswert verbunden ist, zu erhalten; abzüglich

(b) der Kosten, die unmittelbar mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen verbunden sind und nicht als Aufwand erfasst wurden (siehe Paragraph 154).

159. Für die Zwecke der Anwendung des Paragraphen 158 hat die Einheit zur Bestimmung der Höhe der von ihr erwarteten Gegenleistung nach den Grundsätzen für die Bestimmung der Transaktionsgegenleistung zu verfahren (davon ausgenommen sind die in den Paragraphen 119–121 genannten Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen) und diesen Betrag um die Auswirkungen der Ausfallrisikoeigenschaft der Ressourcengeber:innen anzupassen.

160. Bevor eine Einheit für gemäß Paragraph 148 oder 152 erfasste Vermögenswerte einen Wertminderungsaufwand erfasst, hat sie all jene Wertminderungsaufwendungen für Vermögenswerte zu erfassen, die mit der verbindlichen Vereinbarung zusammenhängen und nach einem anderen Standard (wie IPSAS 12, IPSAS 31 und IPSAS 45) erfasst werden. Nach Durchführung der in Paragraph 158 erläuterten Wertminderungsprüfung ist der daraus resultierende Buchwert der gemäß Paragraph 148 oder 152 erfasste Vermögenswert in den Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit einzubeziehen, zu der der Vermögenswert gehört, um auf diese zahlungsmittelgenerierende Einheit IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, anwenden zu können.

161. Die Einheit hat eine vollständige oder teilweise Aufholung eines in früheren Perioden gemäß Paragraph 158 erfassten Wertminderungsaufwands im Überschuss oder Defizit zu erfassen, wenn die Bedingungen für die Wertminderung nicht mehr vorliegen oder sich verbessert haben. Der erhöhte Buchwert des Vermögenswerts darf nicht über den Betrag hinausgehen, der (nach Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibung) bestimmt worden wäre, wenn in einer früheren Periode kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.

Darstellung

Ausweis

162. Hat eine der Parteien der verbindlichen Vereinbarung ihre Verpflichtungen erfüllt, so hat die Einheit die verbindliche Vereinbarung in der Bilanz als Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung oder Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung auszuweisen, je nachdem, ob die Einheit ihre Leistung erbracht oder die Ressourcengeber:innen die Gegenleistung übertragen haben. Jeder unbedingte Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung ist von der Einheit gesondert als Forderung auszuweisen.

163. Übertragen die Ressourcengeber:innen Zahlungsmittel oder einen anderen Vermögenswert oder hat die Einheit vor Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung), so hat die Einheit die verbindliche Vereinbarung als Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung auszuweisen, sobald die Übertragung der Gegenleistung durchgeführt wurde oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt). Eine Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung ist die Verpflichtung der Einheit, eine Leistungsverpflichtung zu erfüllen, für die sie eine Gegenleistung erhalten hat (oder eine unbedingte Übertragung fällig ist).

164. Kommt die Einheit ihren Verpflichtungen durch Erfüllung einer Leistungsverpflichtung nach, bevor diese die Gegenleistung erhält oder diese fällig ist, hat die Einheit die verbindliche Vereinbarung abzüglich aller als Forderung ausgewiesenen Beträge als Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung auszuweisen. Ein Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung ist ein Rechtsanspruch einer Einheit auf eine Gegenleistung für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung, sofern dieser Anspruch nicht allein an den Zeitablauf geknüpft ist. Ob ein Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung wertgemindert ist, ist gemäß IPSAS 41 zu bewerten. Bei einem Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung ist die Wertminderung auf die gleiche Weise zu bewerten, darzustellen und anzugeben wie bei einem in den Anwendungsbereich von IPSAS 41 fallenden finanziellen Vermögenswert (siehe auch Paragraph 0).

165. Eine Forderung ist der unbedingte Anspruch der Einheit auf Gegenleistung. Ein unbedingter Anspruch auf Gegenleistung liegt vor, wenn die Fälligkeit automatisch durch Zeitablauf eintritt. So hat eine Einheit beispielsweise selbst dann eine Forderung zu erfassen, wenn sie aktuell einen Anspruch auf Übertragung hat, auch wenn der Betrag zu einem künftigen Zeitpunkt rückerstattet werden muss. Gemäß Paragraph 31 hat eine Einheit Forderungen nachfolgend nach IPSAS 41 zu bilanzieren. Beim erstmaligen Ansatz einer Forderung sind alle etwaigen Unterschiede zwischen der Bewertung der Forderung nach IPSAS 41 und den entsprechenden Einnahmen als Aufwand (z. B. als Wertminderungsaufwand) zu erfassen.
166. Zwar werden in diesem Standard die Begriffe „Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung“ und „Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung“ verwendet, die Einheit ist aber nicht daran gehindert, diese Posten in ihrer Bilanz anders zu umschreiben. Macht eine Einheit von dieser Möglichkeit Gebrauch, hat sie den Abschlussadressat:innen ausreichende Informationen vorzulegen, die diesen eine Unterscheidung zwischen Forderungen und Vermögenswerten aus verbindlichen Vereinbarungen ermöglichen.

Angaben

167. Ziel der Angabepflichten ist es, dass die Einheiten ausreichende Informationen angeben, sodass die Abschlussadressat:innen sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Einnahmen aus Transaktionen und Zahlungsflüssen aus Einnahmen aus Transaktionen machen können. Damit dieses Ziel erreicht wird, hat die Einheit qualitative und quantitative Angaben zu allen folgenden Punkten vorzulegen:
- (a) zu ihren Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen (siehe Paragraphen 172–176);
 - (b) zu ihren Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (siehe Paragraphen 177–187);
 - (c) zu allen erheblichen Ermessensentscheidungen und etwaigen Änderungen dieser Ermessensentscheidungen, die sie bei der Anwendung dieses Standards auf diese verbindliche Vereinbarungen getroffen hat (siehe Paragraphen 188–190); und
 - (d) zu sämtlichen gemäß Paragraph 148 oder 152 erfassten Vermögenswerten, die im Rahmen der Anbahnung oder der Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung mit den Ressourcengeber:innen entstanden sind (siehe Paragraphen 191–192).
168. Eine Einheit prüft, welche Einzelheiten zur Erfüllung der genannten Zielsetzung für Angaben notwendig sind und welcher Stellenwert jeder einzelnen Anforderung beizumessen ist. Eine Einheit hat die Angaben in zusammengefasster oder aufgliederter Form vorzulegen, so dass nützliche Informationen weder durch die Einbeziehung eines großen Teils unbedeutender Einzelheiten noch durch die Zusammenfassung von Bestandteilen mit wesentlich unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden. Siehe Paragraphen AL203–AL204 für zusätzliche Leitlinien.
169. Eine Einheit hat entweder in Abschlussbestandteilen oder im Anhang zum Abschluss für allgemeine Zwecke folgende Angaben zu machen:
- (a) den Betrag der Einnahmen aus Transaktionen, die während der Periode durch Hauptgruppen erfasst wurden und folgendes separat zeigen:
 - (i) Steuern;
 - (ii) andere verpflichtende Beiträge und Abgaben;
 - (iii) Transfers; und
 - (iv) Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung.
 - (b) den Betrag von Forderungen, der in Bezug auf Einnahmen zum Abschlussstichtag erfasst wurde;
 - (c) den Betrag an Verbindlichkeiten, der in Bezug auf übertragene Vermögenswerte, die Leistungsverpflichtungen unterliegen, zum Abschlussstichtag erfasst wurde;
 - (d) den Betrag an Verbindlichkeiten, der in Bezug auf geförderte Kredite, die Anforderungen zu übertragenen Vermögenswerten unterliegen, zum Abschlussstichtag erfasst wurde;
 - (e) das Bestehen und der Betrag von Vorauszahlungen in Bezug auf Transaktionen; und

(f) der Betrag jeglicher erlassener Verbindlichkeiten.

170. Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss für allgemeine Zwecke folgende Angaben zu machen:

(a) die für den Ansatz von Einnahmen angewendeten Rechnungslegungsmethoden;

(b) die Ermessensentscheidungen und Änderungen dieser Ermessensentscheidungen, die bei der Anwendung dieses Standards getroffen wurden, die die Bestimmung des Betrags und des Zeitpunkts der Einnahmen wesentlich beeinflusst;

(c) für Hauptgruppen von Einnahmen aus Transaktionen: die Grundlage, auf der die Transaktionsgegenleistung von zufließenden Ressourcen bewertet wurde;

(d) für Hauptklassen von Steuereinnahmen sowie Einnahmen aus anderen verpflichtenden Beiträgen und Abgaben, die die Einheit im Zeitraum, in dem der Steuertatbestand oder ein gleichwertiges Ereignis für andere verpflichtende Beiträge und Abgaben eintritt, nicht zuverlässig messen kann, sind Informationen über die Art der Steuer oder der anderen verpflichtenden Beiträge oder Abgaben bereitzustellen;

(e) das Wesen und die Art der Hauptgruppen von Hinterlassenschaften, Schenkungen und Spenden, die die Hauptgruppen von erhaltenen Sachleistungen in Form von Gütern separat zeigen; und

(f) qualitative und quantitative Informationen über Sachleistungen in Form von Dienstleistungen, die erfasst wurden.

171. Im öffentlichen Sektor kann eine Einheit Einnahmen aus Transaktionen haben, bei denen sie verpflichtet ist, eine Verpflichtung gegenüber der Gegenpartei der Transaktion zu erfüllen oder dieser Kosten aufzuerlegen, und der Nennwert der Einnahmen aus Transaktionen nicht immer einbringlich ist. Dies kann auftreten, wenn die Einheit durch Rechtsvorschriften, verfassungsrechtliche Befugnisse, rechtlich sanktionierte Verfahren und politische Entscheidungen oder andere Mechanismen dazu verpflichtet ist und die Gegenpartei möglicherweise weder die Fähigkeit noch die Absicht hat zu zahlen. Beispiele für solche Transaktionen sind Einnahmen aus Steuern oder Geldbußen ohne verbindliche Vereinbarungen oder Einnahmen aus der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung durch die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an einen Drittbegünstigten im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung. Die Einheit hat alle folgenden Angaben zu machen:

(a) eine Beschreibung der Gesetzgebung oder politischen Entscheidung, die eine Partei der Transaktion in Bezug auf Einnahmen verpflichtet, ihre Verpflichtung gegenüber der Einheit aus der Transaktion in Bezug auf Einnahmen zu erfüllen;

(b) der aus diesen Transaktionen nach Anwendung der Paragraphen 25 und 105 dieses Standards erfasste Einnahmen oder der nach Berücksichtigung eines impliziten Preisnachlasses gemäß Paragraph 115 erfasste Einnahmen;

(c) der aus diesen Transaktionen stammende Betrag, der nicht als Einnahmen erfasst wurde, da der Zufluss der Gegenleistung gemäß Paragraph 119 nicht wahrscheinlich war, oder der aus diesen Transaktionen stammende Betrag, der nicht als Einnahmen erfasst wurde, da er als impliziter Preisnachlass gemäß Paragraph 115 betrachtet wurde; und

(d) Wenn die Transaktionsgegenleistung für die Transaktion nach Berücksichtigung eines impliziten Preisnachlasses gemäß Paragraph 115 vermindert wurde, hat die Einheit Folgendes offenzulegen:

(i) der aus diesen Transaktionen stammende Betrag, der nach der Identifizierung des impliziten Preisnachlasses als Einnahmen erfasst wurde; und

(ii) der aus diesen Transaktionen stammende Betrag, der nicht als Einnahmen erfasst wurde, da er als impliziter Preisnachlass betrachtet wurde.

Spezifische Angaben für Einnahmen ohne verbindliche Vereinbarungen

172. Wie in Paragraph 46 erwähnt, wird eine Einheit in vielen Fällen in der Lage sein, Vermögenswerte und Einnahmen, die aus Steuertransaktionen und anderen verpflichtenden Beiträgen und Abgaben entstehen, verlässlich zu bewerten, beispielsweise unter Verwendung statistischer Modelle. Es kann jedoch außergewöhnliche Umstände geben, unter denen die Einheit nicht in der Lage ist, die entstandenen Vermögenswerte und Einnahmen verlässlich zu bewerten, bis eine oder mehrere Berichtsperioden seit dem Eintritt des Steuertatbestands oder gleichwertige Ereignisse für andere verpflichtende Beiträge und Abgaben verstrichen ist bzw. sind. In diesen Fällen macht die Einheit Angaben über die Art der Hauptgruppen von Steuern oder anderen verpflichtenden Beiträgen und Abgaben, die in der Berichtsperiode, in der der Steuertatbestand oder das gleichwertige Ereignis für andere verpflichtende Beiträge oder Abgaben eintritt, nicht verlässlich bewertet und daher erfasst werden können.
173. Paragraph 169(e) verlangt von einer Einheit die Angabe des Bestehens von Vorauszahlungen. Diese Verbindlichkeiten bergen das Risiko, dass die Einheit auf einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial verzichten muss, wenn der Steuertatbestand nicht eintritt oder eine Transfervereinbarung nicht verbindlich wird.
174. Paragraph 170(e) schreibt Einheiten vor, Angaben über das Wesen und die Art der Hauptgruppen von Hinterlassenschaften, Schenkungen und Spenden, die sie erhalten haben, zu machen. Diese Zuflüsse von Ressourcen liegen im Ermessen der Ressourcengeber:innen, wodurch die Einheit das Risiko hat, dass sich in zukünftigen Perioden solche Quellen an Ressourcen erheblich ändern.
175. Einheiten, die Sachleistungen in Form von Dienstleistungen nicht in den Abschlüssen für allgemeine Zwecke erfassen, wird dringend empfohlen, qualitative Informationen über das Wesen und die Art von Hauptgruppen von erhaltenen Sachleistungen in Form von Dienstleistungen anzugeben, insbesondere wenn diese Sachleistungen in Form von Dienstleistungen für die operativen Aktivitäten der Einheit von wesentlicher Bedeutung sind. Das Ausmaß, in dem eine Einheit von einer Gruppe von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen abhängig ist, bestimmt die Angaben, die sie in Bezug auf diese Klasse macht.
176. Erfüllen Sachleistungen in Form von Dienstleistungen die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert, können sich Einheiten dazu entscheiden, diese Sachleistungen in Form von Dienstleistungen zu erfassen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Paragraph 175 empfiehlt einer Einheit dringend, qualitative Angaben über das Wesen und die Art aller Sachleistungen in Form von Dienstleistungen zu machen, unabhängig davon, ob sie erfasst werden oder nicht. Solche Angaben sollen Adressat:innen dabei helfen, sich ein fundiertes Urteil zu bilden über (a) den Beitrag, den solche Dienstleistungen zum Erreichen der Ziele der Einheit während der Berichtsperiode geleistet haben und (b) die Abhängigkeit der Einheit von solchen Dienstleistungen für das Erreichen ihrer Ziele in der Zukunft.

Spezifische Angaben für Einnahmen mit verbindlichen Vereinbarungen

177. Die Einheit hat für die Berichtsperiode alle folgenden Beträge anzugeben, es sei denn, diese werden gemäß anderer Standards gesondert in der Ergebnisrechnung ausgewiesen:
- (a) erfasste Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen mit Leistungsverpflichtungen, die die Einheit getrennt von ihren sonstigen Einnahmequellen angeben muss; und
 - (b) alle (gemäß IPSAS 41) erfassten Wertminderungsaufwendungen auf alle Forderungen oder Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen, die die Einheit getrennt von den Wertminderungsaufwendungen aus anderen verbindlichen Vereinbarungen ausweisen muss.
178. Leistungsverpflichtungen legen Beschränkungen für die Nutzung von Vermögenswerten fest, was Auswirkungen auf die operativen Aktivitäten der Einheit hat. Die Angabe des Betrages der in Bezug auf Leistungsverpflichtungen erfassten Verbindlichkeiten hilft den Adressat:innen bei der Beurteilung der Fähigkeit der Einheit, ihre Vermögenswerte nach eigenem Ermessen zu nutzen. Einheiten wird empfohlen, die gemäß Paragraph 169(c) anzugebenden Informationen nach Klassen aufzugliedern.

Aufschlüsselung von Einnahmen

179. Erfasste Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen sind von der Einheit in Kategorien aufzuschlüsseln, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Einnahmen und Zahlungsflüsse widerspiegeln. Bei der Festlegung der Kategorien zur Aufschlüsselung der Einnahmen hat die Einheit die in den Paragraphen AL205–AL207 enthaltenen Leitlinien anzuwenden.
180. Ferner hat die Einheit den Abschlussadressat:innen ausreichende Informationen im Hinblick darauf zur Verfügung zu stellen, in welcher Beziehung die (gemäß Paragraph 179) aufgeschlüsselten Einnahmeangaben zu den Einnahmeangaben stehen, die die Einheit, wenn sie IPSAS 18, *Segmentberichterstattung*, anwendet, für jedes berichtspflichtige Segment bereitstellt.

Salden verbindlicher Vereinbarungen

181. Die Einheit hat alle folgenden Angaben zu machen:
- (a) Eröffnungs- und Schlusssalden von Forderungen, Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus verbindlichen Vereinbarungen, sofern diese nicht anderweitig separat ausgewiesen werden;
 - (b) in der Berichtsperiode erfasste Einnahmen, die zu Beginn der Periode im Saldo der Verbindlichkeiten aus verbindlichen Vereinbarungen enthalten waren; und
 - (c) in der Berichtsperiode erfasste Einnahmen aus Leistungsverpflichtungen, die in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) worden sind (wie Änderungen der Transaktionsgegenleistung).
182. Die Einheit hat darzulegen, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtungen (siehe Paragraph 0) zum üblichen Zahlungszeitraum (siehe Paragraph 184(b)) verhält und wie diese Faktoren sich auf die Salden von Vermögenswerten und -verbindlichkeiten aus verbindlichen Vereinbarungen auswirken. Dabei kann die Einheit qualitative Daten heranziehen.
183. Erhebliche Änderungen bei den Salden von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus verbindlichen Vereinbarungen in der Berichtsperiode sind von der Einheit zu erläutern. Diese Erläuterung muss qualitative und quantitative Angaben umfassen. Beispiele für Änderungen der Salden von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus verbindlichen Vereinbarungen einer Einheit sind:
- (a) durch Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor bedingte Änderungen;
 - (b) kumulative Anpassungen der Einnahmen, die sich auf den entsprechenden Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung oder die entsprechende Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung auswirken, einschließlich Anpassungen, die sich aus einer Änderung der Bestimmung des Leistungsfortschritts, einer Änderung der Schätzung der Transaktionsgegenleistung (sowie etwaiger Änderungen bei der Beurteilung, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung Einschränkungen unterliegt) oder einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung ergeben;
 - (c) Wertminderung eines Vermögenswerts aus einer verbindlichen Vereinbarung;
 - (d) Änderung des Zeitrahmens, bis ein Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung unbedingt wird (d. h., bis ein Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung in die Forderungen umgegliedert wird); und
 - (e) Änderung des Zeitrahmens, bis eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird (d. h., bis Einnahmen aus einer Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung erfasst werden).

Leistungsverpflichtungen

184. Eine Einheit hat Informationen über ihre Leistungsverpflichtungen in verbindlichen Vereinbarungen anzugeben, einschließlich einer Beschreibung der folgenden Punkte:

- (a) der Zeitpunkt, zu dem die Einheit ihre Leistungsverpflichtungen normalerweise erfüllt (z. B. bei Versand, bei Lieferung, bei Erbringung der Dienstleistungen oder bei Abschluss der Dienstleistungen), einschließlich des Zeitpunkts, zu dem die Einheit ihre Leistungsverpflichtungen im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung erfüllt;
- (b) die wesentlichen Zahlungsbedingungen (z. B., wann die Zahlung normalerweise fällig ist, ob die verbindliche Vereinbarung eine erhebliche Finanzierungskomponente enthält, ob die Höhe der Gegenleistung variabel ist und ob die Schätzung der variablen Gegenleistung normalerweise Einschränkungen gemäß den Paragraphen 119–121 unterliegt);
- (c) die Art der Leistungsverpflichtungen, deren Erfüllung die Einheit zugesagt hat, wobei auf Leistungsverpflichtungen, bei denen eine dritte Partei mit der Übernahme der Leistungsverpflichtungen beauftragt wird (d. h., wenn die Einheit als Agentin handelt), gesondert hinzuweisen ist;
- (d) Rücknahme-, Rückerstattungs- und ähnliche Verpflichtungen; und
- (e) Arten von Garantien und damit verbundene Verpflichtungen.

Den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnete Transaktionsgegenleistung

185. Die Einheit hat zu ihren verbleibenden Leistungsverpflichtungen Folgendes anzugeben:

- (a) die Gesamthöhe der Transaktionsgegenleistung, die den am Abschlussstichtag nicht (oder teilweise nicht) erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird; und
- (b) eine Erläuterung, wann die Einheit mit der Erfassung des gemäß Paragraph 1850 angegebenen Betrags als Einnahmen rechnet, wobei die Erläuterung in einer der folgenden Formen zu erfolgen hat:
 - (i) auf quantitativer Basis unter Verwendung der Zeitbänder, die für die Laufzeit der verbleibenden Leistungsverpflichtungen am besten geeignet sind; oder
 - (ii) durch Verwendung qualitativer Informationen.

186. Behelfsweise kann die Einheit bei einer Leistungsverpflichtung von den in Paragraph 185 geforderten Angaben absehen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- (a) die Leistungsverpflichtung ist Teil einer verbindlichen Vereinbarung mit einer erwarteten ursprünglichen Laufzeit von maximal einem Jahr; oder
- (b) die Einheit erfasst die Einnahmen aus der erfüllten Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph AL90.

187. Die Einheit hat qualitativ darzulegen, ob sie von dem praktischen Behelf nach Paragraph 186 Gebrauch macht und eine etwaige Gegenleistung aus verbindlichen Vereinbarungen nicht in der Transaktionsgegenleistung und somit auch nicht in den nach Paragraph 185 vorgelegten Angaben enthalten ist. So enthält eine Schätzung der Transaktionsgegenleistung beispielsweise keine geschätzten Beträge variabler Gegenleistungen, die Einschränkungen unterliegen (siehe Paragraphen 119–121)).

*Erhebliche Ermessensentscheidungen bei der Anwendung dieses Standards**Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen*

188. Bei Leistungsverpflichtungen, die die Einheit über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, ist Folgendes anzugeben:

- (a) nach welchen Methoden Einnahmen erfasst werden (beispielsweise eine Beschreibung der verwendeten output- oder inputbasierten Methoden samt der Art und Weise ihrer Anwendung); und
- (b) inwiefern die verwendeten Methoden ein getreues Bild der Nutzung oder der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermitteln.

189. Bei Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden, hat die Einheit anzugeben, welche erheblichen Ermessensentscheidungen sie bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem die Leistungsverpflichtungen erfüllt sind, getroffen hat.

Bestimmung der Transaktionsgegenleistung und der Beträge, die den Leistungsverpflichtungen zugeordnet werden

190. Die Einheit hat Angaben zu den Methoden, Inputfaktoren und Annahmen zu machen, die herangezogen werden, um
- (a) die Transaktionsgegenleistung zu bestimmen; dies umfasst u. a. die Schätzung der variablen Gegenleistung, die Anpassung der Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes und die Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen;
 - (b) zu beurteilen, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung Einschränkungen unterliegt;
 - (c) die Transaktionsgegenleistung zuzuordnen; dies umfasst die Schätzung der eigenständigen Werte zugesagter Güter oder Dienstleistungen und gegebenenfalls die Zuordnung von Preisnachlässen und variablen Gegenleistungen zu einem spezifischen Teil der verbindlichen Vereinbarung; und
 - (d) Rücknahme-, Rückerstattungs- und ähnliche Verpflichtungen zu bewerten.

Bei Erfüllung oder Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen angefallenen Kosten, durch die Vermögenswerte erfasst wurden

191. Die Einheit hat darzulegen:
- (a) welche Ermessensentscheidungen sie getroffen hat, um die Höhe der Kosten zu bestimmen, die (gemäß Paragraph 148 oder 152) bei der Anbahnung oder Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen entstanden sind; und
 - (b) nach welcher Methode sie verfährt, um für jede Berichtsperiode den Abschreibungsbetrag zu bestimmen.
192. Die Einheit hat alle folgenden Angaben zu machen:
- (a) die Schlussalden der bei Anbahnung oder Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen (gemäß Paragraph 148 oder 152) angefallenen Kosten, durch die ein Vermögenswert erfasst wurde, aufgeschlüsselt nach den Hauptkategorie je Vermögenswert (z. B. Kosten für die Anbahnung der verbindlichen Vereinbarung, Kosten einer vorläufigen verbindlichen Vereinbarung und Einrichtungskosten); und
 - (b) die Höhe der Abschreibungsbeträge sowie alle etwaigen in der Berichtsperiode erfassten Wertminderungsaufwendungen.

Praktische Behelfe

193. Entscheidet sich eine Einheit zur Anwendung einer der in Paragraph 126 (Vorliegen einer erheblichen Finanzierungskomponente) oder Paragraph 151 (zusätzliche Kosten bei der Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung) enthaltenen praktischen Behelfe, hat sie dies anzugeben.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

194. Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit diesen Standard früher anwendet, so ist dies anzugeben.

194A. Durch Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen, (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48) veröffentlicht im Oktober 2024, wurden die Paragraphen 203A, AL153A–AL153B, AL202A–AL202J hinzugefügt und die Paragraphen AL1 und AL154 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben und sind IPSAS 43, IPSAS 45, IPSAS 46, Bewertung, IPSAS 47 und IPSAS 48, Transferaufwendungen, gleichzeitig anzuwenden.

195. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

196. Für die Zwecke der in den Paragraphen 197–203 enthaltenen Übergangsvorschriften gilt Folgendes:

- (a) Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der die Einheit diesen Standard zum ersten Mal anwendet; und
- (b) eine erfüllte verbindliche Vereinbarung ist eine verbindliche Vereinbarung, bei der
 - (i) die Einheit alle gemäß IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, identifizierten Bedingungen erfüllt hat; oder
 - (ii) die Einheit alle gemäß IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen* und IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, identifizierten Zusagen erfüllt hat.

197. Dieser Standard ist nach einer der beiden folgenden Methoden anzuwenden:

- (a) rückwirkende Anwendung auf jede gemäß IPSAS 3 dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph 199 genannten praktischen Behelfe; oder
- (b) rückwirkende Anwendung, indem sie zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards gemäß den Paragraphen 201–203 bilanziert.

198. Ungeachtet der Vorschriften von Paragraph 33 von IPSAS 3 braucht die Einheit bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards die in Paragraph 33(f) von IPSAS 3 verlangten quantitativen Angaben nur für das Geschäftsjahr vorzulegen, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards unmittelbar vorausgeht (der „unmittelbar vorausgehende Zeitraum“) und nur wenn die Einheit diesen Standard rückwirkend gemäß Paragraph 197(a) anwendet. Eine Einheit kann diese Angaben für den laufenden Zeitraum oder für frühere Vergleichszeiträume vorlegen, ist dazu aber nicht verpflichtet.

199. Bei rückwirkender Anwendung dieses Standards nach Paragraph 197(a) kann die Einheit auf einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe zurückgreifen:

- (a) für erfüllte verbindliche Vereinbarungen muss die Einheit keine Anpassungen vornehmen, wenn diese
 - (i) innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden; oder
 - (ii) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bereits erfüllt waren.
- (b) bei erfüllten verbindlichen Vereinbarungen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann die Einheit die Transaktionsgegenleistung zum Zeitpunkt der Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung ansetzen, anstatt die Höhe der variablen Gegenleistung in den Vergleichsperioden zu schätzen.

(c) bei verbindlichen Vereinbarungen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, muss die Einheit keine rückwirkende Anpassung gemäß den Paragraphen 65–66 vornehmen, um den Änderungen der verbindlichen Vereinbarung Rechnung zu tragen. stattdessen hat sie in den nachstehend genannten Fällen die aggregierte Auswirkung sämtlicher vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommen Änderungen zu berücksichtigen:

(i) wenn sie ermittelt, welche Leistungsverpflichtungen erfüllt und welche nicht erfüllt sind;

(ii) wenn sie die Transaktionsgegenleistung bestimmt; und

(iii) wenn sie die Transaktionsgegenleistung auf die erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen aufteilt.

(d) in Bezug auf alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden ist die Einheit nicht verpflichtet, den Betrag der Transaktionsgegenleistung, die den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, anzugeben oder zu erklären, wann sie mit der Erfassung dieses Betrags als Einnahmen rechnet.

200. Greift die Einheit auf einen der in Paragraph 199 aufgeführten praktischen Behelfe zurück, so hat sie diesen in allen dargestellten Berichtsperioden konsistent auf alle verbindliche Vereinbarungen anzuwenden. Darüber hinaus hat die Einheit anzugeben,

(a) welche praktischen Behelfe sie angewandt hat; und

(b) soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist, in welcher Höhe sich die Anwendung jedes einzelnen praktischen Behelfs voraussichtlich auswirkt.

201. Beschließt die Einheit, diesen Standard gemäß Paragraph 197(b) rückwirkend anzuwenden, muss sie die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards in dem Geschäftsjahr, in dem der Zeitpunkt der Erstanwendung fällt, als Anpassung des Eröffnungssaldos des kumulierten Überschusses (oder ggf. anderer Komponente des Nettovermögens/Eigenkapitals) erfassen. Bei dieser Übergangsmethode kann die Einheit beschließen, den Standard nur auf solche verbindliche Vereinbarungen rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Erstanwendung (z. B. 1. Januar 20XX für Einheiten, deren Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt waren.

202. Einheiten, die diesen Standard gemäß Paragraph 197(b) rückwirkend anwenden, können zudem den in Paragraph 0 dargelegten praktischen Behelf anwenden, und zwar entweder

(a) auf alle vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Änderungen einer verbindlichen Vereinbarung; oder

(b) auf alle vor der erstmaligen Anwendung vorgenommenen Änderungen einer verbindlichen Vereinbarung.

Greift eine Einheit auf diesen praktischen Behelf zurück, hat sie diesen konsistent auf alle verbindliche Vereinbarungen anzuwenden und die in Paragraph 200 vorgeschriebenen Angaben zu machen.

203. Wird dieser Standard gemäß Paragraph 197(b) rückwirkend angewandt, muss die Einheit in der Berichtsperiode, in die der Zeitpunkt der Erstanwendung fällt, die beiden folgenden zusätzlichen Angaben machen:

(a) für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten den aus der Anwendung dieses Standards resultierenden Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode, der sich im Vergleich zu den vor der Änderung geltenden Bestimmungen in IPSAS 9, IPSAS 11 und IPSAS 23 ergibt; und

(b) Erläuterung der Gründe für die identifizierten erheblichen Änderungen.

203A. Die Übergangsvorschriften für Nutzungsrechte in den Paragraphen 106–117, 123 und 124–126 von IPSAS 43 sind auch auf die Bewertung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten, die von einer Einheit gehalten werden, anzuwenden, falls zutreffend.

Rücknahme anderer Standards

204. Dieser Standard ersetzt die folgenden Standards:

- (a) IPSAS 9, veröffentlicht im Jahr 2001;
- (b) IPSAS 11, veröffentlicht im Jahr 2001; und
- (c) IPSAS 23, veröffentlicht im Jahr 2006.

IPSAS 9, IPSAS 11 und IPSAS 23 sind anzuwenden, bis IPSAS 47 angewendet wird oder in Kraft tritt, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt.

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 47.

AL1. Die vorliegenden Anwendungsleitlinien sind wie folgt aufgebaut:

- (a) Anwendungsbereich (Paragraphen AL2–AL9);
- (b) Definitionen (Paragraphen AL10–AL12);
- (c) Identifizierung der Einnahmen aus Transaktionen (Paragraphen AL13–AL31);
 - (i) Durchsetzbarkeit (Paragraphen AL14–AL25);
 - (ii) Parteien einer Vereinbarung (Paragraphen AL26–AL31);
- (d) Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung (Paragraphen AL32–AL138);
 - (i) Kriterien für das Bilanzierungsmodell für verbindliche Vereinbarungen (Paragraphen AL32–AL39);
 - (ii) Verstoß gegen die Bedingungen einer verbindlichen Vereinbarung (Paragraphen AL40–AL42);
 - (iii) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung (Paragraphen AL43–AL56);
 - (iv) Erstmalige Erfassung von Einnahmen (Paragraphen AL57–AL58);
 - (v) Bestehen und Erfassung einer Verbindlichkeit (Paragraphen AL59–AL62);
 - (vi) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (Paragraphen AL63–AL81);
 - (vii) Abnahme des Transfers von Gütern und Dienstleistungen der Einheit durch die Ressourcengeber:innen (Paragraphen AL82–AL85);
 - (viii) Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (Paragraphen AL86–AL95);
 - (ix) Rückgaberecht in Bezug auf eine Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraphen AL96–AL103);
 - (x) An Ressourcengeber:innen zahlbare Gegenleistung für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraphen AL104–AL106);
 - (xi) Zuordnung eines Preisnachlasses für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraphen AL107–AL109);
 - (xii) Bestimmung des eigenständigen Werts (Paragraph AL110);
 - (xiii) Garantien für Güter und Dienstleistungen, die an eine andere Partei übertragen wurden (Paragraphen AL111–AL116);
 - (xiv) Überlegungen zur Konstellation Auftraggeber:in oder Agent:in (Paragraphen AL117–AL125);
 - (xv) Optionen der Ressourcengeber:innen für den Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (Paragraphen AL126–AL130);
 - (xvi) nicht geltend gemachte Ansprüche der Ressourcengeber:innen (Paragraphen AL131–AL134);
 - (xvii) nicht rückerstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten) für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraphen AL135–AL138);
- (e) Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen (Paragraphen AL139–AL202);
 - (i) Kapitaltransfers (Paragraphen AL140–AL142);

- (ii) Sachleistungen in Form von Dienstleistungen (Paragraphen AL143–AL149);
- (iii) Versprechen (Paragraph AL150);
- (iv) im Voraus erhaltene Transfers (Paragraph AL151);
- (v) geförderte Kredite (Paragraphen AL152–AL153);
- (va) geförderte Leasingverhältnisse für Leasingnehmende (Paragraphen AL153A–AL153B);
- (vi) Bewertung von übertragenen Vermögenswerten (Paragraph AL154);
- (vii) Schulderrlass und Übernahme von Verbindlichkeiten (Paragraphen AL155–AL158);
- (vii) Geldbußen (Paragraphen AL159–AL160);
- (viii) Hinterlassenschaften (Paragraphen AL161–AL163);
- (ix) Schenkungen und Spenden, einschließlich Sachleistungen in Form von Gütern (Paragraphen AL164–AL167);
- (x) Lizenzerteilung (Paragraphen AL168–AL182);
- (xi) Rückkaufvereinbarungen (Paragraphen AL183–AL196);
- (xii) Kommissionsvereinbarungen (Paragraphen AL197–AL198);
- (xiii) Bill-and-hold-Vereinbarungen (Paragraphen AL199–AL202);
- (xiv) Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten (Paragraphen AL202A–AL202J); und
- (f) Angabe (Paragraphen AL203–AL207);
 - (i) Aufschlüsselung von Einnahmen (Paragraphen AL205–AL207).

Anwendungsbereich (Paragraph 3)

- AL2. Der Anwendungsbereich dieses Standards fokussiert sich auf die Festlegung von Grundsätzen und Anforderungen für die Bilanzierung von Einnahmen aus Transaktionen. Einnahmen können aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen oder mit verbindlichen Vereinbarungen entstehen. Die Definitionen in Paragraph 4 legen die Hauptelemente für die Anwendung des Anwendungsbereichs dieses Standards fest.
- AL3. Während für viele Regierungen die Haupteinnahmequelle Steuern sind, vertrauen andere Einheiten des öffentlichen Sektors auf Transfers (mitunter Zuschüsse genannt) und andere Quellen. Beispiele für diese Einnahmen sind unter anderem:
- (a) Steuern;
 - (b) Transfers (bar oder unbar), einschließlich, Schulderrlass, Geldbußen, Hinterlassenschaften, Schenkungen, Spenden, Sachleistungen in Form von Gütern und Dienstleistungen und der marktunübliche Teil des geförderten Kredits; und
 - (c) Kapitaltransfers.
- AL4. Dieser Standard regelt die Bilanzierung der zusätzlichen Kosten, die einer Einheit im Zusammenhang mit der Anbahnung und Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung entstehen und die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen (siehe Paragraphen 148–161). Die Einheit hat diese Paragraphen nur auf Kosten anzuwenden, die im Zusammenhang mit einer in den Anwendungsbereich dieses Standards fallenden verbindlichen Vereinbarung (oder Teil einer verbindlichen Vereinbarung) anfallen.

Ausnahmen vom Anwendungsbereich

- AL5. Gewinne aus dem Verkauf von nicht finanziellen Vermögenswerten innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 16, *Als Finanzinvestition Gehaltene Immobilien*, IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, oder IPSAS 45, *Sachanlagen*, die keinen Output der Tätigkeiten einer Einheit darstellen, werden nicht als Einnahmen angesehen. Die Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen innerhalb dieses Standard kann auch auf den Abgang solcher Vermögenswerte angewendet werden.
- AL6. Dieser Standard ist nicht auf Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor anzuwenden. Regierungen können den öffentlichen Sektor reorganisieren, Einheiten des öffentlichen Sektors verschmelzen und andere Einheiten in zwei oder mehrere Einheiten aufteilen. Ein Zusammenschluss im öffentlichen Sektor liegt vor, wenn zwei oder mehr operative Aktivitäten zusammengeführt werden, um eine berichtende Einheit zu formen. Zu diesen Restrukturierungen gehört normalerweise nicht, dass eine Einheit eine andere operative Aktivität oder Einheit kauft, kann aber dazu führen, dass eine neue oder bestehende Einheit alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer anderen operativen Aktivität oder Einheit erwirbt. Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor sind nach IPSAS 40, *Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor*, zu bilanzieren.
- AL7. Transfers von Ressourcen, die die Definition von Zuführungen von Anteilseigner:innen erfüllen, führen nicht zu Einnahmen. Zuführungen von Anteilseigner:innen sind in IPSAS 1, Darstellung des Abschlusses, definiert. Damit eine Zuführung von Anteilseigner:innen als Transaktion gilt, müssen die in der Definition festgelegten Merkmale erfüllt sein und der Gehalt statt der Form der Transaktion berücksichtigt werden. Eine Zuführung von Anteilseigner:innen kann zum Beispiel durch Folgendes nachgewiesen werden:
- (a) eine förmliche Designation des Transfers (oder einer Gruppe solcher Transfers) durch die Zuführenden oder eine von den Zuführenden beherrschte Einheit als Teil des zugeführten Nettovermögens/Eigenkapitals der Empfangenden, entweder bevor die Zuführung erfolgt oder zum Zeitpunkt der Zuführung;
 - (b) eine formale Vereinbarung im Zusammenhang mit der Zuführung, durch die ein bestehender finanzieller Anteil am Nettovermögen/Eigenkapital der Empfangenden entsteht oder erhöht wird und der verkauft, übertragen oder rückerworben werden kann; oder
 - (c) die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten im Zusammenhang mit der Zuführung, die verkauft, übertragen oder getilgt werden können.
- AL8. Vereinbarungen, die (a) festlegen, dass die Einheit, die die Ressourcen bereitstellt, Anspruch auf Ausschüttungen des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials während der Lebensdauer der empfangenden Einheit oder auf die Ausschüttung aller Beträge von Vermögenswerten, die die Verbindlichkeiten übersteigen im Falle der Liquidation der empfangenden Einheit hat, oder (b) festlegen, dass die Einheit, die die Ressourcen bereitstellt, einen finanziellen Anteil an der empfangenden Einheit erwirbt, der verkauft, getauscht, übertragen oder rückerworben werden kann, sind im Wesentlichen Vereinbarungen über eine Zuführung von Anteilseigner:innen.
- AL9. Wenn der wirtschaftliche Gehalt trotz der Form der Transaktion eindeutig der eines Kredits oder einer anderen Art von Verbindlichkeit oder Einnahmen ist, setzt die Einheit sie als solche an und macht entsprechende Angaben im Anhang des Abschlusses für allgemeine Zwecke, sofern wesentlich. Wenn eine Transaktion beispielsweise vorgibt, eine Zuführung von Anteilseigner:innen zu sein, aber festlegt, dass die Einheit feste Ausschüttungen an die Ressourcengeber:innen zahlt und die Investition der Ressourcengeber:innen zu einem bestimmte Zeitpunkt in der Zukunft zurückerstattet wird, ist die Transaktion eher als Kredit zu bezeichnen. Bei vertraglichen Vereinbarungen berücksichtigt eine Einheit auch die Leitlinien in IPSAS 28, Finanzinstrumente: Darstellung, bei der Unterscheidung von Verbindlichkeiten und Zuführungen von Anteilseigner:innen.

Definitionen (Paragraphen 4–8)*Verbindliche Vereinbarung*

AL10. Eine verbindliche Vereinbarung ist eine Vereinbarung die den Parteien der Vereinbarung sowohl Rechte als auch Verpflichtungen verleiht. Ein Vertrag ist eine Art von verbindlicher Vereinbarung. Jede Partei der verbindlichen Vereinbarung geht die Vereinbarung freiwillig ein und ist in der Lage ihre jeweiligen Rechte und auferlegten Verpflichtungen durchzusetzen.

AL11. Dieser Standard regelt die Bilanzierung einzelner verbindlicher Vereinbarungen. Als praktischen Behelf kann eine Einheit diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter verbindlicher Vereinbarungen anwenden, wenn sie nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob sie diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen verbindlichen Vereinbarungen (oder Leistungsverpflichtungen) innerhalb dieses Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat eine Einheit Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

AL12. Verbindliche Vereinbarungen können auf verschiedene Weise nachgewiesen werden. Eine verbindliche Vereinbarung liegt häufig, aber nicht immer, in schriftlicher Form vor, gewöhnlich in Form eines Vertrags oder in Form dokumentierter Erörterungen zwischen den Parteien. Die verbindliche Vereinbarung kann durch rechtsgültige Verträge oder andere Mittel wie gesetzliche Mechanismen (z. B. durch gesetzgebende oder vollziehende Gewalt bzw. Kabinettsanordnung oder ministerielle Anordnungen) entstehen. Gesetzgebende oder vollziehende Gewalt können vollstreckbare Vereinbarungen schaffen, die vertraglichen Vereinbarungen ähnlich sind, entweder aus eigenem Recht oder in Verbindung mit zwischen den Parteien bestehenden Verträgen.

Identifizierung der Einnahmen aus Transaktionen (Paragraphen 9–15)

AL13. Bei der Anwendung dieses Standards hat eine Einheit die Bedingungen der Einnahmen aus Transaktionen sowie alle maßgeblichen Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Auf ähnlich ausgestaltete Vereinbarungen und unter ähnlichen Umständen, einschließlich der Verwendung von praktischen Behelfen, ist dieser Standard konsistent anzuwenden.

Durchsetzbarkeit

AL14. Die voneinander abhängigen Rechte und Verpflichtungen einer Vereinbarung müssen durchsetzbar sein, um die Definition einer verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien der verbindlichen Vereinbarung für die Erfüllung der festgelegten Verpflichtungen haftbar zu machen. Eine Einheit hat basierend darauf, ob jede Einheit der Vereinbarung die Fähigkeit hat, ihre Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen, festzulegen, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist. Die Beurteilung der Durchsetzbarkeit durch die Einheit hat zu Beginn und wenn eine wesentliche externe Änderung darauf hinweist, dass es eine Änderung bei der Durchsetzbarkeit dieser Vereinbarung gibt, stattzufinden.

AL15. Da die Durchsetzbarkeit durch verschiedene Mechanismen erzeugt werden kann, sollte eine Einheit alle relevanten Faktoren objektiv bewerten, um festzustellen, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist. In einigen Rechtsordnungen können Einheiten des öffentlichen Sektors keine rechtlichen Verpflichtungen eingehen, da ihnen nicht gestattet ist, in eigenem Namen Verträge abzuschließen, jedoch existieren alternative Verfahren mit gleichwertiger Wirkung wie rechtliche Vereinbarungen (als durchsetzbar durch gleichwertige Mittel bezeichnet). Damit eine Vereinbarung durch „gleichwertige Mittel“ durchsetzbar ist, ist das Vorhandensein eines Durchsetzungsmechanismus außerhalb des Rechtssystems erforderlich, der der Rechtskraft vergleichbar ist, ohne jedoch rechtlicher Natur zu sein. Dieser Mechanismus muss das Recht der Ressourcengeber:innen begründen, die Einheit zur vollständigen Erfüllung der vereinbarten Verpflichtung zu verpflichten oder bei Nichterfüllung Rechtsmittel heranzuziehen zu können. Ebenso ist ein Mechanismus außerhalb des Rechtssystems erforderlich, der der Rechtskraft vergleichbar ist, ohne rechtlicher Natur zu sein, um das Recht der Einheit zu begründen, die Ressourcengeber:innen zur Zahlung der vereinbarten Gegenleistung zu verpflichten. Daher sollte die Einheit alle relevanten Faktoren ermitteln und beurteilen, indem sie sowohl rechtliche als auch gleichwertige Mittel berücksichtigt, mit denen die beteiligten Parteien jeweils ihre Rechte und Pflichten aus der Vereinbarung durchsetzen.

AL16. Im öffentlichen Sektor ist eine Vereinbarung dann durchsetzbar, wenn jede der Parteien der Vereinbarung ihre jeweiligen Rechte und Pflichten durchsetzen kann. Eine Vereinbarung ist durchsetzbar, wenn die Vereinbarung Folgendes beinhaltet:

- (a) klar spezifizierte Rechte und Verpflichtungen für jede beteiligte Partei; und
- (b) Rechtsmittel für Nichterfüllung jeder Partei, die durch festgelegte Durchsetzungsmechanismen durchgesetzt werden können.

AL17. Bei der Beurteilung der Durchsetzbarkeit durch gesetzliche oder gleichwertige Mittel sollte eine Einheit berücksichtigen, wie die identifizierten Durchsetzungsmechanismen implizite oder explizite Konsequenzen für jede Partei oder Parteien haben, die ihre Verpflichtung(en) aus der Vereinbarung nicht erfüllen. Wenn die Einheit nicht feststellen kann, wie die identifizierten Durchsetzungsmechanismen die Einheit tatsächlich in die Lage versetzen, die anderen Parteien der Vereinbarung zur Erfüllung ihrer Verpflichtung(en) heranzuziehen, gilt die Vereinbarung nicht als durchsetzbar und erfüllt nicht die Definition einer verbindlichen Vereinbarung.

AL18. Die Durchsetzbarkeit ergibt sich aus dem Zwang durch ein Rechtssystem, sei es durch rechtliche Mittel (durchsetzbar vor Gerichten einer Rechtsordnung sowie durch gerichtliche Entscheidungen und Präzedenzfälle) oder durch gleichwertige Mittel (Gesetze und Vorschriften einschließlich Rechtsvorschriften, vollziehende Gewalt, Kabinettsanordnungen oder ministerielle Anordnungen).

AL19. Innerhalb der vollziehenden Gewalt hat ein Mitglied oder ausgewählte Mitglieder einer Regierungsverwaltung die Befugnis, Rechtsvorschriften zu erlassen, ohne dass diese vom gesamten Parlament ratifiziert werden müssen. Dies kann als gültiger Durchsetzungsmechanismus angesehen werden, wenn eine Anordnung erlassen wurde, die eine Einheit anweist, die vereinbarten Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen.

AL20. Kabinettsanordnungen- oder ministerielle Anordnungen können einen Durchsetzungsmechanismus zwischen verschiedenen Ministerien oder unterschiedlichen Regierungsebenen innerhalb derselben Regierungsstruktur schaffen. Zum Beispiel kann eine Verordnung eines: einer Minister:in oder eines Ministeriums an eine von der Regierung kontrollierte Einheit, die Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen, durchsetzbar sein. Jede Partei muss sowohl die Rechte als auch die Verpflichtungen, die ihr aus der Vereinbarung zustehen, durchsetzen können, um die Definition einer verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Jede Partei muss die Fähigkeit und Befugnis haben, die andere Partei bzw. die anderen Parteien zur Erfüllung der in der Vereinbarung festgelegten Zusagen zu verpflichten oder bei Nichterfüllung Rechtsmittel einzufordern.

AL21. Souveräne Rechte sind die Befugnisse, Rechtsvorschriften zu erlassen, zu ändern und aufzuheben. Allein begründet diese Befugnis keine durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen im Sinne dieses Standards. Wenn jedoch in der Vereinbarung festgelegt ist, dass die Ausübung souveräner Rechte ein Mittel zur Durchsetzung der Einhaltung von Verpflichtungen durch eine Einheit darstellt, kann dies einen gültigen Durchsetzungsmechanismus begründen.

AL22. Eine Einheit kann sich dadurch gezwungen fühlen, ihre Verpflichtungen aus einer Vereinbarung zu erfüllen, da das Risiko besteht, künftig keine Mittel mehr von der anderen Partei zu erhalten. Im Allgemeinen wird das Recht, zukünftige Mittel, auf die die Einheit derzeit keinen Anspruch hat, zu kürzen oder zurückzuhalten, im Kontext dieses Standards nicht als gültiger Durchsetzungsmechanismus angesehen, da keine Verpflichtung der Ressourcengeber:innen zur Bereitstellung dieser Mittel besteht. Wenn die Einheit jedoch gegenwärtig im Rahmen einer anderen verbindlichen Vereinbarung Anspruch auf zukünftige Mittel hat und die Bedingungen dieser anderen Vereinbarung ausdrücklich eine Kürzung zukünftiger Mittel bei Verletzung anderer Vereinbarungen vorsehen, kann eine Kürzung zukünftiger Mittel als gültiger Durchsetzungsmechanismus betrachtet werden.

AL23. Bei der Entscheidung, ob eine Kürzung zukünftiger Mittel einen Durchsetzungsmechanismus darstellt, muss die Einheit auf Grundlage der Tatsachen und Umstände Ermessen ausüben. Wesentliche Anhaltspunkte für eine mögliche Kürzung im Falle nicht eingehaltener Zusagen sind die Fähigkeit der Ressourcengeber:innen, zukünftige Mittel zu kürzen und ihre frühere Praxis in solchen Fällen.

AL24. Eine Absichtserklärung oder öffentliche Ankündigung von Ressourcengeber:innen (z. B. Regierung), Geld auszugeben oder Güter bzw. Dienstleistungen auf eine bestimmte Weise bereitzustellen, stellt für sich genommen keine durchsetzbare Vereinbarung im Sinne dieses Standards dar. Eine solche Erklärung ist allgemein gehalten und begründet keine verbindliche Vereinbarung zwischen Ressourcengeber:innen und einer Einheit (Ressourcenempfänger:innen).

AL25. In einigen Rechtsordnungen können spezifische Bedingungen in Vereinbarungen enthalten sein, die dazu vorgesehen sind, Rechte und Pflichten durchzusetzen, obwohl diese historisch gesehen nicht durchgesetzt wurden. Wenn aus der bisherigen Erfahrung mit Ressourcengeber:innen hervorgeht, dass diese die Bedingungen der Vereinbarung bei Verstößen nie durchsetzen, kann die Einheit zu dem Schluss kommen, dass die Bedingungen der Vereinbarung nicht substanziell sind und darauf hinweisen, dass diese Bedingungen im Wesentlichen die andere Einheit nicht zur Rechenschaft ziehen, sodass die Vereinbarung nicht als durchsetzbar gilt. Hat die Einheit jedoch keine Erfahrung mit den Ressourcengeber:innen oder zuvor keine Bedingungen verletzt, die die Ressourcengeber:innen zur Durchsetzung der Vereinbarung veranlasst hätten, und liegen keine gegenteiligen Beweise vor, geht die Einheit davon aus, dass die Ressourcengeber:innen die Bedingungen durchsetzen werden, und die Vereinbarung gilt als durchsetzbar. Eine Einheit sollte jegliche frühere Durchsetzungshandlungen als einen relevanten Faktor in der Gesamtbewertung der Durchsetzbarkeit berücksichtigen und beurteilen, ob die Einheiten objektiv zur Durchsetzung der Rechte und Erfüllung der Verpflichtungen, die sie in der Vereinbarung eingegangen sind, verantwortlich gemacht werden können.

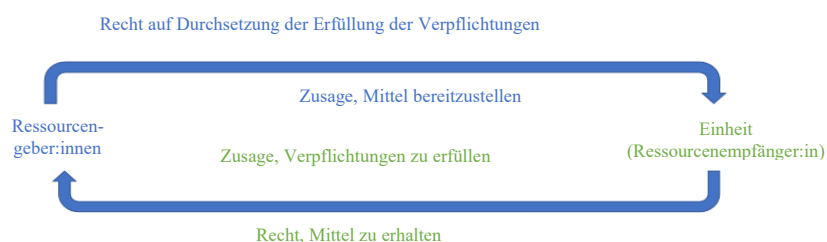
Parteien einer Vereinbarung

AL26. Vereinbarungen im öffentlichen Sektor umfassen oft zwei oder mehrere Parteien. Damit eine Vereinbarung für die Zwecke dieses Standards die Definition einer verbindlichen Vereinbarung erfüllt, müssen mindestens zwei der Parteien der Vereinbarung eigene Rechte und Verpflichtungen aus der Vereinbarung haben sowie die Fähigkeit besitzen, diese Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen.

AL27. Für Transaktionen im öffentlichen Sektor mit verbindlichen Vereinbarungen ist der:die Ressourcengeber:in die Partei, die der Einheit eine Gegenleistung für die im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Güter oder Dienstleistungen erbringt, jedoch nicht zwingend die Partei ist, die diese Güter oder Dienstleistungen erhält. Der:die Ressourcengeber:in kann eine Gegenleistung erbringen, damit die Einheit:

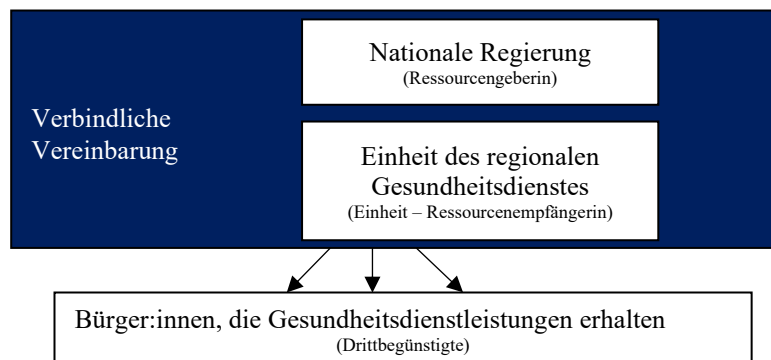
- (a) Ressourcen intern für Güter oder Dienstleistungen nutzt. In diesen Fällen erhält der:die Ressourcengeber:in nicht direkt Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte als Gegenleistung;
- (b) eigenständige Güter oder Dienstleistungen an den:die Ressourcengeber:in überträgt. In diesen Fällen ist der:die Ressourcengeber:in ein:e Käufer:in¹, da er:sie Güter oder Dienstleistungen erhält, die als Ergebnis der Tätigkeiten der Einheit im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung für den eigenen Verbrauch bereitgestellt werden; oder
- (c) eigenständige Güter oder Dienstleistungen an einen Dritten als Begünstigten überträgt. Bei Mehrparteien-Vereinbarungen (nachfolgend erläutert) hat der:die Ressourcengeber:in eine verbindliche Vereinbarung mit der Einheit und erbringt eine Gegenleistung, damit die Einheit Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte liefert. Zum Beispiel: Wenn die Zentralregierung Mittel an eine regionale Gesundheitsbehörde bereitstellt, um Knochendichtemessungen für Bürger:innen über 55 Jahre durchzuführen, ist die Zentralregierung die Ressourcengeberin und die Bürger:innen die Drittbegünstigten. Der:die Ressourcengeber:in kann die Bereitstellung dieser Güter oder Dienstleistungen durchsetzen oder von der Einheit Rückgriff verlangen, wenn die Zusagen aus der verbindlichen Vereinbarung nicht erfüllt werden.

AL28. Das bedeutet, dass die Einheit, die die Gegenleistung erhält (Ressourcenempfängerin), zumindest in der Lage sein muss, die Zusage zum Erhalt der Finanzierung (Gegenleistung) durchzusetzen und die Einheit, die die Finanzierung bereitstellt (die Ressourcengeberin) muss in der Lage sein, die Erfüllung der übernommenen Verpflichtungen durch die Einheit, die die Gegenleistung erhält, durchzusetzen. Die mindestens zweiseitige Durchsetzbarkeit in einer verbindlichen Vereinbarung wird im folgenden Diagramm veranschaulicht:



¹ Ein:e Käufer:in ist ein:e Ressourcengeber:in, die aufgrund einer verbindlichen Vereinbarung im Austausch gegen Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit Ressourcen an eine Einheit für ihren Eigenbedarf bereitstellt. Ein:e Kund:in ist eine Art von Käufer:in.

AL29. Parteien, die innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten besitzen, gelten als Drittbegünstigte. Drittbegünstigte in Mehrparteien-Vereinbarungen haben keine Rechte, die Einheit zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen zu zwingen. Damit solche Mehrparteien-Vereinbarungen jedoch in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, müssen die Ressourcengeber:innen die Befugnis haben, die Einheit zur Lieferung eigenständiger Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte zu verpflichten. In diesen Mehrparteien-Vereinbarungen ist die Einheit (Ressourcenempfängerin) keine Agentin der Ressourcengeberin, da sie die Verfügungsmacht über die Gegenleistung von der Ressourcengeberin erhält und für die Bereitstellung der Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte verantwortlich ist. Diese Beziehung wird im folgenden Diagramm veranschaulicht:



AL30. Bei der Beurteilung der Durchsetzbarkeit einer Vereinbarung berücksichtigt die Einheit nicht nur ihre Fähigkeit, ihr Recht auf den Erhalt von Mitteln in Bezug auf die erfüllte(n) Verpflichtung(en) durchzusetzen, sondern auch die Fähigkeit der Ressourcengeber:innen, die Einheit zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen zu verpflichten.

AL31. Einige Einnahmen aus Transaktionen können durchsetzbar sein, schaffen jedoch nur für eine Partei der Vereinbarung durchsetzbare Rechte und Pflichten. Diese Transaktionen erfüllen aufgrund des Fehlens einer zweiseitigen Durchsetzbarkeit nicht die Definition einer verbindlichen Vereinbarung im Sinne dieses Standards.

Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung

Kriterien für das Bilanzierungsmodell für verbindliche Vereinbarungen (Paragraphen 56–61)

Wirtschaftlicher Gehalt

AL32. Eine Einheit beurteilt, ob eine Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung, die eine Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigte verlangt, wirtschaftlichen Gehalt hat, indem sie prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Zahlungsflüsse oder das Dienstleistungspotenzial infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Eine Transaktion hat wirtschaftlichen Gehalt, wenn

- (a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) der Zahlungsflüsse oder des Dienstleistungspotenzials des erhaltenen Vermögenswerts sich von der Zusammensetzung der Zahlungsflüsse oder des Dienstleistungspotenzials des übertragenen Vermögenswerts unterscheidet; oder
- (b) der einheitsspezifische Wert jenes Teils der operativen Aktivität der Einheit, der von der Transaktion betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert; und
- (c) die Differenz in (a) und (b) sich im Wesentlichen auf den Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.

AL33. Für den Zweck der Bestimmung, ob eine Transaktion wirtschaftlichen Gehalt hat, wird der einheitsspezifische Wert des Teils der operativen Aktivität der Einheit, der von der Transaktion betroffen ist, als Zahlungsflüsse nach Steuern abgebildet, sofern eine Besteuerung vorliegt. Die Ergebnisse dieser Analysen können eindeutig sein, ohne dass eine Einheit detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

AL34. Für Zwecke dieses Standards inkludiert der wirtschaftliche Gehalt kommerziellen Gehalt.

Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit der Gegenleistung, auf die eine Einheit Anspruch hat – Folgen von Paragraph 0

AL35. Eine Einheit sollte bei Abschluss einer verbindlichen Vereinbarung nach pflichtgemäßem Ermessen die Fakten und Umstände berücksichtigen, um die Fähigkeit und Absicht der Ressourcengeber:innen zu bewerten, die erwartete Gegenleistung zu einem späteren Zeitpunkt zu zahlen.

AL36. Eine Einheit sollte die Einbringlichkeit zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung auf Basis der besten Schätzung der Risiken in Bezug auf die Ressourcengeber:innen beurteilen. Diese erstmalige Einschätzung kann sich aufgrund veränderter Bedingungen oder Erwartungen von der tatsächlich später eingegangenen Gegenleistung unterscheiden. Solche Änderungen werden entweder als Wertminderung (Rückgang gegenüber den ursprünglichen Umständen) oder als Anerkennung der vollen Gegenleistung (Überschreitung der zu Beginn erwarteten Einbringlichkeit) berücksichtigt.

AL37. Im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung kann ein Preisnachlass gewährt werden. Ein Preisnachlass ist den Parteien der verbindlichen Vereinbarung in der Regel bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung bekannt, sei es implizit oder explizit, und kann durch bisherige Erfahrungen mit den Parteien der verbindlichen Vereinbarung informiert sein. Dieser Standard bewertet die Einnahmen üblicherweise anhand der Transaktionsgegenleistung, die die Einheit voraussichtlich erhalten wird, und nicht an dem Betrag, den sie erwartet, letztlich zu erhalten. Die Einnahmen werden um Skonti, Rabatte, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässe, Anreize, Leistungsprämien, Strafzuschläge o. Ä. angepasst, jedoch nicht um Wertminderungen reduziert. Wenn eine Einheit jedoch Güter oder Dienstleistungen bereitstellt und eine geringere Gegenleistung von den Ressourcengeber:innen akzeptiert als in der verbindlichen Vereinbarung festgelegt, stellt dies einen impliziten Preisnachlass dar (siehe Paragraphen 109 and 0). Die Einheit bewertet, ob diese geringere Gegenleistung unter Berücksichtigung des impliziten Preisnachlasses das Einbringlichkeitskriterium in Paragraph 0 erfüllt.

AL38. In einigen verbindlichen Vereinbarungen sind Einheiten gesetzlich verpflichtet, bestimmte Güter oder Dienstleistungen (z. B. Wasser und Strom) an alle Bürger:innen bereitzustellen, unabhängig davon, ob die Bürger:innen die Absicht oder Fähigkeit haben, für diese Güter oder Dienstleistungen zu bezahlen.

AL39. Wenn die Zahlung der Gegenleistung abzüglich eines etwaigen Preisnachlasses für die Bereitstellung der Güter oder Dienstleistungen an bestimmte Gruppen von Bürger:innen nicht wahrscheinlich ist, ist das Kriterium für die Identifizierung einer verbindlichen Vereinbarung gemäß Paragraph 0 nicht erfüllt. In diesen Fällen, in denen die Einbringlichkeit der Gegenleistung abzüglich eines etwaigen Preisnachlasses zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung nicht wahrscheinlich ist, ist Paragraph 58 dieses Standards anzuwenden.

Verstoß gegen die Bedingungen einer verbindlichen Vereinbarung

AL40. Die bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen die Bedingungen einer verbindlichen Vereinbarung hängt davon ab,

- (a) ob im Rahmen der Vereinbarung noch unerfüllte Leistungsverpflichtungen bestehen;
- (b) wann der Verstoß eingetreten ist – also ob er im Zeitraum, in dem der Verstoß entdeckt wurde, oder in einem vorhergehenden Zeitraum erfolgte; und
- (c) was der Grund für den Verstoß ist.

AL41. Tritt der Verstoß in der laufenden Periode ein und wird er vor der Genehmigung des Abschlusses erkannt, erfasst die Einheit eine Rückzahlungsverbindlichkeit gegenüber den Ressourcengeber:innen und bucht jegliche im Berichtszeitraum erfasste Einnahmen aus.

AL42. Wird festgestellt, dass der Verstoß in einem vorherigen Zeitraum eingetreten ist, richtet sich die bilanzielle Behandlung danach, ob der Verstoß zu:

- (a) einer Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen im Sinne von IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, geführt hat. Schätzungen werden angewandt, wenn Posten im Abschluss nicht exakt bewertbar sind und bei der Bewertung Ermessen erforderlich ist, wie in IPSAS 3 beschrieben;

- (b) einem Fehler in einem Vorjahresabschluss, der darauf zurückzuführen ist, dass zum Zeitpunkt der Genehmigung des Abschlusses für den betreffenden Zeitraum keine getreu dargestellten Informationen verwendet wurden oder missbräuchlich angewandt wurden, obwohl diese zumutbar verfügbar waren oder hätten beschafft werden können; oder
- (c) einem separaten Ereignis aus der Vergangenheit, da der im früheren Abschluss angesetzte Betrag keine Schätzung war und auf getreu dargestellte Informationen basierte, die zum Zeitpunkt der Genehmigung des Abschlusses für die relevante Berichtsperiode vorlagen.

Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung (Paragraphen 68–77)

Zusagen, Ressourcen zu verwenden

AL43. Eine Leistungsverpflichtung ist die in eine verbindlichen Vereinbarung enthaltene Zusage, Ressourcen intern für eigenständige Güter oder Dienstleistungen zu verwenden oder eigenständige Güter oder Dienstleistungen an eine Käufer:in (Ressourcegeber:in) oder eine:n Drittbegünstigten zu übertragen. Die Ziele einer Leistungsverpflichtung können ergänzend zu den Leistungszielen der Einheit sein oder zusätzliche Ziele betreffen, die die Einheit durch die verbindliche Vereinbarung eingegangen ist. Die Zusage, Ressourcen zu verwenden, führt zu anderen Ressourcen (d. h. eigenständige Güter oder Dienstleistungen, die Rechte auf wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial oder beides bieten) entweder für die berichtende Einheit oder eine andere externe Partei (entweder die Käufer:innen oder Drittbegünstigte. Siehe Paragraph AL49 für weitere Leitlinien.) Die Einheit kann auch den Nutzen des Guts oder der Dienstleistung erhalten, leitet die Nutzung dieses Nutzens jedoch an andere Parteien weiter.

AL44. Dieser Standard verlangt von einer Einheit, bei Abschluss einer verbindlichen Vereinbarung alle Leistungsverpflichtungen angemessen zu identifizieren und dann Einnahmen zu erfassen, wenn sie jede der identifizierten Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung erfüllt.

AL45. Im öffentlichen Sektor kann die Identifikation von Leistungsverpflichtungen maßgebliche Ermessensausübung erfordern. Voraussetzung für das Bestehen einer Leistungsverpflichtung ist, dass die Zusage hinreichend konkret ist, um feststellen zu können, wann diese Verpflichtung erfüllt ist. Eine Einheit berücksichtigt bei der Feststellung, ob eine Zusage hinreichend konkret ist, folgende Faktoren:

- (a) die Art oder den Typ der Zusage zur Ressourcennutzung;
- (b) die Kosten oder den Wert der eigenständigen Güter oder Dienstleistungen aus der Zusage zur Ressourcennutzung;
- (c) die Menge der eigenständigen Güter oder Dienstleistungen aus der Zusage zur Ressourcennutzung; und
- (d) der Zeitraum, über den die Nutzung der Ressourcen erfolgt.

AL46. Das Vorhandensein von Leistungsindikatoren im Zusammenhang mit den Zusagen kann, muss aber nicht notwendigerweise, das Vorliegen einer Leistungsverpflichtung im Sinne dieses Standards anzeigen. Ein Leistungsindikator ist eine Form der Leistungsbeurteilung (quantitativ, qualitativ oder beschreibend), die verwendet wird, um den Erfolg und das Ausmaß der Ressourcennutzung, der Bereitstellung von Dienstleistungen und der Erreichung der Leistungsziele einer Einheit zu bewerten. Ein Leistungsindikator ist oft eine intern festgelegte Leistungsgröße und keine Leistungsverpflichtung.

Zusagen, Ressourcen intern zu verwenden

AL47. In vielen Fällen erfordert die Zusage im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung einer Einheit, Ressourcen intern für Güter oder Dienstleistungen zu verwenden, spezifische Leistungsziele zu erfüllen. Beispiele für Ressourcen, die einer Einheit des öffentlichen Sektors im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung bereitgestellt werden sind:

- (a) Übertragungen von nationalen Regierungen an regionale oder kommunale Regierungen;
- (b) Übertragungen von regionalen Regierungen an kommunale Regierungen;
- (c) Übertragungen von Regierungen an andere Einheiten des öffentlichen Sektors;

- (d) Übertragungen an Regierungsbehörden, die durch Gesetz oder Verordnung erschaffen werden, um spezielle Funktionen mit operativer Autonomie durchzuführen, wie gesetzliche Behörden oder regionale Organe oder Behörden; und
- (e) Übertragungen von Spendenorganisationen an Regierungen oder andere Einheiten des öffentlichen Sektors.

AL48. Ressourcengeber:innen in der verbindlichen Vereinbarung haben die Möglichkeit, durchzusetzen, wie die Einheit die Ressourcen zur Erreichung bestimmter Ziele verwendet, und die Einheit zur Einhaltung dieser Bedingungen zur Rechenschaft zu ziehen. Die Leistungsverpflichtungen können durch Anforderungen in verbindlichen Vereinbarungen entstehen, die die Grundlage der Übertragungen festlegen, oder sich aus dem normalen operativen Umfeld ergeben, beispielsweise durch die Erfassung von erhaltenen Vorauszahlungen.

Zusagen, Ressourcen für eine andere Einheit zu verwenden (Ressourcengeber:innen (Käufer:innen) oder Drittbegünstigte)

AL49. In einigen Fällen verlangt die Zusage einer Einheit in einer verbindlichen Vereinbarung, dass die Einheit Ressourcen verwendet, um ein eigenständiges Gut oder eine eigenständige Dienstleistung an eine externe Partei oder mehrere Parteien (d. h. an die Käufer:innen (Ressourcengeber:innen) oder Drittbegünstigte), die in der verbindlichen Vereinbarung genannt sind, unter Einhaltung der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu übertragen. In der Praxis berücksichtigt eine Einheit, ob sie die Verfügungsmacht über die Ressourcen behält oder ob die Ressourcen in ein Gut und/oder eine Dienstleistung umgewandelt werden und an die Ressourcengeber:innen oder Drittbegünstigte übertragen werden müssen. In diesem Fall sind die Ressourcengeber:innen faktisch Käufer:innen der eigenständigen Güter oder Dienstleistungen von der Einheit.

AL50. Ein wesentliches Merkmal, das die Zusage einer Einheit zur Übertragung eines eigenständigen Guts oder einer eigenständigen Dienstleistung von anderen Zusagen in der verbindlichen Vereinbarung unterscheidet, ist die eindeutige Identifikation einer externen Partei, die die eigenständigen Güter oder eigenständigen Dienstleistungen erhält. Eine verbindliche Vereinbarung, die die Einheit verpflichtet, ein eigenständiges Gut oder eine eigenständige Dienstleistung an eine bestimmte externe Partei (d. h. die Käufer:innen oder bestimmte Drittbegünstigte) zu übertragen, liefert in der Regel einen klaren Indikator für die Spezifität und die Übertragung der Verfügungsmacht über den wirtschaftlichen Nutzen und das Dienstleistungspotenzial der Ressourcen von der Einheit auf die externe Partei.

AL51. Je nach verbindlicher Vereinbarung können zugesagte Güter oder Dienstleistungen u. a. Folgendes umfassen:

- (a) Bereitstellung von Gütern, die durch eine Einheit produziert wurden (z. B. Bestände wie Veröffentlichungen oder kommunale Wasserversorgung gegen Zahlung einer Gebühr);
- (b) Bereitstellung von Gütern an Bürger:innen, die eine Einheit erworben hat (z. B. Behälter für die Abfallsammlung);
- (c) Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die eine Einheit erworben hat (z. B. ein Emissionsrecht, das von einer Einheit weiterverkauft wird, die als Auftraggeberin agiert, siehe die Paragraphen AL117–AL125);
- (d) Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen von einer Einheit an Drittbegünstigte (zum Beispiel ein Impfprogramm für Kinder bereitgestellt von einem Krankenhaus, das von einer Regierung zu diesem Zweck finanziert wurde);
- (e) Ausführung einer in einer verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Aufgabe (bzw. Verwaltung von Wasserversorgungsanlagen) für Käufer:innen;
- (f) Zusage, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen (z. B. Sanitäter:innen, die bei einem sportlichen Wettkampf bereitstehen, organisiert durch eine Gemeindegruppe);
- (g) Erbringen einer Dienstleistung für eine dritte Partei, mit der die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte herbeigeführt wird (z. B. die Post, die als Agentin für eine dritte Partei handelt und Telefon- und Stromzahlungen entgegennimmt, siehe Paragraphen AL117–AL125);

- (h) Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die Käufer:innen weiterveräußern oder wiederum ihren Kund:innen bereitstellen können (z. B. wenn das Gesundheitsministerium, das Medikamente und Nahrungsergänzungsmittel für Apotheken bereitstellt, zusagt, ein weiteres Gut oder eine weitere Dienstleistung an Kliniken zu übertragen, die die Medikamente und Nahrungsergänzungsmittel von den Apotheken kaufen);
- (i) Bau, Herstellung oder Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag von Käufer:innen (zum Beispiel die Stadtwerke bauen eine Freizeiteinrichtung für eine andere Gemeinde);
- (j) Gewährung von Lizenzen (siehe Paragraphen AL168–AL182); und
- (k) Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (wenn diese Optionen den Käufer:innen ein wesentliches Recht verschaffen, siehe die Paragraphen AL126–AL130).

AL52. Eine Einheit erwirtschaftet und erfasst Einnahmen, wenn sie eine Leistungsverpflichtung erfüllt, indem sie ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung an Käufer:innen oder Drittbegünstigte überträgt. Die Übertragung des Guts oder der Dienstleistung wird angenommen, wenn die Käufer:innen oder Drittbegünstigten die Verfügungsmacht über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen erhält. Paragraph 18 enthält Anhaltspunkte für Verfügungsmacht:

- (a) die Fähigkeit, die Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen; und
- (b) die Fähigkeit, andere daran zu hindern, seine Nutzung zu bestimmen und wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus dem Vermögenswert zu ziehen.

Identifizierung von eigenständigen Zusagen, Ressourcen für eine andere Einheit zu verwenden (Ressourcengeber:innen (Käufer:innen) oder Drittbegünstigte)

AL53. Zusagen, Ressourcen zu verwenden, um eigenständige Güter oder Dienstleistungen an eine externe Partei zu übertragen, weisen in der Regel einen höheren Spezifizierungsgrad auf. Eine Einheit ist verpflichtet, solche Leistungsverpflichtungen klar zu identifizieren, um eine objektivere Analyse und eine präzisere Erfassung und Bewertung der Einnahmen aus diesen Transaktionen zu ermöglichen.

AL54. In Fällen, in denen eine verbindliche Vereinbarung eine Leistungsverpflichtung zur Übertragung eigenständiger Güter oder Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigten umfasst, ist ein Gut oder eine Dienstleistung dann eigenständig, wenn beide der folgenden Kriterien erfüllt sind (siehe Paragraph 73):

- (a) die Zusage, Ressourcen zu verwenden, um ein eigenständiges Gut oder eine eigenständige Dienstleistung an die Käufer:innen oder Drittbegünstigten zu übertragen, kann allein oder zusammen mit anderen der empfangenden Partei jederzeit verfügbaren Ressourcen andere Ressourcen erzeugen, die Rechte auf wirtschaftlichen Nutzen und/oder Dienstleistungspotenzial bieten (d. h. das Gut oder die Dienstleistung ist grundsätzlich abgrenzbar); und
- (b) die Zusage der Einheit, das Gut oder die Dienstleistung zur Übertragung eines eigenständigen Guts oder einer eigenständigen Dienstleistung an Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu verwenden, ist von anderen Zusagen aus der verbindlichen Vereinbarung trennbar (d. h., die Zusage, das Gut oder die Dienstleistung zu übertragen, lässt sich im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung eigenständig abgrenzen).

AL55. In solchen verbindlichen Vereinbarungen kann die Zusage zur Verwendung von Ressourcen zur Übertragung eigenständiger Güter oder eigenständiger Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigte andere Ressourcen erzeugen, die Rechte auf wirtschaftlichen Nutzen und/oder Dienstleistungspotenzial bieten, wenn die Übertragung des Guts oder der Dienstleistung durch die Einheit an die empfangende Partei dazu beiträgt, dass die Käufer:innen ihre Leistungsziele erreichen.

AL56. Leistungsverpflichtungen, die die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen an die Käufer:innen oder Drittbegünstigten erfordern, sind von anderen Zusagen in derselben verbindlichen Vereinbarung getrennt erkennbar (d. h. abgrenzbar), damit die Käufer:innen bestimmen können, wann diese Zusage erfüllt ist. Daher ist es möglich, dass in einer verbindlichen Vereinbarung mehrere Leistungsverpflichtungen bestehen.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung (Paragraph 78)

AL57. Wenn eine verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt gemäß Paragraph 78 ist, hat eine Einheit keinen Vermögenswert, keine Verbindlichkeit oder Einnahmen in Verbindung mit der verbindlichen Vereinbarung zu erfassen, außer die verbindliche Vereinbarung ist belastend. Die Rechte und Verpflichtungen einer Einheit einer vollständig unerfüllten verbindlichen Vereinbarung sind voneinander abhängig und untrennbar. Die kombinierten Rechte und Verpflichtungen stellen einen einzelnen Vermögenswert oder eine einzelne Verbindlichkeit, die mit Null bewertet wird, dar. Einzelne Rechte und Verpflichtungen werden als Posten (Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen, je nach ihrer Natur) nur dann erfasst, wenn oder sobald eine oder mehrere Parteien der verbindlichen Vereinbarung ihre Verpflichtungen erfüllen.

AL58. Bleiben Teile der verbindlichen Vereinbarung gleichermaßen unerfüllt, hat die Einheit weder einen Vermögenswert, eine Verbindlichkeit noch Einnahmen für die gleichermaßen unerfüllten Teile der verbindlichen Vereinbarung zu erfassen. Gleichermaßen unerfüllte Teile der verbindlichen Vereinbarung bestehen also weiter als einzelne Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die mit Null bewertet werden.

Bestehen und Erfassung einer Verbindlichkeit (Paragraphen 81–86)

AL59. Die Leistungsverpflichtungen einer Einheit in einer verbindlichen Vereinbarung können zu einer Verbindlichkeit führen. Eine Verbindlichkeit ist definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung der Einheit, eine wirtschaftliche Ressource als Folge vergangener Ereignisse zu übertragen.

Gegenwärtige Verpflichtung

AL60. Eine gegenwärtige Verpflichtung kann rechtlich bindend sein (d. h. durch rechtliche oder gleichwertige Mittel) oder nicht rechtlich bindend. Eine Leistungsverpflichtung ist eine rechtlich bindende gegenwärtige Verpflichtung in Bezug auf Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen, Ressourcen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu verwenden. Alle verbindlichen Vereinbarungen enthalten mindestens eine Leistungsverpflichtung.

Infolge von vergangenen Ereignissen

AL61. Einheiten des öffentlichen Sektors können freiwillig verbindliche Vereinbarungen eingehen, um ihre Leistungsziele zu erreichen und Vermögenswerte von Regierungen oder anderen Einheiten zu erhalten oder durch Kauf bzw. Herstellung zu beschaffen. Eine Verbindlichkeit kann infolge vergangener Ereignisse bestehen, insbesondere wenn:

- (a) die Einheit eine verbindliche Vereinbarung mit einer oder mehreren Parteien eingeht; und
- (b) die Ressourcengeber:innen die zugesagten Ressourcen bereitgestellt haben, bevor die Einheit die damit verbundene(n) Leistungsverpflichtung(en) erfüllt hat (d. h. die Einheit eine Vorauszahlung erhalten hat und die verbindliche Vereinbarung teilweise erfüllt ist).

Transaktionen oder Ereignisse, die voraussichtlich in der Zukunft eintreten, begründen für sich genommen keine Leistungsverpflichtungen.

Eine Übertragung von Ressourcen

AL62. Die Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung ermöglicht es jeder Partei, die anderen Parteien zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen heranzuziehen oder Konsequenzen zu ziehen, falls diese ihre Verpflichtungen nicht erfüllen. Wenn die Einheit nach dem Abschluss einer verbindlichen Vereinbarung als freiwillige Partei Ressourcen erhalten hat, besteht eine Verbindlichkeit, wenn die Folge der Nichterfüllung ihrer Verpflichtung durch die Einheit aufgrund vergangener Ereignisse die Übertragung von Ressourcen an eine andere Partei ist (z. B. an die Ressourcengeber:innen). Beispiele für Folgen der Nichterfüllung, die eine Ressourcenübertragung erfordern, umfassen unter anderem die Rückzahlung der Ressourcen an die Ressourcengeber:innen oder andere Strafen. Eine solche Folge erfordert eine Ressourcenübertragung, die die Einheit sonst nicht hätte leisten müssen (also eine zusätzliche Übertragung), hätte sie nicht freiwillig die verbindliche Vereinbarung getroffen und Ressourcen von den Ressourcengeber:innen im Zusammenhang mit einer unerfüllten oder teilweise unerfüllten Verpflichtung erhalten (also als Folge vergangener Ereignisse).

*Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (Paragraphen 87–104)***Leistungsverpflichtung, Ressourcen für Güter und Dienstleistungen intern zu nutzen**

AL63. Paragraph 92 legt fest, dass eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt ist, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- (a) die Einheit erhält und konsumiert den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial, der bzw. das durch die erbrachte Leistung bereitgestellt wurde, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen AL64–AL65);
- (b) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und die Einheit erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph AL66); oder
- (c) die Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen (siehe Paragraphen AL67–AL71).

Gleichzeitiger Zufluss und Nutzung des wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials (Paragraph 0)

AL64. Für einige Arten von Leistungsverpflichtungen ist die Beurteilung, ob der Einheit der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung einer Einheit zufließt und sie diese Leistung gleichzeitig nutzt, während die Einheit die Leistung erbringt, eindeutig. Beispiele hierfür sind unter anderem routinemäßige oder wiederkehrende Dienstleistungen (z. B. täglicher Freiwilligendienst), bei denen direkt ersichtlich ist, dass die Einheit der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung der Einheit zufließt und sie die Leistung nutzt, während sie erbracht wird.

AL65. Bei anderen Arten von Leistungsverpflichtungen ist es für eine Einheit unter Umständen nicht leicht ersichtlich, ob einer Einheit der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung der Einheit zufließt und sie die Leistung gleichzeitig nutzt, während sie erbracht wird. In einem solchen Fall wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn eine Einheit zu dem Ergebnis gelangt, dass eine andere Einheit die bisherige Arbeit der Einheit im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, wenn diese andere Einheit die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllen würde. Bei der Bestimmung, ob eine andere Einheit die Arbeit, die die Einheit bisher erbracht hat, im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, hat die Einheit von den beiden folgenden Annahmen auszugehen:

- (a) Vernachlässigung potenzieller oder praktischer Einschränkungen gemäß der verbindlichen Vereinbarung, die die Einheit daran hindern könnten, die verbleibende Leistungsverpflichtung auf eine andere Einheit zu übertragen; und
- (b) Annahme, dass eine andere Einheit, die die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllt, keinen wirtschaftlichen Nutzen oder kein Dienstleistungspotenzial aus einem Vermögenswert ziehen würde, über den die Einheit gegenwärtig die Verfügungsgewalt hat und über den die Einheit weiter die Verfügungsgewalt hätte, wenn die Leistungsverpflichtung auf eine andere Einheit übertragen würde.

Die Einheit besitzt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (Paragraph 92(b))

AL66. Um bestimmen zu können, ob eine Einheit im Sinne von Paragraph 92(b) die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert besitzt, während dieser erstellt oder verbessert wird, hat die Einheit die in den Paragraphen 89–90, 94 und AL183–AL196 enthaltenen Anforderungen zur Verfügungsgewalt zu beachten. Der Vermögenswert, der erstellt oder verbessert wird (z. B. unfertige Leistung), kann materiell oder immateriell sein.

Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen (Paragraph 92(c))

AL67. Nach Paragraph 92(c) und 93 hat eine Einheit ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen, wenn sie Anspruch auf einen Betrag hat, der sie mindestens für ihre bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen vergütet, falls die Ressourcengeber:innen oder eine andere Partei die verbindliche Vereinbarung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von der Einheit zugesagten Leistung kündigt. Ein Betrag, der eine Einheit für ihre bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen vergütet, ist eine Zahlung, die den Gesamtkosten der bisher kostenlos oder gegen nominelles Entgelt genutzten Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der der Einheit bei der Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Marge) und nicht nur eine Entschädigung für den der Einheit potenziell entgangenen Überschuss im Falle der Beendigung der verbindlichen Vereinbarung darstellt. Eine angemessene Marge muss dabei nicht der für den Fall der planmäßigen Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung erwarteten Marge entsprechen, jedoch sollte die Einheit Anspruch auf eine Vergütung in Höhe eines der folgenden Beträge haben:

- (a) ein Teil der erwarteten Marge aus der verbindlichen Vereinbarung, die angemessen den Leistungsfortschritt der Einheit im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung vor ihrer Kündigung durch die Ressourcengeber:innen (oder eine andere Partei) widerspiegelt; oder
- (b) falls die der verbindlichen Vereinbarung spezifischen Marge höher ist als die von der Einheit aus ähnlichen verbindlichen Vereinbarungen üblicherweise generierte Rendite: eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten der Einheit für ähnliche verbindliche Vereinbarungen (oder die typische operative Marge der Einheit für ähnliche verbindliche Vereinbarungen).

AL68. Das Recht einer Einheit auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen muss kein aktuelles unbedingtes Recht auf Gegenleistung sein. In vielen Fällen wird eine Einheit ein unbedingtes Recht auf Gegenleistung nur bei Erreichen eines vorab vereinbarten Meilensteins oder bei vollständiger Erfüllung der Leistungsverpflichtung haben. Bei der Beurteilung, ob sie ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen hat, muss die Einheit berücksichtigen, ob sie ein durchsetzbares Recht auf Einforderung oder Einbehalt einer Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen hat, wenn die verbindliche Vereinbarung vor vollständiger Erfüllung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von der Einheit zugesagten Leistung gekündigt wird.

AL69. Bei manchen verbindlichen Vereinbarungen haben Ressourcengeber:innen möglicherweise nur zu bestimmten Zeitpunkten während der Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung ein Recht zur Kündigung der verbindlichen Vereinbarung oder aber gar kein Kündigungsrecht. Kündigen Ressourcengeber:innen eine verbindliche Vereinbarung, ohne zu diesem Zeitpunkt ein Kündigungsrecht zu haben (einschließlich bei Nichterfüllung ihrer eigenen Zusagen), so ist die Einheit möglicherweise gemäß verbindlicher Vereinbarung (oder gemäß Gesetz) dazu berechtigt, die in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen weiter intern zu nutzen und von den Ressourcengeber:innen zu fordern, im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen die zugesagte Gegenleistung zu zahlen. In solchen Fällen hat die Einheit ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen, da sie berechtigt ist, ihre Verpflichtungen weiter gemäß der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen und von den Ressourcengeber:innen im Austausch die Erfüllung ihre Verpflichtungen (darunter die Zahlung der zugesagten Gegenleistung) zu fordern.

AL70. Bei der Beurteilung, ob sie ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen hat und dieses durchsetzbar ist, muss die Einheit die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sowie diesen gegebenenfalls vorgehende oder diese ergänzende gesetzliche Vorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen. Hierfür prüft die Einheit unter anderem,

- (a) ob sie aufgrund des geltenden Rechts, aufgrund der gängigen Verwaltungspraxis oder aufgrund bestehender Präzedenzfälle ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen hat, auch wenn dies in der verbindlichen Vereinbarung mit den Ressourcengeber:innen nicht ausdrücklich vorgesehen ist;
- (b) ob nach den relevanten Präzedenzfällen davon auszugehen ist, dass die unter vergleichbaren verbindlichen Vereinbarungen entstandenen vergleichbaren Rechte auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen keine rechtlich bindende Wirkung entfalten; oder

- (c) ob ihre Gepflogenheiten des bisherigen Verzehrs, derartige Rechte auf Gegenleistung durchzusetzen, implizieren, dass dieses Recht in diesem rechtlichen Umfeld nicht durchgesetzt werden kann. Ungeachtet der Möglichkeit, dass die Einheit bei ähnlichen verbindlichen Vereinbarungen auf ihr Recht auf Gegenleistung verzichtet, bleibt ihr Recht auf Gegenleistung der bereits erbrachten Leistungen bestehen, wenn das Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen in der verbindlichen Vereinbarung mit den Ressourcengeber:innen festgelegt ist.

AL71. Der in einer verbindlichen Vereinbarung festgelegte Zahlungsplan ist nicht automatisch ein Indikator für das durchsetzbare Recht der Einheit auf Gegenleistung für die bereits erbrachte Leistung. Zwar sind in dem in einer verbindlichen Vereinbarung geregelten Zahlungsplan die Zeitpunkte und die Höhe der von Ressourcengeber:innen zu leistenden Gegenleistung festgelegt, doch lässt sich daraus nicht unbedingt ein Recht auf Gegenleistung der Einheit für die bereits erbrachte Leistung ableiten. So kann die verbindliche Vereinbarung beispielsweise vorsehen, dass die von den Ressourcengeber:innen übertragene Gegenleistung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von der Einheit in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Leistungen erstattet werden muss.

Leistungsverpflichtungen, Güter und Dienstleistungen an eine andere Partei zu übertragen

AL72. Paragraph 95 legt fest, dass eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt ist, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- (a) die Käufer:innen (die Ressourcengeber:innen in der verbindlichen Vereinbarung) oder Drittbegünstigte erhalten und konsumieren den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial, der bzw. das durch die erbrachte Leistung bereitgestellt wurde, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen AL73–AL74);
- (b) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und die Käufer:innen oder Drittbegünstigten erlangen die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph AL75); oder
- (c) durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für die Einheit aufweist (siehe Paragraphen AL76–AL78) und die Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf die Gegenleistung für die bisher erbrachten Leistungen (siehe Paragraphen AL79–AL81).

Gleichzeitiger Zufluss und Nutzung des wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials (Paragraph 0)

AL73. Für einige Arten von Leistungsverpflichtungen ist die Beurteilung, ob den Ressourcengeber:innen der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung einer Einheit zufließt und sie diese Leistung gleichzeitig nutzt, während die Einheit die Leistung erbringt, eindeutig. Beispiele hierfür sind unter anderem routinemäßige oder wiederkehrende Dienstleistungen (z. B. Reinigungsleistungen), bei denen direkt ersichtlich ist, dass den Käufer:innen oder Drittbegünstigten der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung der Einheit zufließt und sie die Leistung nutzt, während sie erbracht wird.

AL74. Bei anderen Arten von Leistungsverpflichtungen ist es für eine Einheit unter Umständen nicht leicht ersichtlich, ob Ressourcengeber:innen der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus der Leistung der Einheit zufließt und sie die Leistung gleichzeitig nutzt, während sie erbracht wird. In einem solchen Fall wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn eine Einheit zu dem Ergebnis gelangt, dass eine andere Einheit die bisherige Arbeit der Einheit im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, wenn diese andere Einheit die verbleibende Leistungsverpflichtung an die Ressourcengeber:innen erfüllen würde. Bei der Bestimmung, ob eine andere Einheit die Arbeit, die die Einheit bisher erbracht hat, im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, hat die Einheit von den beiden folgenden Annahmen auszugehen:

- (a) Vernachlässigung potenzieller oder praktischer Einschränkungen gemäß der verbindlichen Vereinbarung, die die Einheit daran hindern könnten, die verbleibende Leistungsverpflichtung auf eine andere Einheit zu übertragen; und
- (b) Annahme, dass eine andere Einheit, die die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllt, keinen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial aus einem Vermögenswert ziehen würde, über den die Einheit gegenwärtig die Verfügungsgewalt hat und über den die Einheit weiter die Verfügungsgewalt hätte, wenn die Leistungsverpflichtung auf eine andere Einheit übertragen würde.

Die Einheit besitzt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (Paragraph 95(b))

AL75. Um bestimmen zu können, ob Ressourcengeber:innen im Sinne von Paragraph 95(b) die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert besitzen, während dieser erstellt oder verbessert wird, hat die Einheit die in den Paragraphen 89–90, 97 und AL183-AL185 enthaltenen Anforderungen zur Verfügungsgewalt zu beachten. Der Vermögenswert, der erstellt oder verbessert wird (z. B. unfertige Leistung), kann materiell oder immateriell sein.

Durch die Leistung der Einheit wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für die Einheit aufweist (Paragraph 95(c))

AL76. Bei der Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für eine Einheit gemäß Paragraph 95(c) und 96 aufweist, muss die Einheit die Auswirkungen praktischer Einschränkungen in der verbindlichen Vereinbarung berücksichtigen, die sie an der umstandslosen Bestimmung eines anderen Nutzens für diesen Vermögenswert hindern können, z. B. die Bereitstellung an eine andere Einheit. Die Möglichkeit einer Kündigung der verbindlichen Vereinbarung mit den Ressourcengeber:innen ist keine relevante Überlegung bei der Beurteilung, ob die Einheit umstandslos einen anderen Nutzen für den Vermögenswert bestimmen kann.

AL77. Damit ein Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für die Einheit besitzt, muss die Einschränkung der Fähigkeit der Einheit in der verbindlichen Vereinbarung, einen anderen Nutzen für diesen Vermögenswert zu bestimmen, wesentlich sein. Eine Einschränkung in der verbindlichen Vereinbarung ist dann wesentlich, wenn Ressourcengeber:innen ihre Ansprüche auf den zugesagten Vermögenswert durchsetzen können, sollte die Einheit versuchen, einen anderen Nutzen für den Vermögenswert zu bestimmen. Eine Einschränkung in der verbindlichen Vereinbarung ist hingegen nicht wesentlich, wenn ein Vermögenswert beispielsweise weitgehend mit anderen Vermögenswerten austauschbar ist, die die Einheit an andere Ressourcengeber:innen übertragen kann, ohne damit die verbindliche Vereinbarung zu brechen und ohne dass dadurch Kosten in beträchtlicher Höhe entstehen, die in Verbindung mit dieser verbindlichen Vereinbarung sonst nicht entstanden wären.

AL78. Eine praktische Einschränkung der Fähigkeit der Einheit, einen anderen Nutzen für einen Vermögenswert zu bestimmen, besteht dann, wenn die Einheit durch die Bestimmung eines anderen Nutzens für den Vermögenswert beträchtliche wirtschaftliche Verluste entstünden. Ein beträchtlicher wirtschaftlicher Verlust entsteht beispielsweise, wenn die Einheit entweder beträchtliche Kosten für die Überarbeitung des Vermögenswerts aufwenden muss oder den Vermögenswert nur mit einem beträchtlichen Verlust bereitstellen kann. So gibt es für eine Einheit praktische Einschränkungen, einen anderen Nutzen für Vermögenswerte zu bestimmen, wenn diese Vermögenswerte entweder speziell für bestimmte Ressourcengeber:innen konzipiert wurden oder sich in abgelegenen Gegenden befinden.

Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen (Paragraph 95(c))

AL79. Nach Paragraph 95(c) und 93 hat eine Einheit ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen, wenn sie Anspruch auf einen Betrag hat, der sie mindestens für ihre bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen vergütet, falls die Ressourcengeber:innen oder eine andere Partei die verbindliche Vereinbarung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von der Einheit zugesagten Leistung kündigt. Ein Betrag, der eine Einheit für ihre bereits erbrachten Leistungsverpflichtungen vergütet, ist eine Zahlung, die den Gesamtkosten der bisher kostenlos oder gegen nominelles Entgelt übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der der Einheit bei der Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Marge) und nicht nur eine Entschädigung für den der Einheit potenziell entgangenen Überschuss im Falle der Beendigung der verbindlichen Vereinbarung darstellt. Eine angemessene Marge muss dabei nicht der für den Fall der planmäßigen Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung erwarteten Marge entsprechen, jedoch sollte die Einheit Anspruch auf eine Vergütung in Höhe eines der folgenden Beträge haben:

- (a) ein Teil der erwarteten Marge aus der verbindlichen Vereinbarung, die angemessen den Leistungsfortschritt der Einheit im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung vor ihrer Kündigung durch die Ressourcengeber:innen (oder eine andere Partei) widerspiegelt; oder

- (b) falls die der verbindlichen Vereinbarung spezifischen Marge höher ist als die von der Einheit aus ähnlichen verbindlichen Vereinbarungen üblicherweise generierte Rendite: eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten der Einheit für ähnliche verbindliche Vereinbarungen (oder die typische operative Marge der Einheit für ähnliche verbindliche Vereinbarungen).

AL80. Bei manchen verbindlichen Vereinbarungen haben Ressourcengeber:innen möglicherweise nur zu bestimmten Zeitpunkten während der Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung ein Recht zur Kündigung der verbindlichen Vereinbarung oder aber gar kein Kündigungsrecht. Kündigen Ressourcengeber:innen eine verbindliche Vereinbarung, ohne zu diesem Zeitpunkt ein Kündigungsrecht zu haben (einschließlich bei Nichterfüllung ihrer eigenen Zusagen), so ist die Einheit möglicherweise gemäß verbindlicher Vereinbarung (oder gemäß Gesetz) dazu berechtigt, die in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen weiter an die Käufer:innen oder Drittbegünstigten zu übertragen und von Ressourcengeber:innen zu fordern, im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen die zugesagte Gegenleistung zu zahlen. In solchen Fällen hat die Einheit ein Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen, da sie berechtigt ist, ihre Verpflichtungen weiter gemäß der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen und von den Ressourcengeber:innen im Austausch die Erfüllung ihrer Verpflichtungen (darunter die Zahlung der zugesagten Gegenleistung) zu fordern.

AL81. Eine Einheit hat bei der Beurteilung ihres Rechts auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen in Bezug auf Leistungsverpflichtungen, die eine Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei erfordern, auch Paragraph AL68, AL70 und AL71 zu berücksichtigen.

Abnahme des Transfers von Gütern und Dienstleistungen der Einheit durch die Ressourcengeber:innen (Paragraph 97)

AL82. Gemäß Paragraph 97(e) kann die Abnahme eines Vermögenswerts durch die Ressourcengeber:innen ein Indikator dafür sein, dass die Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt haben. Abnahmeklauseln der Ressourcengeber:innen ermöglichen es den Ressourcengeber:innen, eine verbindliche Vereinbarung zu kündigen, oder verpflichten die Einheit, Abhilfe zu schaffen, sollte ein Gut oder eine Dienstleistung nicht die vereinbarten Spezifikationen erfüllen. Die Einheit muss solche Klauseln bei der Beurteilung, ob Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung erlangt haben, berücksichtigen.

AL83. Kann die Einheit objektiv feststellen, dass die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung gemäß den in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Spezifikationen auf die Ressourcengeber:innen übertragen wurde, so handelt es sich bei der Abnahme durch die Ressourcengeber:innen um eine reine Formalität, die die Feststellung der Einheit, ob die Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt haben, nicht beeinflusst. Basiert die Abnahmeklausel beispielsweise darauf, dass bestimmte Größen- und Gewichtsmerkmale eingehalten werden, so kann die Einheit bereits vor Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch die Ressourcengeber:innen feststellen, ob diese Vorgaben eingehalten wurden. Verfügt die Einheit über Erfahrung mit verbindlichen Vereinbarungen für ähnliche Güter oder Dienstleistungen, kann diese als Nachweis dafür herangezogen werden, dass das den Käufer:innen oder Drittbegünstigten gelieferte Gut oder die erbrachte Dienstleistung die in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Spezifikationen erfüllt. Werden Einnahmen bereits vor der Abnahme durch die Ressourcengeber:innen erfasst, muss die Einheit trotzdem prüfen, ob noch Leistungsverpflichtungen (wie die Installation von Ausrüstung) verbleiben, und beurteilen, ob diese gesondert zu bilanzieren sind.

AL84. Kann die Einheit dagegen nicht objektiv feststellen, dass das den Käufer:innen oder Drittbegünstigten gelieferte Gut oder die erbrachte Dienstleistung den in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Spezifikationen entspricht, dann steht erst nach Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch die Ressourcengeber:innen fest, ob die Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt erlangt haben, denn in diesem Fall lässt sich vorher nicht feststellen, ob die Ressourcengeber:innen die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistende daraus ziehen können.

AL85. Liefert die Einheit ein Produkt zu Test- oder Beurteilungszwecken an Käufer:innen oder Drittbegünstigte, und müssen die Ressourcengeber:innen die Gegenleistung nicht vor Ende des Testzeitraums zahlen, so geht die Verfügungsgewalt über das Produkt erst dann auf die Ressourcengeber:innen über, wenn sie das Produkt abnehmen oder der Testzeitraum endet.

Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (Paragraphen 98–104)

AL86. Zur Bestimmung des Leistungsfortschritts, den die Einheit im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erzielt hat, können unter anderem folgende Methoden angewandt werden:

- (a) outputbasierte Methoden (siehe Paragraphen AL87–AL91); und
- (b) inputbasierte Methoden (siehe Paragraphen AL92–AL95).

Outputbasierte Methoden

AL87. Bei outputbasierten Methoden werden die Einnahmen auf Basis der direkten Ermittlung des Werts erfasst, den die bisher erbrachten Leistungen für die Einheit im Verhältnis zu den verbleibenden in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Leistungen darstellen. Zu den outputbasierten Methoden zählen Methoden wie bestimmte bisher erbrachte Tätigkeiten, die Ermittlung der bisher erzielten Ergebnisse, erreichten Leistungsziele, erreichte Meilensteine, abgelaufenen Zeit und erstellten oder gelieferten Einheiten.

AL88. Eine bestimmte Tätigkeit ist eine bestimmte Handlung, die in einer verbindlichen Vereinbarung angegeben ist, die die Einheit ausführen muss und für die die Ressourcengeber:innen die Einheit zur Ausführung verpflichten kann, beispielsweise der Bau eines Krankenhauses oder die Durchführung einer bestimmten Forschungsmaßnahme. Als ausführliches Beispiel stellen Ressourcengeber:innen einer staatlichen Forschungseinrichtung (Ressourcenempfänger:innen) Mittel zur Durchführung von Forschung und Entwicklung im Bereich pflanzlicher Fleischersatzprodukte bereit. Alle geistigen Eigentumsrechte, die von der Forschungseinrichtung entwickelt werden, verbleiben im Eigentum dieser Einrichtung. Die Finanzierung erfolgt auf Basis eines detaillierten Projektplans (mit den einzelnen Phasen von Forschung und Entwicklung), der von der Forschungseinrichtung erstellt wurde und die Ressourcengeber:innen verlangen von der Forschungseinrichtung Berichte zu jeder einzelnen Phase. Jede dieser Phasen stellt eine bestimmte Tätigkeit dar und die Einnahmen werden erfasst, wenn (bzw. sobald) diese Phasen abgeschlossen sind und in Höhe der für die Durchführung dieser bestimmten Maßnahme angefallenen Aufwendungen. Die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung ermöglicht es den Ressourcengeber:innen, von der Einheit zu verlangen, Ressourcen zur Erbringung der bestimmten Tätigkeit zu verwenden, oder andernfalls die in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Konsequenzen bei Nichterfüllung (wie die Rückgabe der Ressourcen oder andere Abhilfemaßnahmen) geltend zu machen.

AL89. Bei der Beurteilung, ob die Einheit eine outputbasierte Methode zur Bestimmung ihres Leistungsfortschritts anwenden soll, hat sie zu berücksichtigen, ob der gewählte Output ein getreues Bild der bisher erbrachten Leistungen der Einheit im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung vermittelt. Eine outputbasierte Methode vermittelt kein getreues Bild der Leistung der Einheit, wenn der gewählte Output einige der Zusagen, Ressourcen auf eine bestimmte Art zu verwenden, nicht abbildet. Beispielsweise vermitteln outputbasierte Methoden, die auf erstellten oder gelieferten Einheiten basieren, kein getreues Bild des Leistungsfortschritts einer Einheit im Hinblick auf die Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung, wenn durch die Leistung der Einheit zum Abschlussstichtag unfertige Leistungen oder fertige Erzeugnisse in der Verfügungsgewalt der Ressourcengeber:innen erstellt wurden, die im ermittelten Output nicht enthalten sind.

AL90. Als praktischer Behelf für die Leistungsverpflichtung, die eine Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an eine externe Partei erfordert, kann eine Einheit, die Anspruch auf eine Gegenleistung von Ressourcengeber:innen hat, deren Höhe direkt dem Wert entspricht, den die von der Einheit bereits erbrachten Leistungen für die Ressourcengeber:innen haben (z. B. eine verbindliche Vereinbarung über eine Dienstleistung bei dem eine Einheit den Ressourcengeber:innen einen festen Betrag für jede geleistete Stunde in Rechnung stellt), Einnahmen in Höhe des Betrags erfassen, den die Einheit in Rechnung stellen darf.

AL91. Der Nachteil der outputbasierten Methoden ist, dass die zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendeten Outputs unter Umständen nicht unmittelbar beobachtbar sind und die Einheit die zu ihrer Anwendung notwendigen Informationen unter Umständen nur zu unverhältnismäßig hohen Kosten beschaffen kann. Daher kann eine inputbasierte Methode erforderlich sein.

Inputbasierte Methoden

AL92. Bei inputbasierten Methoden werden die Einnahmen auf Basis der Anstrengungen oder Inputs erfasst, die die Einheit zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung bisher aufgewandt hat (z. B. verbrauchte Ressourcen, aufgewendete Arbeitsstunden, entstandene Kosten, vergangene Zeit oder Maschinennutzung in Stunden) im Verhältnis zu den Inputs, die insgesamt zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung erwartet werden. Erfolgen die Anstrengungen oder Inputs der Einheit gleichmäßig über den Zeitraum der Leistungserbringung, so kann es für die Einheit angemessen sein, die Einnahmen linear zu erfassen.

AL93. Ein zulässiger Aufwand ist eine Ressourcenübertragung, die gemäß den Anforderungen einer verbindlichen Vereinbarung erfolgt. Eine verbindliche Vereinbarung kann eine Einheit dazu verpflichten, Ressourcen für einen bestimmten Zweck zu verwenden, beispielsweise zur Förderung der Ziele der Einheit, und in diesem Zusammenhang zulässige Aufwendungen zu tätigen, ohne dass eine eindeutig definierte bestimmte Tätigkeit vorliegt. Beispielsweise kann einer Universität eine Finanzierung bereitgestellt werden, um eine:n Marketingmanager:in einzustellen, der die Studienangebote der Universität für ausländische Studierende bewirbt. Die verbindliche Vereinbarung legt fest, dass die Mittel für die Bewertung der Universität im Ausland verwendet werden sollen und dass das Gehalt des:der Marketingmanager:in, Reisekosten sowie alle für Werbezwecke eingesetzten Materialien als zulässige Aufwendungen gelten. Die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung ermöglicht es den Ressourcengeber:innen, von der Einheit zu verlangen, Ressourcen für die Tätigkeit von zulässigem Aufwand zu verwenden, oder andernfalls die in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Konsequenzen bei Nichterfüllung (wie die Rückgabe der Ressourcen oder andere Abhilfemaßnahmen) geltend zu machen.

AL94. Die Ressourcengeber:innen müssen in der Lage sein, zu bestätigen, dass die Leistungsverpflichtungen der Einheit aus der verbindlichen Vereinbarung auf die festgelegte Weise erfüllt wurden. Daher muss die Einheit geeignete Dokumentationen führen, um nachzuweisen, dass die Inputs, wie beispielsweise zulässige Aufwendungen, von der Einheit tatsächlich getätigt wurden und unmittelbar mit der Erfüllung der Zusagen der Einheit auf die festgelegte Weise zusammenhängen.

AL95. Ein Nachteil der inputbasierten Methoden ist, dass es unter Umständen keine direkte Beziehung zwischen den Inputs der Einheit und der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gibt. Daher muss die Einheit bei der inputbasierten Methode die Auswirkungen von Inputs ausnehmen, die im Sinne der Bestimmung des Leistungsfortschritts nach Paragraph 98 kein getreues Bild der Leistung der Einheit bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen darstellen. Beispielsweise kann bei der Verwendung einer inputbasierten Methode eine Anpassung der Bestimmung des Leistungsfortschritts erforderlich sein, wenn die Methode auf Kosten beruht und

- (a) die entstandenen Kosten nicht zum Leistungsfortschritt im Hinblick auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung der Einheit beitragen; so darf die Einheit keine Einnahmen auf der Grundlage entstandener Kosten erfassen, die beträchtlichen Ineffizienzen bei der Leistung der Einheit geschuldet sind, welche in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Transaktionsgegenleistung nicht widerspiegelt sind (z. B. Kosten für unerwartete Mengen verschwendeter Materialien, Arbeit oder anderer Ressourcen, die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallen sind).
- (b) die entstandenen Kosten nicht zum Leistungsfortschritt im Hinblick auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung der Einheit im Verhältnis stehen; in solchen Fällen kann es erforderlich sein, die inputbasierte Methode so anzupassen, dass Einnahmen nur in Höhe der bei der betreffenden Leistungserbringung entstandenen Kosten erfasst werden, um die Leistung der Einheit bestmöglich abzubilden; beispielsweise kann es ein getreues Bild der Leistung einer Einheit sein, Einnahmen in einer Höhe zu erfassen, die den Kosten eines zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzten Gutes entspricht, wenn die Einheit bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung erwartet, dass alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
 - (i) das Gut ist nicht eigenständig abgrenzbar;
 - (ii) es wird erwartet, dass die Partei, die das Gut oder die Dienstleistung erhält, die Verfügungsgewalt über das Gut deutlich vor Erhalt der in Verbindung mit dem Gut stehenden Dienstleistungen erlangt;
 - (iii) die Kosten des übertragenen Gutes sind im Verhältnis zu den insgesamt für die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Kosten beträchtlich; und

- (iv) die Einheit beschafft das Gut von Dritten und ist nicht in erheblichem Maße in die Konzeption und Herstellung des Gutes involviert (handelt aber gemäß den Paragraphen AL117–AL125 als Auftraggeberin).

Rückgaberecht in Bezug auf eine Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraph 118)

AL96. Bei bestimmten verbindlichen Vereinbarungen überträgt die Einheit die Verfügungsgewalt für ein Produkt auf Ressourcengeber:innen und räumt diesen gleichzeitig das Recht ein, das Produkt aus verschiedenen Gründen (beispielsweise Unzufriedenheit mit dem Produkt) gegen eine beliebige Kombination der folgenden Leistungen zurückzugeben:

- (a) vollständige oder teilweise Rückerstattung der gezahlten Gegenleistung;
- (b) Gutschrift auf der Einheit bereits geschuldete oder künftig zustehende Beträge; und
- (c) Umtausch gegen ein anderes Produkt.

AL97. Bei einer Übertragung von Produkten mit Rückgaberecht (sowie von bestimmten Dienstleistungen, die vorbehaltlich einer Rückerstattung geleistet werden) erfasst die Einheit alle folgenden Elemente:

- (a) Einnahmen für die übertragenen Produkte in Höhe der Gegenleistung, die der Einheit voraussichtlich zustehen (d. h. für die Produkte, mit deren Rückgabe gerechnet wird, werden keine Einnahmen erfasst);
- (b) eine Rückerstattungsverbindlichkeit; und
- (c) einen Vermögenswert (und die entsprechende Anpassung der Umsatzkosten) für ihr Recht, bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit Produkte von Ressourcengeber:innen wiederzuerlangen.

AL98. Die Zusage der Einheit, ein Produkt während der Rückgabefrist zurückzunehmen, wird nicht als Leistungsverpflichtung erfasst, da bereits die Verpflichtung zur Rückerstattung erfasst wird.

AL99. Zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung, die der Einheit voraussichtlich zusteht, hat die Einheit die Bestimmungen der Paragraphen 109–122 (einschließlich der Bestimmungen bezüglich Einschränkungen nach den Paragraphen 119–121) anzuwenden. Bei Transaktionen, bei denen die verbindliche Vereinbarung von einer Einheit verlangt, eigenständige Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei (d. h. den Käufer:innen (Ressourcengeber:innen) oder Drittbegünstigte) zu übertragen, schließt dieser Betrag die erwarteten Rückgabe aus. Für sämtliche erhaltenen (oder noch zu erhaltenden) Beträge, die der Einheit voraussichtlich nicht zustehen, erfasst sie die Einnahmen nicht, sondern sie erfasst die entsprechenden erhaltenen (oder noch zu erhaltenden) Beträge als Rückerstattungsverbindlichkeit. Am Ende jeder Berichtsperiode muss die Einheit die Bewertung der Beträge, die ihr voraussichtlich im Austausch für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zustehen, anpassen und die Transaktionsgegenleistung – und damit auch die erfassten Einnahmen – entsprechend korrigieren.

AL100. Die Einheit passt die Bewertung der Rückerstattungsverbindlichkeit am Ende jeder Berichtsperiode an die geänderten Erwartungen im Hinblick auf die Rückerstattungsbeträge an. Die Einheit erfasst die entsprechende Anpassung als Einnahmen (oder als Minderung der Einnahmen).

AL101. Ein Vermögenswert, der für das Recht der Einheit, bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit Produkte von Ressourcengeber:innen wiederzuerlangen, erfasst wird, wird bei seinem erstmaligen Ansatz mit dem vorherigen Buchwert des Produkts (z. B. als Vorrat) abzüglich der erwarteten Kosten für seine Wiedererlangung (einschließlich potenzieller Wertminderungen der wiedererlangten Produkte) bewertet. Am Ende jeder Berichtsperiode muss die Einheit die Bewertung des Vermögenswerts in Anbetracht der geänderten Erwartungen im Hinblick auf die zurückzugebenden Produkte anpassen. Die Einheit weist den Vermögenswert gesondert von der Rückerstattungsverbindlichkeit aus.

AL102. Tauschvorgänge, bei denen Ressourcengeber:innen ein Produkt gegen ein gleichartiges, qualitativ gleichwertiges Erzeugnis in gleichem Zustand tauschen, das zum gleichen Preis verkauft wird (beispielsweise bei einem Tausch gegen eine andere Farbe oder Größe), sind nicht als Rückgaben im Sinne dieses Standards anzusehen.

AL103. Verbindliche Vereinbarungen, bei denen Ressourcengeber:innen ein fehlerhaftes gegen ein funktionsfähiges Produkt tauschen können, sind gemäß den Garantie- und Gewährleistungsleitlinien der Paragraphen AL111–AL116 zu bewerten.

An Ressourcengeber:innen zahlbare Gegenleistung für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraph 0)

AL104. An Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistungen umfassen Barbeträge, die eine Einheit an Ressourcengeber:innen (oder an andere Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen von den Ressourcengeber:innen beziehen) zahlt oder voraussichtlich zahlen wird. An Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistungen umfassen darüber hinaus auch Gutschriften oder andere Posten (zum Beispiel Gutscheine), die mit Beträgen verrechnet werden können, die der Einheit (oder anderen Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen der Einheit über die Ressourcengeber:innen beziehen) zustehen. An Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistungen hat die Einheit als eine Verringerung der Transaktionsgegenleistung und damit auch der Einnahmen zu erfassen, es sei denn, die Zahlung an die Ressourcengeber:innen erfolgt im Austausch für ein von den Ressourcengeber:innen auf die Einheit übertragenes, eigenständig abgrenzbares Gut oder Dienstleistung (siehe die Paragraphen 73–77). Schließt die an die Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistung einen variablen Betrag ein, hat die Einheit die Transaktionsgegenleistung gemäß den Paragraphen 113–121 zu schätzen (und dabei zu beurteilen, ob die Schätzung der variablen Gegenleistung Einschränkungen unterliegt).

AL105. Handelt es sich bei der an Ressourcengeber:innen zu zahlenden Gegenleistung um die Bezahlung eines von den Ressourcengeber:innen gelieferten, eigenständig abgrenzbaren Guts oder einer erbrachten, eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat die Einheit den Kauf des Guts oder der Dienstleistung auf die gleiche Weise zu bilanzieren wie Käufe von ihren Lieferant:innen. Übersteigt die an Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistung den beizulegenden Zeitwert des von der Einheit erhaltenen, eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat die Einheit diese Differenz als Verringerung der Transaktionsgegenleistung zu bilanzieren. Kann die Einheit den beizulegenden Zeitwert des von Ressourcengeber:innen erhaltenen Guts oder der erbrachten Dienstleistung nicht angemessen schätzen, hat sie die gesamte an die Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistung als Verringerung der Transaktionsgegenleistung zu bilanzieren.

AL106. Wird die an Ressourcengeber:innen zu zahlende Gegenleistung als Verringerung der Transaktionsgegenleistung bilanziert, hat die Einheit folglich die Verringerung der Einnahmen zu erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:

- (a) die Einheit erfasst die Einnahmen in Verbindung mit der Übertragung der entsprechenden Güter oder Dienstleistungen auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten; und
- (b) die Einheit zahlt die Gegenleistung oder sagt deren Zahlung zu (selbst wenn diese von einem künftigen Ereignis abhängt). Diese Zusage kann durch die Gepflogenheiten der Einheit impliziert sein.

Zuordnung eines Preisnachlasses für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (Paragraph 134)

AL107. Ein Preisnachlass für den Erwerb eines Bündels von Gütern oder Dienstleistungen liegt dann vor, wenn die Summe der eigenständigen Werte dieser in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen die in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagte Gegenleistung übersteigt. Eine Einheit hat einen Preisnachlass anteilig auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung aufzuteilen, es sei denn, es liegen nach Paragraph AL108 beobachtbare Anhaltspunkte dafür vor, dass sich der Preisnachlass lediglich auf eine oder mehrere einzelne Leistungsverpflichtungen dieser verbindlichen Vereinbarung bezieht. Die anteilige Aufteilung des Preisnachlasses richtet sich nach der Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen, die die Einheit auf Basis der relativen eigenständigen Werte der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen vorgenommen hat.

AL108. Ein Preisnachlass ist vollständig einer oder mehreren Leistungsverpflichtung(en) der verbindlichen Vereinbarung zuzuordnen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) die Einheit veräußert jedes in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarte eigenständige Gut oder jede Dienstleistung (bzw. jedes Bündel abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen) regelmäßig separat;

- (b) die Einheit veräußert darüber hinaus ein (oder mehrere) Bündel aus einigen dieser eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen separat und gewährt dabei einen Preisnachlass auf die eigenständigen Werte der Güter oder Dienstleistungen jedes Bündels; und
- (c) der Preisnachlass, der jedem der unter Paragraph AL1080 beschriebenen Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zuzuordnen ist, entspricht im Wesentlichen dem in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Preisnachlass, und eine Analyse der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel liefert beobachtbare Anhaltspunkte für die Leistungsverpflichtung(en), der (denen) der gesamte Preisnachlass in der verbindlichen Vereinbarung zuzuordnen ist.

AL109. Wird ein Preisnachlass gemäß Paragraph AL108 vollständig einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen der verbindlichen Vereinbarung zugeordnet, hat die Einheit die Zuordnung vorzunehmen, bevor sie den eigenständigen Wert eines Guts oder einer Dienstleistung gemäß Paragraph 139(c) nach dem Residualwertansatz schätzt.

Bestimmung des eigenständigen Werts (Paragraphen 137–140)

AL110. Im öffentlichen Sektor kann die Bestimmung eines eigenständigen Werts für eine Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 137 insbesondere in Situationen herausfordernd sein, in denen eine Einheit (als Ressourcenempfängerin) Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte erbringt. Unter diesen Umständen wird der eigenständige Wert auf der Grundlage des Betrags geschätzt, den die Ressourcengeber:innen in Marktbedingungen zahlen müsste, um den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der an die Drittbegünstigten bereitgestellten Güter oder Dienstleistungen zu erwerben, zuzüglich eines angemessenen Aufschlags, falls zutreffend. Kann der eigenständige Wert der Güter oder Dienstleistungen nicht aus Marktdaten geschätzt werden, schätzt die Einheit den eigenständigen Wert mithilfe des erwarteten Kostenansatzes, wie in Paragraph 139(c) angegeben.

Garantien und Gewährleistungen für Güter und Dienstleistungen, die an eine andere Partei übertragen wurden

AL111. In Verbindung mit dem Verkauf von Produkten (Güter oder Dienstleistungen) gewähren Einheiten häufig auch Garantien oder Gewährleistungen (die in einer verbindlichen Vereinbarung vereinbart, gesetzlich vorgeschrieben oder nach den Gepflogenheiten der Einheit üblich sein können). Solche Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen können je nach Branche und verbindlicher Vereinbarung von sehr verschiedener Art sein. Einige Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen sichern den Ressourcengeber:innen zu, dass das betreffende Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht und deshalb so funktionieren wird, wie es von den Parteien vorgesehen wurde (assurance-type warranties). Andere Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen bieten den Ressourcengeber:innen eine Leistung, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht (service-type warranties).

AL112. Wenn Ressourcengeber:innen wählen können, ob sie die Gewährleistungsverpflichtung separat erwerben möchten (z. B. bei separat in Rechnung gestellten oder verhandelten Garantien), stellt diese eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung dar, da die Einheit den Käufer:innen oder Drittbegünstigten diese Dienstleistung zusätzlich zur Lieferung des Produkts, das die in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Funktionsmerkmale besitzt, zusichert. In diesem Fall bilanziert die Einheit die zugesagte Gewährleistungsverpflichtung als Leistungsverpflichtung im Sinne der Paragraphen 68–77 und ordnet dieser Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 133–143 einen Teil der Transaktionsgegenleistung zu.

AL113. Wenn den Ressourcengeber:innen nicht die Möglichkeit gegeben wird, die Gewährleistungsverpflichtung separat zu erwerben, bilanziert die Einheit die Gewährleistungsverpflichtung gemäß IPSAS 19, Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen, es sei denn, die zugesicherte Gewährleistungsverpflichtung oder ein Teil der zugesicherten Gewährleistungsverpflichtung stellt für die Käufer:innen oder Drittbegünstigten eine Leistung dar, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht.

AL114. Bei der Beurteilung, ob eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für Käufer:innen oder Drittbegünstigte eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht, hat die Einheit unter anderem folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- (a) ob die Gewährleistungs- bzw. Garantieverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist; wenn die Einheit gesetzlich verpflichtet ist, eine Gewährleistung/Garantie einzuräumen, deutet das Vorhandensein des entsprechenden Gesetzes darauf hin, dass es sich nicht um eine Leistungsverpflichtung handelt, da derartige Anforderungen in der Regel dazu dienen, Ressourcengeber:innen vor dem mit dem Kauf schadhafter Produkte verbundenen Risiko zu schützen.
- (b) die Dauer der Gewährleistungs- bzw. Garantiefrist; je länger die Gewährleistungs- bzw. Garantiefrist, desto größer die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt, da die Gewährleistungs-/Garantiezusage mit höherer Wahrscheinlichkeit eine über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgehende Leistung darstellt.
- (c) die Art der Leistungen, die die Einheit zusagt; wenn eine Einheit besondere Leistungen (z. B. einen Retourentransport für ein schadhaftes Produkt) erbringen muss, um zusichern zu können, dass ein Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt, ist es unwahrscheinlich, dass dadurch eine Leistungsverpflichtung begründet wird.

AL115. Wenn eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung oder ein Teil einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für Käufer:innen oder Drittbegünstigte eine zusätzliche Leistung darstellen, die über die Zusicherung, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht, ist die zugesagte Leistung eine Leistungsverpflichtung. Daher ordnet die Einheit die Transaktionsgegenleistung dem Produkt und der Dienstleistung zu. Bietet die Einheit eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung an, die sowohl eine assurance-type warranty als auch eine service-type warranty beinhaltet, bei denen eine getrennte Bilanzierung schwierig ist, hat die Einheit beide zusammen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren.

AL116. Wenn die Einheit laut Gesetz für Schäden, die von ihren Produkten verursacht werden, finanziell haftet, handelt es sich dabei nicht um eine Leistungsverpflichtung. Beispielsweise kann ein Herstellerin, wie ein staatliches medizinisches Labor, Produkte wie diagnostische Ultraschallgeräte sowohl an staatliche als auch an privat geführte medizinische Zentren und Krankenhäuser innerhalb einer Rechtsordnung verkaufen, in der die Herstellerin laut Gesetz für jegliche Schäden (beispielsweise an persönlichem Eigentum) haftet, die von Käufer:innen oder Drittbegünstigten bei bestimmungsgemäßer Nutzung des Produkts verursacht werden. Ebenso sind Zusagen einer Einheit, die Ressourcengeber:innen für etwaige Verbindlichkeiten und Schäden aus Patent-, Urheber-, Marken- oder sonstigen Rechtsverletzungen ihrer Produkte zu entschädigen, keine Leistungsverpflichtungen. Die Einheit hat derartige Verpflichtungen gemäß IPSAS 19 zu bilanzieren.

Überlegungen zur Konstellation Auftraggeber:in oder Agent:in

AL117. Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigten beteiligt ist, hat die Einheit die Art ihrer Zusage zu bestimmen und festzustellen, ob ihre Leistungsverpflichtung darin besteht, die Güter selbst zu liefern oder die Dienstleistungen selbst zu erbringen (und sie damit als Auftraggeberin auftritt) oder darin, diese andere Partei mit der Lieferung der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen zu beauftragen (und die Einheit damit als Agentin auftritt). Die Einheit bestimmt für jedes den Käufer:innen oder Drittbegünstigten zugesagte spezifische Gut oder Dienstleistung, ob sie in diesem Fall als Auftraggeberin oder Agentin tätig ist. Unter einem spezifischen Gut oder einer spezifischen Dienstleistung ist ein eigenständiges Gut oder eine eigenständige Dienstleistung (oder ein eigenständiges Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) zu verstehen, das/die den Käufer:innen oder Drittbegünstigten zu liefern oder für diesen zu erbringen ist (siehe Paragraphen 73–77 und AL53–AL56). Sieht eine verbindliche Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen mehr als ein spezifisches Gut oder mehr als eine spezifische Dienstleistung vor, kann die Einheit bei einigen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Auftraggeberin und bei anderen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Agentin tätig sein.

AL118. Um die Art ihrer Zusage zu bestimmen (siehe Paragraph AL117), hat die Einheit

- (a) die spezifischen Güter oder Dienstleistungen, die den Käufer:innen oder Drittbegünstigten zu liefern bzw. für sie zu erbringen sind (und bei denen es sich auch um ein Recht auf ein von einer anderen Partei zu lieferndes Gut oder eine von einer anderen Partei zu erbringende Dienstleistung handeln kann (siehe Paragraph AL51)), zu identifizieren; und
- (b) für jedes spezifische Gut oder jede spezifische Dienstleistung zu beurteilen, ob sie vor Übertragung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte die Verfügungsgewalt (im Sinne von Paragraph 90) über dieses Gut oder diese Dienstleistung besitzt.

AL119. Besitzt die Einheit die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung, bevor diese/s auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen wird, ist sie als Auftraggeberin tätig. Erlangt eine Einheit jedoch nur vorübergehend das Eigentumsrecht an einem spezifischen Gut, bevor dieses auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten übergeht, so besitzt sie nicht zwangsläufig die Verfügungsgewalt. Als Auftraggeberin kann die Einheit ihre Leistungsverpflichtung, d. h. ihre Verpflichtung zur Lieferung des spezifischen Guts oder zur Erbringung der spezifischen Dienstleistung selbst nachkommen oder eine andere Partei (beispielsweise eine:n Unterauftragnehmer:in) damit beauftragen, die Leistungsverpflichtung ganz oder teilweise in ihrem Namen zu erfüllen.

AL120. Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an Käufer:innen der Drittbegünstigte beteiligt ist, so erlangt eine Einheit, die als Auftraggeberin auftritt, die Verfügungsgewalt über

- (a) ein Gut oder einen anderen Vermögenswert der anderen Partei, das bzw. den sie dann auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigte überträgt.
- (b) ein Recht auf eine von der anderen Partei zu erbringende Dienstleistung, das die Einheit in die Lage versetzt, diese Partei anzuweisen, die Dienstleistung in ihrem Namen für Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu erbringen.
- (c) ein Gut oder eine Dienstleistung der anderen Partei, das bzw. die sie dann bei Lieferung des spezifischen Guts an oder Erbringung der spezifischen Dienstleistung für Käufer:innen oder Drittbegünstigte mit anderen Gütern oder Dienstleistungen kombiniert. Erbringt die Einheit beispielsweise eine erhebliche Integrationsleistung, indem sie die von einer anderen Partei gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen in das/die den Ressourcengeber:innen in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagte spezifische Gut bzw. spezifische Dienstleistung integriert (siehe Paragraph 0), so besitzt sie vor der Übertragung an Käufer:innen oder Drittbegünstigte die Verfügungsgewalt über das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung. Dies ist darin begründet, dass die Einheit zuerst die Verfügungsgewalt über die Inputs für die spezifischen Güter oder Dienstleistungen erlangt (wozu auch Güter oder Dienstleistungen anderer Parteien zählen) und diese dann zur Erzeugung des kombinierten Outputs, d. h. des speziellen Guts oder der speziellen Dienstleistung, nutzt.

AL121. Wenn (oder sobald) eine Einheit, die als Auftraggeberin auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst sie als Einnahmen die Gesamtgegenleistung, die sie im Austausch für die Übertragung der spezifischen Güter oder Dienstleistungen erwartet.

AL122. Die Einheit ist Agentin, wenn ihre Leistungsverpflichtung darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung zu beauftragen. Als Agentin besitzt die Einheit die Verfügungsgewalt über ein von einer anderen Partei geliefertes spezifisches Gut oder eine von einer anderen Partei erbrachte spezifische Dienstleistung so lange nicht, wie dieses Gut oder diese Dienstleistung nicht auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen ist. Wenn (oder sobald) eine Einheit, die als Agentin auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst sie als Einnahmen die Gebühr oder Provision, die sie im Austausch für die Beauftragung der anderen Partei mit der Lieferung der speziellen Güter oder der Erbringung der speziellen Dienstleistungen erwartet. Die Gebühr oder Provision der Einheit ist gegebenenfalls der Teil der Gegenleistung, den die Einheit behält, nachdem sie der anderen Partei die für die Lieferung der Güter oder die Erbringung der Dienstleistungen erhaltene Gegenleistung ausbezahlt hat.

AL123. Zu den Indikatoren, die darauf hindeuten, dass eine Einheit vor der Übertragung eines spezifischen Guts oder einer spezifischen Dienstleistung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte die Verfügungsgewalt über dieses Gut bzw. diese Dienstleistung besitzt (und somit als Auftraggeberin anzusehen ist (siehe Paragraph AL119)) zählen unter anderem folgende:

- (a) für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, ist primär die Einheit verantwortlich; hierzu zählt in der Regel die Verantwortung dafür, dass das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung akzeptiert wird (wie die primäre Verantwortung dafür, dass das Gut oder die Dienstleistung den Spezifikationen der Ressourcengeber:innen entspricht); wenn für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, primär die Einheit verantwortlich ist, kann dies darauf hindeuten, dass die andere an der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung beteiligte Partei im Auftrag der Einheit tätig ist.
- (b) die Einheit trägt vor der Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte oder nach Übertragung der Verfügungsgewalt auf Ressourcengeber:innen (z. B. wenn die Ressourcengeber:innen ein Rückgaberecht haben) ein Bestandsrisiko; wenn die Einheit z. B. vor Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung erhält oder sich zu dessen bzw. deren Erhalt verpflichtet, kann dies darauf hindeuten, dass sie vor der Übertragung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigten die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus ziehen kann.
- (c) die Einheit verfügt bei der Festlegung des Preises für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung über Ermessensspielraum. Wird der Preis, den die Ressourcengeber:innen für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung zahlen, von der Einheit festgelegt, kann dies darauf hindeuten, dass die Einheit die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus ziehen kann. In einigen Fällen kann allerdings der:die Agent:in bei der Preisfestsetzung über Ermessensspielraum verfügen. so verfügt der:die Agent:in z. B. möglicherweise über eine gewisse Flexibilität bei der Preisfestsetzung, damit er:sie aus seiner:ihrer Leistung, andere Parteien mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu beauftragen, zusätzliche Einnahmen ziehen kann.

AL124. Die in Paragraph AL123 aufgeführten Indikatoren können je nach Art des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung und je nach Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung für die Beurteilung, ob eine Einheit die Verfügungsgewalt besitzt, mehr oder weniger relevant sein. Auch können bei anderen verbindlichen Vereinbarungen andere Indikatoren überzeugendere Anhaltspunkte liefern.

AL125. Tritt eine andere Partei in die Leistungsverpflichtungen und Rechte in der verbindlichen Vereinbarung der Einheit ein, sodass dieses nicht mehr zur Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte verpflichtet (und somit keine Auftraggeberin mehr) ist, darf die Einheit für diese Leistungsverpflichtung keine Einnahmen erfassen. Stattdessen hat sie zu prüfen, ob sie Einnahmen dafür erfassen soll, dass sie ihrer Verpflichtung zur Anbahnung einer verbindlichen Vereinbarung für die andere Partei nachkommt (d. h. ob sie als Agentin auftritt).

Optionen der Ressourcengeber:innen für den Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen

AL126. Optionen der Ressourcengeber:innen für den kostenlosen oder vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen gibt es in zahlreichen Formen, beispielsweise in Form von Kaufanreizen, Treueprämien (oder -punkten), Verlängerungsoptionen für eine verbindliche Vereinbarung oder sonstigen Preisnachlässen auf später zu erwerbende Güter oder Dienstleistungen.

AL127. Räumt die Einheit Ressourcengeber:innen in einer verbindlichen Vereinbarung die Option für den Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen ein, so ergibt sich aus dieser Option nur dann eine Leistungsverpflichtung in der verbindlichen Vereinbarung, wenn die Option den Ressourcengeber:innen ein wesentliches Recht gewährt, das dieser ohne den Abschluss dieser verbindlichen Vereinbarung nicht erhalten würde (beispielsweise ein Preisnachlass, der über den Rabatten liegt, die dieser Kundenkategorie in dieser Region oder auf diesem Markt üblicherweise für gleichartige Güter oder Dienstleistungen gewährt werden). Wenn die Option den Ressourcengeber:innen ein wesentliches Recht gewährt, so entsteht eine Situation, in der die Ressourcengeber:innen die Einheit im Voraus für später zu erwerbende Güter oder Dienstleistungen vergütet und die Einheit die entsprechenden Einnahmen dann erfasst, wenn diese Güter oder Dienstleistungen übertragen werden oder wenn die Option ausläuft.

AL128. Wenn Ressourcengeber:innen die Option eingeräumt wird, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zu einem Preis zu erwerben, der dem eigenständigen Wert für diese Güter oder Dienstleistungen entspricht, so gewährt diese Option den Ressourcengeber:innen kein wesentliches Recht, selbst wenn diese Option nur aufgrund des Abschlusses der vorherigen verbindlichen Vereinbarung ausgeübt werden kann. In solchen Fällen ist das Angebot der Einheit als Werbeangebot einzustufen und erst dann gemäß dem vorliegenden Standard zu bilanzieren, wenn die Ressourcengeber:innen die Option für den Erwerb der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen ausüben.

AL129. Nach Paragraph 134 hat die Einheit die Transaktionsgegenleistung auf Basis des relativen eigenständigen Werts auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Ist der eigenständige Wert der Option der Ressourcengeber:innen für den Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen nicht direkt beobachtbar, hat die Einheit diesen Preis zu schätzen. Diese Schätzung muss dem Preisnachlass Rechnung tragen, den die Ressourcengeber:innen erhalten, wenn sie die Option ausüben, und die beiden folgenden Faktoren berücksichtigen:

- (a) jeglichen Preisnachlass, den die Ressourcengeber:innen erhalten könnten, ohne die Option auszuüben; und
- (b) die Wahrscheinlichkeit, dass die Option ausgeübt wird.

AL130. Wenn den Ressourcengeber:innen mit der Option ein wesentliches Recht für den zukünftigen Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen gewährt wird, die den ursprünglichen Gütern oder Dienstleistungen der verbindlichen Vereinbarung vergleichbar sind und gemäß den Bedingungen der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung geliefert bzw. erbracht werden, so kann die Einheit anstatt den eigenständigen Wert der Option zu schätzen behelfsweise die Transaktionsgegenleistung auf Basis der voraussichtlich zu liefernden Güter oder zu erbringenden Dienstleistungen und der hierfür erwarteten Gegenleistung auf die Güter oder Dienstleistungen der Option aufteilen. Solche Optionen kommen in der Regel einer Verlängerung der verbindlichen Vereinbarung gleich.

Nicht geltend gemachte Ansprüche der Ressourcengeber:innen

AL131. Nach Paragraph 163 hat die Einheit nach Erhalt einer Vorauszahlung von Ressourcengeber:innen für ihre Leistungsverpflichtung, eine Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung in Höhe der vorausgezählten Betrags zu erfassen. Die Einheit hat die Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung auszubuchen (und Einnahmen zu erfassen), wenn sie ihre mit der vorher von den Ressourcengeber:innen erhaltenen Gegenleistung verbundenen Leistungsverpflichtung erfüllt.

AL132. Eine nicht rückerstattungsfähige Vorauszahlung, die Ressourcengeber:innen an die Einheit leistet, räumt den Ressourcengeber:innen einen Anspruch auf Erfüllung der Verpflichtungen durch die Ressourcenempfänger:innen (oder sie sind mit den Folgen wie in der verbindlichen Vereinbarung beschrieben konfrontiert) ein. Allerdings machen Ressourcengeber:innen ihre Ansprüche aus der verbindlichen Vereinbarung nicht immer in vollem Umfang geltend. Die Nichtinanspruchnahme wird auch als „breakage“ bezeichnet.

AL133. Geht die Einheit bei einer Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung davon aus, dass ihr ein Betrag aus Nichtinanspruchnahme zusteht, hat sie den entsprechenden Betrag proportional zum Muster der Ressourcengeber:innen geltend gemachten Ansprüche als Einnahmen zu erfassen. Anderenfalls hat sie den erwarteten Betrag aus einer Nichtinanspruchnahme dann als Einnahmen zu erfassen, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass die Ressourcengeber:innen ihre verbleibenden Ansprüche geltend machen, als sehr gering einzustufen ist. Bei der Beurteilung, ob eine Einheit erwartet, einen Betrag aus Nichtinanspruchnahme zu erhalten, hat die Einheit die in den Paragraphen 119–121 enthaltenen Bestimmungen zu Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen zu beachten.

AL134. Für jede erhaltene Gegenleistung, die nicht geltend gemachten Ansprüchen von Ressourcengeber:innen zuzuordnen ist und die die Einheit an einen Dritten, z. B. eine Regierungseinheit, weiterleiten muss, hat die Einheit eine Verbindlichkeit (und keinen Einnahmen) zu erfassen.

Nicht rückerstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten) für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei

AL135. Bei einigen verbindlichen Vereinbarungen stellt die Einheit den Ressourcengeber:innen bei oder in zeitlicher Nähe zum Abschluss der verbindlichen Vereinbarung ein nicht rückerstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt in Rechnung. Beispiele hierfür sind Aufnahmegebühren in Fitnessclubs, Anschlussgebühren bei Telekommunikationsverträgen, Einrichtungsgebühren bei einigen Dienstleistungsverträgen und Anfangsgebühren bei bestimmten Lieferverträgen.

AL136. Um die in solchen verbindlichen Vereinbarungen enthaltenen Leistungsverpflichtungen zu bestimmen, hat die Einheit zu beurteilen, ob sich das Entgelt auf die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung bezieht. Auch wenn sich ein nicht rückerstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt auf eine Tätigkeit bezieht, die die Einheit zur Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung bei oder in zeitlicher Nähe zum Abschluss der verbindlichen Vereinbarung ausführen muss, hat diese Tätigkeit in vielen Fällen nicht die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigten zur Folge (siehe Paragraph 72). Stattdessen ist dieses Entgelt eine Vorauszahlung für künftige Güter oder Dienstleistungen und muss deshalb bei Bereitstellung dieser Güter oder Erbringung dieser Dienstleistungen als Einnahmen erfasst werden. Räumt die Einheit den Ressourcengeber:innen eine Möglichkeit zur Verlängerung der verbindlichen Vereinbarung ein und verleiht diese Möglichkeit den Ressourcengeber:innen ein wesentliches Recht gemäß Paragraph AL127, geht der Zeitraum der Einnahmenerfassung über den ursprünglichen Zeitraum der verbindlichen Vereinbarung hinaus.

AL137. Bezieht sich das nicht rückerstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelt auf ein Gut oder eine Dienstleistung, hat die Einheit zu beurteilen, ob dieses Gut oder diese Dienstleistung als separate Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 68–77 zu bilanzieren ist.

AL138. Die Einheit kann ein nicht rückerstattungsfähiges Entgelt zum Teil als Vergütung für die durch die Begründung einer verbindlichen Vereinbarung (oder andere, in Paragraph 72 beschriebene administrative Aufgaben) verursachten Kosten in Rechnung stellen. Sofern diese Aktivitäten zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung nicht als Leistungsverpflichtung angesehen werden können, darf die Einheit sie (wie auch die damit verbundenen Kosten) nicht in die Messung des Leistungsfortschritts gemäß Paragraph AL95 einbeziehen, weil sie nicht die Übertragung von Dienstleistungen auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte widerspiegeln. Die Einheit hat zu beurteilen, ob die zur Begründung der verbindlichen Vereinbarung entstandenen Kosten gemäß Paragraph 152 als Vermögenswert zu aktivieren sind.

Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen

AL139. Einheiten des öffentlichen Sektors erhalten verschiedene Arten von Übertragungen. Übertragungen können, müssen aber nicht, aus verbindlichen Vereinbarungen entstehen. Gemäß Paragraph AL143 hat eine Einheit einen Vermögenswert in Bezug auf Transfereinnahmen zu erfassen, wenn die übertragene Ressource die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert erfüllt.

Kapitaltransfers

AL140. Dieser Standard definiert einen Kapitaltransfer als eine Transaktion, die aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert, bei der die Ressourcengeber:innen Zahlungsmittel oder einen anderen Vermögenswert mit der Vorgabe bereitstellen, dass die Einheit einen nicht finanziellen Vermögenswert erwirbt oder herstellt, der von der Einheit kontrolliert wird. Ein Kapitaltransfer begründet mindestens eine Leistungsverpflichtung für die Einheit.

AL141. Eine Einheit hat die Einnahmen im Zusammenhang mit ihrer Erfüllung der Leistungsverpflichtungen aus dem Kapitaltransfer nach den Paragraphen 87–104 zu erfassen. Die Einheit bestimmt gesondert, ob ein Ressourcenzufluss aus einem Kapitaltransfer als Vermögenswert zu erfassen ist, indem Paragraph 80 angewandt wird, und ob die Leistungsverpflichtung als Verbindlichkeit zu erfassen ist, indem die Paragraphen 81–104 zugrunde gelegt werden. Der Buchwert einer solchen Verbindlichkeit wird mit der Erfassung von Einnahmen gemindert.

AL142. Einige Kapitaltransfers können eine Leistungsverpflichtung für den Betrieb des erworbenen oder errichteten Vermögenswerts enthalten, die nicht der Definition eines Kapitaltransfers entspricht. Die Einheit bestimmt, ob die verbindliche Vereinbarung eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen bezüglich des Betriebs des Vermögenswerts enthält, indem sie beurteilt, ob die Transaktionsgegenleistung darauf abzielt, für den Betrieb des Vermögenswerts nach dessen Erwerb oder Herstellung zu entschädigen. Alle Leistungsverpflichtungen, die mit dem Betrieb des Vermögenswerts in Verbindung stehen, sind gemäß den Anforderungen dieses Standards zu bilanzieren.

Sachleistungen in Form von Dienstleistungen

AL143. Eine Einheit kann, ist aber nicht dazu verpflichtet, Sachleistungen in Form von Dienstleistungen als Einnahmen und einen Vermögenswert zu erfassen.

AL144. Obwohl die Erfassung von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen in diesem Standard nicht vorgeschrieben ist, wird den Einheiten dringend empfohlen, erhaltene Sachleistungen in Form von Dienstleistungen insbesondere dann anzugeben, wenn diese integraler Bestandteil der operativen Aktivität der Einheit sind.

AL145. Sachleistungen in Form von Dienstleistungen sind kostenlos durch Einzelpersonen an Einheiten des öffentlichen Sektors bereitgestellte Dienstleistungen. Diese Sachleistungen in Form von Dienstleistungen erfüllen die Definition eines Vermögenswerts, da die Einheit eine Ressource kontrolliert, von der erwartet wird, dass ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial an die Einheit fließt. Diese Vermögenswerte werden jedoch sofort konsumiert und eine Transaktion von gleichem Wert wird ebenfalls erfasst, um den Konsum von diesen Sachleistungen in Form von Dienstleistungen widerzuspiegeln. Zum Beispiel kann eine öffentliche Schule, die freiwillige Dienstleistungen von Hilfslehrer:innen erhält, deren beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann, eine Erhöhung eines Vermögenswerts und Einnahmen und eine Verminderung eines Vermögenswerts und Aufwendungen erfassen. In einigen Fällen wird die Einheit Aufwendungen für den Konsum dieser Sachleistungen in Form von Dienstleistungen erfassen. Sachleistungen in Form von Dienstleistungen können jedoch verwendet werden, um einen Vermögenswert zu erstellen. In diesem Fall wird der erfasste Betrag in Bezug auf Sachleistungen in Form von Dienstleistungen in den Kosten des Vermögenswerts, der erstellt wird, inkludiert.

AL146. Einheiten des öffentlichen Sektors können Empfangende von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen im Rahmen freiwilliger oder nicht freiwilliger Projekte sein, die im öffentlichen Interesse betrieben werden. Zum Beispiel:

- (a) fachspezifische Unterstützung von anderen Regierungen oder internationalen Organisationen;
- (b) von verurteilten Personen kann verlangt werden, dass sie soziale Dienste für eine Einheit des öffentlichen Sektors erbringen;
- (c) öffentliche Krankenhäuser können Dienstleistungen von Freiwilligen erhalten;
- (d) öffentliche Schulen können freiwillige Dienstleistungen von Eltern als Hilfslehrer:innen oder als Verwaltungsratsmitglieder erhalten; und
- (e) kommunale Regierungen können Dienstleistungen in Form von freiwilligen Feuerwehrdiensten erhalten.

AL147. Einige Sachleistungen in Form von Dienstleistungen erfüllen nicht die Definition eines Vermögenswerts, da die Einheit nicht ausreichend Kontrolle über die bereitgestellten Dienstleistungen hat. Unter anderen Umständen kann die Einheit Kontrolle über die Sachleistungen in Form von Dienstleistungen haben, kann diese aber nicht verlässlich bewerten und sie erfüllen daher nicht die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert. Einheiten können jedoch in der Lage sein, den beizulegenden Zeitwert von bestimmten Sachleistungen in Form von Dienstleistungen zu bewerten, wie professionelle oder andere Dienstleistungen, die sonst ohne Weiteres am nationalen oder internationalen Markt verfügbar sind. Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der Arten der Sachleistungen in Form von Dienstleistungen wie in Paragraph AL146 beschrieben, kann die Einheit beschließen, dass der Wert der Dienstleistungen nicht wesentlich ist. In vielen Fällen werden Sachleistungen in Form von Dienstleistungen von Personen, die kein oder nur wenig Training hatten, erbracht und unterscheiden sich grundlegend von den Dienstleistungen, die die Einheit erwerben würde, wenn die Sachleistungen in Form von Dienstleistungen nicht zur Verfügung stehen.

AL148. Aufgrund der vielen Unsicherheiten in Bezug auf Sachleistungen in Form von Dienstleistungen, einschließlich der Fähigkeit, Kontrolle über die Dienstleistungen auszuüben und der Bewertung der Dienstleistungen, verlangt dieser Standard nicht den Ansatz von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen. Paragraph 175 empfiehlt jedoch dringend die Angabe von qualitativen Informationen des Wesens und der Art der Sachleistungen in Form von Dienstleistungen, die während der Berichtsperiode erhalten wurden. Wie bei allen Angaben gilt, dass Angaben in Bezug auf Sachleistungen in Form von Dienstleistungen nur gemacht werden, wenn sie wesentlich sind. Für einige Einheiten des öffentlichen Sektors sind die von Freiwilligen bereitgestellten Dienstleistungen betraglich nicht wesentlich, aber ihrer Art nach wesentlich.

AL149. Bei der Entwicklung einer Rechnungslegungsmethode für eine Gruppe von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen sind verschiedene Faktoren zu berücksichtigen, einschließlich der Auswirkungen dieser Sachleistungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und die Zahlungsflüsse der Einheit. Das Ausmaß, in dem eine Einheit von einer Gruppe von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen abhängig ist, um ihre Ziele zu erreichen, kann die Rechnungslegungsmethode beeinflussen, die eine Einheit für den Ansatz von Vermögenswerten entwickelt. Eine Einheit, die zur Erreichung ihrer Ziele von einer Gruppe von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen abhängig ist, wird beispielsweise eher diejenigen Sachleistungen erfassen, die der Definition eines Vermögenswerts entsprechen und die Kriterien für den Ansatz erfüllen. Bei der Entscheidung, ob eine Gruppe von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen zu erfassen ist, werden auch die Praktiken ähnlicher Einheiten, die in einem ähnlichen Umfeld tätig sind, berücksichtigt.

Versprechen

AL150. Versprechen sind nicht durchsetzbare Zusagen, in der Zukunft Vermögenswerte an die Einheit zu übertragen. Versprechen erfüllen nicht die Definition eines Vermögenswerts, da die Einheit nicht in der Lage ist, den Zugang der Ressourcengeber:innen zum im versprochenen Posten enthaltenen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zu kontrollieren. Einheiten erfassen keine versprochenen Posten als Vermögenswerte oder Einnahmen. Wird ein versprochener Posten nachträglich an die Einheit übertragen, wird er als Geschenk oder Spende gemäß den Paragraphen AL164–AL167 erfasst. Versprechen können eine Angabe als Eventualforderungen gemäß den Vorschriften in IPSAS 19 rechtfertigen.

Im Voraus erhaltene Transfers

AL151. Erhält eine Einheit Ressourcen bevor die Transfervereinbarung bindend wird, werden die Ressourcen als Vermögenswerte erfasst, wenn sie die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert erfüllen. Die Einheit erfasst auch eine im Voraus eingegangene Verbindlichkeit, wenn die Transfervereinbarung noch nicht verbindlich ist. Vorauszahlungen in Bezug auf Transfers sind grundsätzlich nicht anders als andere Vorauszahlungen. Diese Verbindlichkeit (Vorauszahlung) kann gemäß den Paragraphen 81–86 als Verbindlichkeit (passive Rechnungsabgrenzung) erfasst werden, wenn das Ereignis eintritt, das die Transfervereinbarung verbindlich macht, und erlischt anschließend, wenn (bzw. sobald) alle Leistungsverpflichtungen aus der Vereinbarung erfüllt sind.

Geförderte Kredite

AL152. Geförderte Kredite sind Kredite, die von einer Einheit zu Bedingungen erhalten werden, die günstiger als marktüblich sind. Der Teil des Kredits der rückzahlbar ist, zusammen mit allen Zinszahlungen, wird gemäß IPSAS 41 angesetzt. Eine Einheit überprüft beim erstmaligen Ansatz alle Differenzen zwischen der Transaktionsgegenleistung (Krediterlös) und dem beizulegenden Zeitwert des Kredits (siehe IPSAS 41) darauf, ob es sich um Einnahmen handelt, die gemäß diesem Standard anzusetzen sind.

AL153. Wenn eine Einheit feststellt, dass die Differenz zwischen der Transaktionsgegenleistung (Krediterlös) und dem beizulegenden Zeitwert des Kredits bei erstmaliger Erfassung als Einnahmen zu behandeln ist, erfasst die Einheit diese Differenz als Einnahmen, es sei denn, es besteht eine Leistungsverpflichtung. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die übertragenen Vermögenswerte spezifischen Anforderungen unterliegen, die durch die Einheit zu erfüllen sind und somit eine Leistungsverpflichtung begründen. Besteht eine Leistungsverpflichtung, prüft die Einheit, ob dies zum Bestehen und Ansatz einer Verbindlichkeit führt. In dem Maße, wie die Einheit die Leistungsverpflichtung erfüllt, wird die Verbindlichkeit reduziert und Einnahmen in gleicher Höhe erfasst.

Geförderte Leasingverhältnisse für Leasingnehmende

AL153A. Geförderte Leasingverhältnisse sind Leasingverhältnisse, die Leasingnehmende zu Bedingungen erhalten, die günstiger als marktüblich sind. Der Teil des Leasingverhältnisses der rückzahlbar ist, zusammen mit allen Zinszahlungen, wird gemäß IPSAS 43, *Leasingvereinbarungen*, angesetzt. Leasingnehmende prüfen, ob eine Differenz zwischen dem Barwert der Leasingzahlungen zu Marktpreisen basierend auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts und dem Barwert der in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Zahlungen bei der erstmaligen Erfassung Einnahmen darstellen, der gemäß diesem Standard zu bilanzieren ist.

AL153B. Wenn Leasingnehmende feststellen, dass die Differenz zwischen dem Barwert der Leasingzahlungen zu Marktpreisen basierend auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts und dem Barwert der in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Zahlungen bei der erstmaligen Erfassung als Einnahmen anzusehen ist, erfassen Leasingnehmende diese Differenz als Einnahmen, es sei denn, es besteht eine Leistungsverpflichtung. Besteht eine Leistungsverpflichtung, prüfen die Leasingnehmenden, ob dies zum Bestehen und Ansatz einer Verbindlichkeit führt. In dem Maße, wie die Leasingnehmenden die Leistungsverpflichtung erfüllen, wird die Verbindlichkeit reduziert und Einnahmen in gleicher Höhe erfasst.

Bewertung von übertragenen Vermögenswerten

AL154. Wie in Paragraph 106 gefordert, werden übertragene Vermögenswerte zur Transaktionsgegenleistung zum Zeitpunkt der Erfassung bewertet. Wenn eine Einheit eine Gegenleistung in anderer Form als Zahlungsmitteln erhält, wird die nicht zahlungswirksame Gegenleistung zunächst zum Zeitwert gemäß den einschlägigen IPSAS bewertet;

- (a) Vermögenswerte wie Vorräte, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien und immaterielle Vermögenswerte, die durch Einnahmen aus Transaktionen erworben wurden, sind bei der erstmaligen Erfassung zum beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten.
- (b) Sachanlagen, die durch Einnahmen aus Transaktionen erworben wurden, sind zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Das primäre Ziel, zu dem eine Einheit Sachanlagen hält, bestimmt die Bewertungsgrundlage zum Zeitwert für die Ermittlung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts (wobei Vermögenswerte, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, zum operativen Zeitwert bewertet werden und Vermögenswerte, die für ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden, zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden);
- (c) Finanzinstrumente, einschließlich Zahlungsmittel und Forderungen aus Transfers, die die Definition eines Finanzinstruments erfüllen, werden zur Transaktionsgegenleistung zum Erwerbszeitpunkt gemäß Paragraph 109 und der entsprechenden Rechnungslegungsmethode bewertet; und
- (d) Nutzungsrechte, die Leasingnehmende im Rahmen von geförderten Leasingverhältnissen erwerben, sind bei der erstmaligen Erfassung gemäß IPSAS 43 mit dem Barwert der Leasingzahlungen zu Marktpreisen zu bewerten, basierend auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts.

Schulderlass und Übernahme von Verbindlichkeiten

AL155. Kreditgebende verzichten mitunter auf ihr Recht, die von einer Einheit des öffentlichen Sektors geschuldeten Beträge einzutreiben, wodurch die Schuld effektiv erlassen wird. Beispielsweise kann eine nationale Regierung einer kommunalen Regierung einen geschuldeten Kredit erlassen. Wenn Gläubiger:innen eine Verbindlichkeit erlassen, kann die kommunale Regierung den Buchwert einer bestehenden Verbindlichkeit verringern und das Nettovermögen erhöhen.

AL156. Einheiten erfassen Einnahmen in Bezug auf Schuldenerlass, wenn die vorherige Schuld die Definition einer Verbindlichkeit oder die Kriterien für den Ansatz als Verbindlichkeit nicht mehr erfüllt, unter der Voraussetzung, dass der Schuldenerlass die Definition als Zuführung von Anteilseigner:innen nicht erfüllt.

AL157. Erlässt eine beherrschende Einheit eine Schuld, die von einer vollständig beherrschten Einheit geschuldet wird, oder übernimmt ihre Verbindlichkeiten, kann die Transaktion eine Zuführung von Anteilseigner:innen, wie in den Paragraphen AL7–AL9 beschrieben, sein.

AL158. Einnahmen, die aus Schuldenerlass resultieren, werden zum Buchwert der erlassenen Schuld bewertet.

Geldbußen

AL159. Geldbußen sind wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, den bzw. das eine Einheit des öffentlichen Sektors wie von einem Gericht oder einer Vollzugsbehörde festgelegt als Folge eines Verstoßes einer einzelnen oder anderen Einheit gegen Gesetze bzw. Vorschriften von einer einzelnen Einheit oder anderen Einheit erhält oder beansprucht. In einigen Rechtsordnungen können Beamte:innen einer Vollzugsbehörde einer Einzelperson, die gegen das Gesetz verstoßen hat, Geldbußen auferlegen. In diesen Fällen kann die Einzelperson normalerweise wählen, ob sie die Geldbuße zahlt oder diese Sache vor Gericht bringt. Erreichen Beklagte eine Vereinbarung mit Staatsanwälte:innen, die die Zahlung einer Strafe anstatt einer Gerichtsverhandlung enthält, wird die Zahlung als Geldbuße erfasst.

AL160. Geldbußen verlangen von einer Einheit normalerweise den Transfer eines fixen Betrags an Zahlungsmitteln an die Regierung und erlegen der Regierung keine Verpflichtungen auf, die als Verbindlichkeit zu erfassen wären. So werden Geldbußen als Einnahmen erfasst, wenn die Forderung die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert wie in Paragraph 18 beschrieben erfüllt. Wie in Paragraph 5 angemerkt, stellt die Geldbuße keine Einnahme der erhebenden Einheit dar, wenn die Einheit in ihrer Eigenschaft als Agentin die Geldbußen erhebt. Vermögenswerte, die aus Geldbußen resultieren, werden zur bestmöglichen Schätzung der Zuflüsse von Ressourcen an die Einheit bewertet.

Hinterlassenschaften

AL161. Eine Hinterlassenschaft ist ein Transfer von Ressourcen, der nach den Vorgaben eines Testaments einer verstorbenen Person erfolgt. Das Ereignis in der Vergangenheit, das zur Kontrolle über Ressourcen mit zukünftigem wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial für eine Hinterlassenschaft führt, tritt ein, wenn die Einheit einen durchsetzbaren Anspruch hat, z. B. beim Tod der Erblassenden oder bei der Erteilung des Erbscheins, je nach den Gesetzen bzw. Vorschriften der jeweiligen Rechtsordnung.

AL162. Hinterlassenschaften, die die Definition eines Vermögenswerts erfüllen, werden als Vermögenswerte und Einnahmen erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Einheit zufließen wird und die Transaktionsgegenleistung verlässlich bewertet werden kann. Die Bestimmung der Wahrscheinlichkeit eines Zuflusses an zukünftigem wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial kann problematisch sein, wenn ein Zeitraum zwischen dem Tod der Erblassenden und dem Erhalt der Vermögenswerte durch die Einheit verstreicht. Die Einheit muss bestimmen, ob der Nachlass der verstorbenen Person ausreicht, um alle Forderungen zu erfüllen und alle Hinterlassenschaften zu begleichen. Wenn das Testament angefochten wird, wirkt sich dies auch auf die Wahrscheinlichkeit aus, dass Vermögenswerte an die Einheit zufließen.

AL163. Die Transaktionsgegenleistung von vererbten Vermögenswerten wird auf die gleiche Weise wie bei Schenkungen und Spenden bestimmt, wie in Paragraph AL166 beschrieben. In Rechtsordnungen, in denen Nachlässe der Besteuerung unterliegen, kann die Steuerbehörde die Transaktionsgegenleistung des der Einheit vermachten Vermögenswerts bereits bestimmt haben, und dieser Betrag kann der Einheit zur Verfügung stehen. Hinterlassenschaften sind mit der Transaktionsgegenleistung der erhaltenen oder zu erhaltenen Ressourcen zu bewerten.

Schenkungen und Spenden einschließlich Sachleistungen in Form von Gütern

AL164. Schenkungen und Spenden sind freiwillige Transfers von Vermögenswerten, einschließlich Zahlungsmittel und andere monetäre Vermögenswerte, Sachleistungen in Form von Gütern und Dienstleistungen, die eine Einheit an eine andere erbringt, normalerweise unabhängig von Anforderungen. Die Ressourcengeber:innen können Einheiten oder Einzelpersonen sein. Bei Schenkungen und Spenden von Zahlungsmitteln oder anderen monetären Vermögenswerten und Sachleistungen in Form von Gütern ist das Ereignis in der Vergangenheit, das zur Kontrolle über Ressourcen mit zukünftigem wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial führt, normalerweise der Erhalt der Schenkung oder der Spende. Die Schenkung oder Spende und der Transfer des Rechtsanspruchs erfolgen oft gleichzeitig. Unter diesen Umständen besteht kein Zweifel am zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das der Einheit zufließt.

AL165. Sachleistungen in Form von Gütern sind materielle Vermögenswerte, die im Rahmen einer Transaktion, die nicht die Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an eine externe Partei erfordern, an eine Einheit übertragen werden, aber Verpflichtungen unterliegen können. Die von multilateralen oder bilateralen Entwicklungsorganisationen geleistete Außenhilfe umfasst häufig auch eine Komponente von Sachleistungen in Form von Gütern.

AL166. Der Ansatz von Schenkungen oder Spenden von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen wird in den Paragraphen AL143–AL149 behandelt. Schenkungen und Spenden außer Sachleistungen in Form von Dienstleistungen und Gütern werden gemäß den Paragraphen 18–25 als Vermögenswerte erfasst und der Ansatz von Einnahmen hängt davon ab, ob sie aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung stammen.

AL167. Beim erstmaligen Ansatz werden Schenkungen und Spenden (einschließlich Sachleistungen in Form von Gütern) zur Transaktionsgegenleistung zum Erwerbszeitpunkt gemäß Paragraph 30 bewertet.

Lizenzerteilung

AL168. Eine Lizenz gibt Ressourcengeber:innen das Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums einer Einheit. Lizenzen für geistiges Eigentum können u. a. Folgendes zum Gegenstand haben:

- (a) Software und Technologie;
- (b) Filme, Musik und andere Medien und Formen der Unterhaltung;
- (c) Franchise-Rechte; und
- (d) Patente, Markenzeichen und Urheberrechte.

AL169. Die Einheit kann Ressourcengeber:innen neben der Zusage, eine Lizenz (oder mehrerer Lizenzen) zu erteilen, auch die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an Käufer:innen und Drittbegünstigte zusagen. Diese Zusagen können ausdrücklich in der verbindlichen Vereinbarung enthalten oder aber durch die Gepflogenheiten, öffentlichen oder spezifischen Aussagen einer Einheit impliziert sein (siehe Paragraph 71). Wird in einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auch die Erteilung einer Lizenz oder mehrerer Lizenzen zugesagt, so verfährt die Einheit zur Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen der verbindlichen Vereinbarung wie bei anderen Arten von verbindlichen Vereinbarungen nach den Paragraphen 68–77.

AL170. Ist die Zusage der Lizenzerteilung nicht gemäß den Paragraphen 73–77 von anderen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, hat die Einheit sie mit den anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Nicht von anderen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbare Lizenzen umfassen unter anderem:

- (a) Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts sind und für dessen Funktion unverzichtbar sind; und
- (b) Lizenzen, mit denen die Käufer:innen oder Drittbegünstigten nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial generieren können (wie einem von den der Einheit erbrachten Online-Dienst, der die Käufer:innen oder Drittbegünstigten über die Lizenz den Zugriff auf Inhalte ermöglicht).

AL171. Ist die Lizenz nicht eigenständig abgrenzbar, hat die Einheit nach den Paragraphen 87–97 zu bestimmen, ob die Leistungsverpflichtung (die die zugesagte Lizenz einschließt) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.

AL172. Ist die Zusage der Lizenzerteilung von den anderen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar und somit als separate Leistungsverpflichtung anzusehen, hat die Einheit zu bestimmen, ob die Lizenz zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten übertragen wird. Wenn die Einheit diese Bestimmung vornimmt, hat sie zu berücksichtigen, ob die Art der zugesagte Lizenz an die Käufer:innen oder Drittbegünstigten den Ressourcengeber:innen entweder

- (a) ein Recht auf Zugriff auf des geistiges Eigentum der Einheit – mit Stand über den gesamten Lizenzierungszeitraum – einräumen; oder
- (b) ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums der Einheit – mit Stand zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung – einräumen.

Bestimmung der Art der Zusage der Einheit

AL173. Die von der Einheit abgegebene Zusage zur Lizenzerteilung stellt eine Zusage zur Gewährung eines Rechts auf Zugang zu geistigem Eigentum der Einheit dar, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- (a) die verbindliche Vereinbarung sieht vor oder die Ressourcengeber:innen können nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen, dass die Einheit Aktivitäten durchführen wird, die sich in erheblichem Maße auf das geistige Eigentum, an dem die Ressourcengeber:innen Rechte hält, auswirken (siehe Paragraphen AL174–AL175);
- (b) durch die mit der Lizenz gewährten Rechte sind die Käufer:innen oder Drittbegünstigten unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der in Paragraph AL173(a) genannten Aktivitäten betroffen; und
- (c) mit der Durchführung solcher Aktivitäten wird weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen (siehe Paragraph 72).

AL174. Zu den möglichen Indikatoren, bei deren Vorliegen Ressourcengeber:innen nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass die Einheit Aktivitäten durchführen wird, die sich in erheblichem Maße auf das geistige Eigentum auswirken, zählen die Gepflogenheiten, öffentlichen oder spezifischen Aussagen der Einheit. Haben die Einheit und die Ressourcengeber:innen ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse (z. B. eine umsatzabhängige Lizenzgebühr) in Bezug auf das geistige Eigentum, an dem die Ressourcengeber:innen Rechte halten, ist dies ein weiterer möglicher Indikator dafür, dass die Ressourcengeber:innen nach vernünftigem Ermessen von der Durchführung solcher Aktivitäten durch die Einheit ausgehen können.

AL175. Die Aktivitäten der Einheit wirken sich in erheblichem Maße auf das geistige Eigentum, an dem die Ressourcengeber:innen Rechte halten, aus, wenn entweder

- (a) davon auszugehen ist, dass diese Aktivitäten die Form (beispielsweise die Konzeption oder den Inhalt) oder die Funktion (beispielsweise die Fähigkeit zur Ausführung einer Funktion oder Aufgabe) des geistigen Eigentums in erheblichem Maße ändern; oder
- (b) die Fähigkeit der Ressourcengeber:innen, wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus dem geistigen Eigentum zu ziehen, sich im Wesentlichen aus diesen Aktivitäten ableitet oder davon abhängig ist. So

leitet sich beispielsweise der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial einer Marke häufig von den laufenden Aktivitäten der Einheit, die den Wert des geistigen Eigentums fördern oder erhalten, ab oder ist von diesen abhängig.

AL176. Wenn das geistige Eigentum, an dem die Ressourcengeber:innen Rechte halten, eine erhebliche eigenständige Funktion aufweist, leitet sich auch ein wesentlicher Teil des wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzial dieses geistigen Eigentums von dieser Funktion ab. Folglich wirken sich die Aktivitäten der Einheit in diesem Fall nicht in erheblichem Maße auf die Fähigkeit der Käufer:innen oder Drittbegünstigten aus, den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus diesem geistigen Eigentum zu ziehen, es sei denn, seine Form oder Funktion werden durch diese Aktivitäten in erheblichem Maße geändert. Beispiele für geistiges Eigentum, das häufig eine erhebliche eigenständige Funktion aufweist, sind Software, chemische Verbindungen oder Arzneimittelrezepturen sowie Medieninhalte (wie Filme, Fernsehshows und Musikaufnahmen).

AL177. Sind die in Paragraph AL173 genannten Bedingungen erfüllt, ist die Zusage zur Lizenzerteilung als eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, da der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial, der bzw. das mit dem Zugang zum geistigen Eigentum der Einheit verbunden ist, den Käufer:innen oder Drittbegünstigten zufließt und sie die Leistung gleichzeitig nutzen, während diese erbracht wird (siehe Paragraph 0). Zur Auswahl einer angemessenen Methode zur Messung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung hat die Einheit nach den Paragraphen 98–104 zu verfahren.

AL178. Sind die in Paragraph AL173 genannten Bedingungen nicht erfüllt, besteht die Art der Zusage der Einheit darin, den Ressourcengeber:innen ein Recht auf Nutzung ihres geistigen Eigentums – mit Stand (in Form und Funktion) zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung – einzuräumen. Dies bedeutet, dass die Ressourcengeber:innen zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung die Nutzung der Lizenz bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus ziehen können. Sagt die Einheit das Recht auf Nutzung ihres geistigen Eigentums zu, ist diese Zusage als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Den Zeitpunkt, zu dem die Lizenz auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten übertragen wird, hat die Einheit nach Paragraph 97 zu bestimmen. Allerdings können Einnahmen aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums der Einheit berechtigen, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem die Käufer:innen oder Drittbegünstigten die Lizenz verwenden und den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus ziehen kann. Beginnt z. B. ein Software-Lizenzzeitraum, bevor die Einheit den Käufer:innen oder Drittbegünstigten den Code übermittelt (oder auf anderem Wege zur Verfügung stellt), der die sofortige Nutzung der Software ermöglicht, darf die Einheit die Einnahmen nicht vor der Übermittlung (oder anderweitigen Bereitstellung) dieses Codes erfassen.

AL179. Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum der Einheit oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum der Einheit gewährt, darf eine Einheit die folgenden Faktoren nicht einbeziehen:

- (a) zeitliche Beschränkungen, geografische Beschränkungen oder Nutzungsbeschränkungen; solche Beschränkungen stellen Merkmale der zugesagten Lizenz dar, legen aber nicht fest, ob die Einheit ihre Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.
- (b) eigene Zusicherungen, dass sie in Bezug auf das geistige Eigentum über ein gültiges Patent verfügt und dieses vor unberechtigter Nutzung schützen wird; die Zusage, ein Patentrecht zu schützen, stellt keine Leistungsverpflichtung dar, da diese Schutzmaßnahmen dazu dienen, den Wert des geistigen Eigentums der Einheit zu schützen, und den Ressourcengeber:innen die Sicherheit geben, dass die übertragene Lizenz die in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Lizenzkonditionen erfüllt.

Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren

AL180. Unbeschadet der Anforderungen der Paragraphen 119–121 darf die Einheit für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt wurden, Einnahmen nur dann erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:

- (a) der Umsatz bzw. die Nutzung tritt ein; und
- (b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt.

AL181. Die in Paragraph AL180 genannte Anforderung im Hinblick auf umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren gilt für Fälle, in denen die Lizenzgebühr ausschließlich oder vorwiegend eine Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums betrifft (das kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Einheit nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass die Ressourcengeber:innen der Lizenz einen erheblich höheren Wert zuschreiben als den anderen Gütern oder Dienstleistungen, auf die sich die Lizenzgebühr bezieht).

AL182. Ist die in Paragraph AL181 genannte Anforderung erfüllt, sind die Einnahmen aus einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr zur Gänze gemäß Paragraph AL180 zu erfassen. Ist die in Paragraph AL181 genannte Vorschrift nicht erfüllt, gelten für die umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr die in den Paragraphen 113–122 enthaltenen Anforderungen für variable Gegenleistungen.

Rückkaufvereinbarungen

AL183. Bei der Beurteilung, ob eine Einheit die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert an die Käufer:innen oder identifizierten Drittbegünstigten überträgt, hat eine Einheit jegliche Vereinbarungen zum Rückkauf des Vermögenswerts zu beachten.

AL184. Eine Rückkaufvereinbarung ist eine verbindliche Vereinbarung, mit der die Einheit einen Vermögenswert bereitstellt und außerdem (im Rahmen derselben oder einer anderen verbindlichen Vereinbarung) zusagt oder sich die Option einräumt, den Vermögenswert zurückzuerwerben. Der zurückerworbene Vermögenswert kann der Vermögenswert sein, der ursprünglich an die Ressourcengeber:innen verkauft wurde, ein Vermögenswert, der diesem Vermögenswert im Wesentlichen gleicht, oder ein anderer Vermögenswert, dessen Bestandteil der ursprünglich bereitgestellte Vermögenswert ist.

AL185. Die drei häufigsten Formen der Rückkaufvereinbarung sind:

- (a) eine Verpflichtung der Einheit zum Rückkauf des Vermögenswerts (ein Termingeschäft);
- (b) ein Recht der Einheit auf Rückkauf des Vermögenswerts (eine Kaufoption); und
- (c) eine Verpflichtung der Einheit, den Vermögenswert auf Anfrage der Ressourcengeber:innen zurückzuerwerben (eine Verkaufsoption).

Termingeschäfte und Kaufoptionen

AL186. Ist die Einheit zum Rückkauf des Vermögenswerts verpflichtet oder berechtigt (Termingeschäft oder Kaufoption), erlangen die Ressourcengeber:innen – selbst wenn die Käufer:innen oder Drittbegünstigten physisch im Besitz des Vermögenswerts sind – nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, da er nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus zu ziehen. Die Einheit muss die verbindliche Vereinbarung deshalb auf eine der beiden folgenden Arten bilanzieren:

- (a) als Leasingverhältnis gemäß IPSAS 43, *Leasingvereinbarungen*, wenn die Einheit berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der unter dem ursprünglichen Preis liegt;
- (b) als Finanzierungsvereinbarung gemäß Paragraph AL188, wenn die Einheit berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der dem ursprünglichen Preis entspricht oder darüber liegt.

AL187. Wenn die Einheit den Rückkaufpreis mit dem Preis vergleicht, hat sie den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen.

AL188. Handelt es sich bei der Rückkaufvereinbarung um eine Finanzierungsvereinbarung, hat die Einheit den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und zusätzlich für jede von den Ressourcengeber:innen empfangene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. Die Differenz zwischen der von den Ressourcengeber:innen empfangenen Gegenleistung und der an die Ressourcengeber:innen zu zahlenden Gegenleistung ist als Zinsaufwendung sowie gegebenenfalls als Verwaltungs- oder Haltekosten (z. B. Versicherung) zu erfassen.

AL189. Wird die Option nicht ausgeübt, hat die Einheit die Verbindlichkeit auszubuchen und die entsprechenden Einnahmen zu erfassen.

Verkaufsoptionen

AL190. Ist die Einheit verpflichtet, den Vermögenswert auf Anfrage der Ressourcengeber:innen zu einem Preis unter dem ursprünglichen Preis zurückzuerwerben (Verkaufsoption), hat sie bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung zu beurteilen, ob sie für die Ressourcengeber:innen einen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts geben. Üben die Ressourcengeber:innen dieses Recht aus, hat dies zur Folge, dass die Einheit effektiv eine Gegenleistung für das Recht zahlt, einen spezifizierten Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Haben die Ressourcengeber:innen einen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts, hat die Einheit die Vereinbarung deshalb als Leasingverhältnis gemäß IPSAS 43 zu bilanzieren.

AL191. Bei der Bestimmung, ob es für Ressourcengeber:innen einen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung ihres Rechts gibt, hat die Einheit verschiedene Faktoren zu berücksichtigen. Dazu zählen unter anderem das Verhältnis zwischen dem Rückkaufpreis und dem für den Zeitpunkt des Rückkaufs erwarteten Marktwert des Vermögenswerts sowie die bis zum Erlöschen des Rechts verbleibende Zeit. Wird beispielsweise davon ausgegangen, dass der Rückkaufpreis erheblich über dem Marktwert des Vermögenswerts liegen wird, kann dies ein Indikator dafür sein, dass die Ressourcengeber:innen einen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung der Verkaufsoption haben.

AL192. Gibt es für Ressourcengeber:innen keinen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz, ihr Recht zu einem Preis unter dem ursprünglichen Preis des Vermögenswerts auszuüben, hat die Einheit die Vereinbarung wie einen in den Paragraphen AL96–AL103 beschriebenen Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren.

AL193. Ist der Rückkaufpreis des Vermögenswerts gleich dem ursprünglichen Verkaufspreis oder höher als dieser und liegt er über dem erwarteten Marktwert, so handelt es sich bei der verbindlichen Vereinbarung effektiv um eine Finanzierungsvereinbarung, die gemäß Paragraph AL188 zu bilanzieren ist.

AL194. Ist der Rückkaufpreis des Vermögenswerts gleich dem ursprünglichen Preis oder höher als dieser und liegt er unter dem erwarteten Marktwert oder entspricht diesem und haben die Ressourcengeber:innen keinen erheblichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung ihres Rechts, so hat die Einheit die Vereinbarung wie einen in den Paragraphen AL96–AL103 beschriebenen Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren.

AL195. Wenn die Einheit den Rückkaufpreis mit dem Preis vergleicht, hat sie den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen.

AL196. Wird die Option nicht ausgeübt, hat die Einheit die Verbindlichkeit auszubuchen und die entsprechenden Einnahmen zu erfassen.

Kommissionsvereinbarungen

AL197. Liefert eine Einheit Dritten (wie Händler:innen oder Vertriebspartner:innen) ein Produkt zum Verkauf an Endkäufer:innen, hat die Einheit zu beurteilen, ob diese Dritten zum Zeitpunkt der Lieferung die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt haben. Erlangen die Dritten nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt, wurde es möglicherweise im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung an Dritte geliefert. Wenn Dritte das gelieferte Produkt im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung erhalten, darf die Einheit bei Lieferung des Produkts an die Dritten keine Einnahmen erfassen.

AL198. Zu den Indikatoren, die darauf hindeuten, dass eine Vereinbarung als Kommissionsvereinbarung anzusehen ist, zählen unter anderem folgende:

- (a) die Einheit besitzt die Verfügungsgewalt über das Produkt, bis ein spezifisches Ereignis, wie der Verkauf des Produkts an Ressourcengeber:innen der Händler:innen, eintritt oder ein festgelegter Zeitraum abläuft;
- (b) die Einheit kann die Rückgabe des Produkts verlangen oder das Produkt auf Dritte (z. B. anderen Händler:innen) übertragen; und
- (c) die Händler:innen sind nicht bedingungslos verpflichtet, für das Produkt eine Zahlung zu leisten (es kann jedoch eine Einlage von ihm verlangt werden).

Bill-and-hold-Vereinbarungen

AL199. Eine Bill-and-hold-Vereinbarung ist eine verbindliche Vereinbarung, bei der die Einheit Ressourcengeber:innen ein Produkt in Rechnung stellt, jedoch im physischen Besitz des Produkts bleibt, bis es zu einem späteren Zeitpunkt auf Käufer:innen oder Drittbegünstigte übertragen wird. Käufer:innen könnten die Einheit beispielsweise um Abschluss einer solchen verbindlichen Vereinbarung bitten, da ihr zum gegebenen Zeitpunkt die notwendigen Lagerkapazitäten fehlen oder es in ihrer Fertigung der Ressourcengeber:innen zu Verzögerungen gekommen ist.

AL200. Die Einheit hat zu bestimmen, wann sie ihre Leistungsverpflichtung zur Übertragung eines Produkts erfüllt, und zu diesem Zweck zu beurteilen, wann die Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangen (siehe Paragraph 97). Bei manchen verbindlichen Vereinbarungen wird die Verfügungsgewalt je nach Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung (einschließlich Liefer- und Versandbedingungen) entweder bei Anlieferung des Produkts am Standort der Käufer:innen oder Drittbegünstigten oder bei seinem Versand übertragen. Bei anderen verbindlichen Vereinbarungen hingegen erlangen die Ressourcengeber:innen die Verfügungsgewalt über das Produkt auch dann, wenn es sich im physischen Besitz der Einheit befindet. In diesem Fall können die Ressourcengeber:innen die Nutzung des Produkts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus ihm ziehen, obwohl sie entschieden haben, von der Ausübung ihres Rechts auf physische Inbesitznahme des Produkts abzusehen. Die Einheit hat folglich nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt, sondern bietet den Ressourcengeber:innen Verwahrungsleistungen für ihren Vermögenswert.

AL201. Damit Ressourcengeber:innen im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung die Verfügungsgewalt über ein Produkt erlangen, müssen neben der Anwendung der in Paragraph 97 enthaltenen Anforderungen alle folgenden Kriterien erfüllt sein:

- (a) es muss ein wesentlicher Grund für die Bill-and-hold-Vereinbarung vorliegen (z. B. der Abschluss der Vereinbarung erfolgt auf Anfrage der Ressourcengeber:innen);
- (b) das Produkt muss für sich genommen als den Ressourcengeber:innen gehörend identifiziert werden können;
- (c) das Produkt muss für die physische Übertragung auf die Käufer:innen oder Drittbegünstigten bereit sein; und
- (d) die Einheit darf nicht die Möglichkeit haben, das Produkt selbst zu nutzen oder anderen Ressourcengeber:innen zur Verfügung zu stellen.

AL202. Erfasst die Einheit Einnahmen aus dem Verkauf eines Produkts im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung, muss sie klären, ob sie noch verbleibende Leistungsverpflichtungen (z. B. für Verwahrungsleistungen) gemäß den Paragraphen 68–77 hat, denen sie einen Teil der Transaktionsgegenleistung gemäß den Paragraphen 133–143 zuordnen muss.

*Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten**Identifizierung*

AL202A. Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten sind Nutzungsrechte, die ohne Gegenleistung erhalten wurden. Eine Einheit identifiziert eine Sachleistung in Form von Nutzungsrechten gemäß den Anforderungen der Paragraphen 10–12 und AL10–AL34 von IPSAS 43 zur Identifizierung eines Leasingverhältnisses, mit den erforderlichen Anpassungen bei fehlenden Zahlungen.

AL202B. Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten sind Übertragungen von Vermögenswerten von einer Einheit an eine andere Einheit unter bestimmten Verpflichtungen. Die Ressourcengeber:innen können Einheiten oder Einzelpersonen sein.

Ansatz

AL202C. Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten werden gemäß IPSAS 16 oder IPSAS 45 als Vermögenswerte erfasst, sofern sie die Definition von als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien bzw. Sachanlagen erfüllen. Der Zeitpunkt der Erfassung der Einnahmen hängt von der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen ab.

Bewertung

AL202D. Bei der erstmaligen Erfassung werden Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten zum Barwert der Zahlungen zu Marktpreisen bewertet, die auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts basieren, gemäß den Paragraphen 26A und 26B von IPSAS 43. Sind Zahlungen für die Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten zu Marktpreisen basierend auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts nicht unmittelbar verfügbar, sind diese Vermögenswerte gemäß den Paragraphen 24 bis 26 von IPSAS 43 zu bewerten.

AL202E. Nach der erstmaligen Erfassung hat eine Einheit die Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten gemäß den Paragraphen 30–36 von IPSAS 43 für Nutzungsrechte zu bilanzieren.

Darstellung**Ausweis**

AL202F. Eine Einheit hat in der Bilanz oder im Anhang des Abschlusses für allgemeine Zwecke Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten separat von anderen Vermögenswerten auszuweisen bzw. darzustellen. Weist die Einheit die Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten nicht separat in der Bilanz aus, hat eine Einheit

- (a) Sachleistungen in Form von Dienstleistungen innerhalb des Postens entweder als
 - (i) die entsprechenden zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn diese besitzt werden; oder
 - (ii) andere Nutzungsrechte zu inkludieren; und
- (b) anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Sachleistungen in Form von Nutzungsrechte geführt werden.

Angaben

AL202G. Eine Einheit hat im Anhang zu den Abschlüssen für allgemeine Zwecke Art und Typ der wesentlichen Klassen von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten anzugeben und dabei die wesentlichen Klassen der Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten gesondert auszuweisen.

AL202H. Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss für allgemeine Zwecke für Sachleistungen in Form von Dienstleistungen folgende Angaben zu machen:

- (a) Abschreibungsbetrag für Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten nach Klassen von zugrunde liegenden Vermögenswerten; und
- (b) Buchwert am Abschlussstichtag nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte.

AL202I. Entsprechen Sachleistungen in Form von Nutzungsrechte der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, hat die Einheit nach den Angabepflichten von IPSAS 16 zu verfahren. In diesem Fall muss die Einheit keine Angaben gemäß Paragraph AL202H für diese Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten bereitstellen.

AL202J. Führt eine Einheit für Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten eine Neubewertung gemäß IPSAS 45 durch, muss sie für diese Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten, die in Paragraph 74 von IPSAS 45 verlangten Angaben bereitstellen.

Angabe (Paragraphen 167–193)

AL203. Eine Einheit muss Informationen gemäß diesem Standard nicht angeben, wenn sie diese bereits gemäß einem anderen Standard bereitgestellt hat.

AL204. Bei den in diesem Standard geforderten Angaben hat eine Einheit die Anforderungen der Paragraphen 45–47 von IPSAS 1 zu berücksichtigen, die Leitlinien zur Wesentlichkeit und Aggregation enthalten. Eine bestimmte Angabepflicht in diesem Standard muss nicht erfüllt werden, wenn die Informationen nicht wesentlich sind.

Aufschlüsselung von Einnahmen (Paragraphen 179–180)

AL205. Nach Paragraph 179 sind erfasste Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen von der Einheit in Kategorien aufzuschlüsseln, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Einnahmen und Zahlungsflüsse widerspiegeln. Inwieweit die Einnahmen der Einheit für die Zwecke dieser Angabe aufzuschlüsseln sind, hängt deshalb von den Fakten und Umständen der verbindlichen Vereinbarung der Einheit ab. Einige Einheiten benötigen möglicherweise mehrere Kategorien, um das in Paragraph 179 genannte Ziel der Aufschlüsselung von Einnahmen zu erreichen. Für andere Einheiten reicht hierfür möglicherweise eine einzige Kategorie.

AL206. Wenn die Einheit die Kategorie (oder Kategorien) wählt, die sie für die Aufschlüsselung ihrer Einnahmen verwenden will, berücksichtigt sie die Art und Weise, wie sie ihre Einnahmen für andere Zwecke darstellt, und insbesondere alle folgenden Angaben:

- (a) Angaben außerhalb des Abschlusses (beispielsweise in Pressemitteilungen, Jahresberichten oder Präsentationen für Stakeholder:innen);
- (b) Angaben, anhand derer regelmäßig die Finanz- und Ergebnislage von Segmenten beurteilt werden; und
- (c) andere Angaben, die mit den unter Paragraph AL206 0 und 0 genannten Informationen vergleichbar sind und von der Einheit oder von den Abschlussadressaten:innen dazu verwendet werden, die Finanz- und Ergebnislage der Einheit zu beurteilen oder über die Ressourcenallokation zu entscheiden.

AL207. Beispiele für mögliche geeignete Kategorien sind unter anderem:

- (a) Art der Leistungsverpflichtung;
- (b) geografisches Gebiet (z. B. Land oder Region);
- (c) Markt oder Art der Käufer:innen/Ressourcengeber:innen (z. B. staatliche oder nicht-staatliche Ressourcengeber:innen);
- (d) Art der verbindlichen Vereinbarung (z. B. verbindliche Vereinbarung nach Festpreis und auf Zeit- und Materialbasis);
- (e) Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung (z. B. kurz- oder langfristige verbindliche Vereinbarungen);
- (f) Zeitpunkt der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen (z. B. Einnahmen aus Gütern oder Dienstleistungen, die an Käufer:innen oder Drittbegünstigte zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum übertragen wurden);
- (g) Vertriebskanal (z. B. direkter Verkauf an Käufer:innen oder Drittbegünstigte oder Vertrieb über Zwischenhändler:innen); und
- (h) Einnahmen durch die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte.

Änderungen an anderen IPSAS

Änderungen an IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*

Die Paragraphen 50, 88, 94 und 135 werden geändert und Paragraph 153Q wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Grundlegende Überlegungen

...

Saldierung

50. ~~IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*; IPSAS 47, *Einnahmen*, definiert Einnahmen und schreibt vor, dass sie Einnahmen zum beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts abzüglich der zur Gegenleistung, die die Einheit erwartete in der Transaktion zu erhalten, bewertet wird. Der Betrag der erfassten Einnahmen spiegelt die von der Einheit gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte zu bewerten sind wider. Eine Einheit wickelt im Verlaufe seiner ~~gewöhnlichen operativen~~ Aktivität auch solche Transaktionen ab, die selbst zu keinen Einnahmen aus der gewöhnlichen operativen Aktivität führen, die aber zusammen mit den Haupttätigkeiten zur Generierung von Einnahmen anfallen. Die Ergebnisse derartiger Transaktionen sind durch die Saldierung aller Einnahmen mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch dieselbe Transaktion entstehen, darzustellen, wenn diese Darstellung den Gehalt der Transaktion oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt. Zum Beispiel:~~

- (a) Gewinne und Verluste aus dem Abgang von langfristigen Vermögenswerten einschließlich Finanzinvestitionen und operativer Vermögenswerte werden erfasst, indem von ~~den Veräußerungserlösen der Gegenleistung~~ der Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abgezogen werden; sowie

...

...

Struktur und Inhalt

...

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

88. **In der Bilanz sind zumindest nachfolgende Posten darzustellen:**

...

- (g) ~~Erstattungsbeträge aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers);~~ [Gestrichen]

- (h) ~~Forderungen aus Leistungstransaktionen;~~

...

- (k) ~~Verbindlichkeiten aus Leistungstransaktionen;~~

...

...

Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen sind

...

94. Der durch Untergliederungen gegebene Detaillierungsgrad hängt von den Anforderungen der IPSAS und von Größe, Art und Funktion der einbezogenen Beträge ab. Die in Paragraph 91 aufgestellten Entscheidungskriterien werden auch zur Ermittlung der Grundlage von Untergliederungen genutzt. Die Angabepflichten variieren für jeden Posten, beispielsweise.

...

- (b) Forderungen werden gegliedert in Beträge, die im Zusammenhang mit Nutzungsentgelten, Steuern und sonstigen Einnahmen aus ~~Nichtleistungstransaktionen~~ Transaktionen gefordert werden, die von nahestehenden Einheiten und Personen gefordert werden, sowie in Vorauszahlungen und sonstige Beträge;

...

...

Angabe der Rechnungslegungsmethoden

...

135. Jede Einheit berücksichtigt die Art ihrer operativen Aktivität und die Rechnungslegungsmethoden, von denen die Abschlussadressat:innen erwarten würden, dass sie für diesen Einheitstyp angegeben werden. Beispiel: von einer Einheit des öffentlichen Sektors kann erwartet werden, dass sie angibt, welche Rechnungslegungsmethoden sie auf die Erfassung von Steuern, Spenden und sonstigen Formen von Einnahmen aus ~~Nichtleistungstransaktionen~~ angewandt hat. Wenn eine Einheit bedeutende operative Aktivitäten im Ausland hat oder Transaktionen in Fremdwährungen tätigt, wird erwartet, dass die bei der Erfassung der Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung angewandten Rechnungslegungsmethoden angegeben werden. Bei Zusammenschlüssen im öffentlichen Sektor werden die Methoden zur Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts und der nicht beherrschenden Anteile angegeben.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 153Q. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 50, 88, 94 und 135 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 1 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Beispielhafte Struktur von Abschlüssen

...

Einheit des öffentlichen Sektors – Darstellung der Rechnungslegungsmethoden (Auszug)

Berichtende Einheit

...

Einheit des öffentlichen Sektors - Ergebnisrechnung für das am 31. Dezember 20X2 endende Geschäftsjahr**(Beispiel für Umsatzkostenverfahren)**

(in tausend Währungseinheiten)

	20X2	20X1
Einnahmen		
Steuern	X	X
Gebühren, Geldbußen, Strafgelder und Lizenzen ~~Andere verpflichtende~~	X	X
Beiträge und Abgaben		
Einnahmen aus Leistungstransaktionen	X	X
Transfers sonstiger Regierungseinheiten <u>ohne eine verbindliche</u>	X	X
Vereinbarung		
Einnahmen von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen	X	X
Vereinbarung		
Sonstige Einnahmen	X	X
Gesamteinnahmen	<u>X</u>	<u>X</u>
...	...	...

Einheit des öffentlichen Sektors - Ergebnisrechnung für das am 31. Dezember 20X2 endende Geschäftsjahr**(Beispiel für Gesamtkostenverfahren)**

(in tausend Währungseinheiten)

	20X2	20X1
Einnahmen		
Steuern	X	X
Gebühren, Geldbußen, Strafgelder und Lizenzen ~~Andere verpflichtende~~	X	X
Beiträge und Abgaben		
Einnahmen aus Leistungstransaktionen	X	X
Transfers sonstiger Regierungseinheiten <u>ohne eine verbindliche</u>	X	X
Vereinbarung		
Einnahmen von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen	X	X
Vereinbarung		
Sonstige Einnahmen	X	X
Gesamteinnahmen	<u>X</u>	<u>X</u>
...	...	...

Änderungen an IPSAS 2, Geldflussrechnungen

Die Paragraphen 21 und 22 werden geändert und Paragraph 63K wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

Operative Tätigkeit

21. Die Nettozahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit sind ein Schlüsselindikator dafür, in welchem Ausmaß die operative Aktivität der Einheit finanziert wird, zum Beispiel durch:

(a) über Steuern (direkt und indirekt); oder

von den Empfangenden der von der Einheit bereitgestellten Güter und Dienstleistungen; [Gestrichen]

andere verpflichtende Beiträge und Abgaben;

Transfers; oder

Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Einheit in einer verbindlichen Vereinbarung.

...

22. Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit stammen in erster Linie aus der zahlungsmittelgenerierenden Haupttätigkeit der Einheit. Im Folgenden werden Beispiele für Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit angeführt:

....

(c) Zahlungseingänge aus Zuschüssen, ~~oder~~ Transfers und anderer genehmigter Budgetmittel oder sonstiger Budgetbefugnisse der Zentralregierung oder anderer Einheiten des öffentlichen Sektors;

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

63K. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 21 und 22 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Erläuternde Beispiele

...

Erläuterungen zur Geldflussrechnung

...

(b) *Sachanlagen*

Während der Periode hat die wirtschaftliche Einheit Sachanlagen für insgesamt X erworben, davon X durch einen Kapitalzuschussetransfer der nationalen Regierung. Für den Erwerb von Sachanlagen wurden Auszahlungen in Höhe von X getätigt.

...

Geldflussrechnung nach der indirekten Methode (Paragraph 27(a))

...

(b) *Sachanlagen*

Während der Periode hat die wirtschaftliche Einheit Sachanlagen für insgesamt X erworben, davon X durch einen Kapitalzuschussetransfer der nationalen Regierung. Für den Erwerb von Sachanlagen wurden Auszahlungen in Höhe von X getätigt.

Änderungen an IPSAS 4, *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

Paragraph 11 wird geändert und Paragraph 7II hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Funktionale Währung

11. Das primäre Wirtschaftsumfeld einer Einheit ist normalerweise das Umfeld, in dem sie hauptsächlich Zahlungsmittel generiert und aufwendet. Bei der Bestimmung ihrer funktionalen Währung hat eine Einheit die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die Währung:

(i) in der Einnahmen erzielt werden, z. B. aus Steuern, Zuschüssen, Transfers und Geldbußen;

...

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

711. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurde Paragraph 11 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Erläuternde Beispiele

...

Beispiel 2 – Mehrere Zahlungseingänge von Einnahmen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst werden

...

EB7. Unter Anwendung von ~~Paragraph 28 von IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*~~, IPSAS 47, *Einnahmen*, erfasst Einheit B die Einnahmen am 1. September 20X2, dem Zeitpunkt, an dem sie die Güter an die Kundin überträgt, wodurch sie ihre Leistungsverpflichtung im Vertrag erfüllt.

...

Änderungen an IPSAS 5, *Fremdkapitalkosten*

Paragraph 26 wird geändert und Paragraph 42G hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

26. Es dürfen nur Fremdkapitalkosten aktiviert werden, die der Einheit für die Fremdkapitalaufnahme entstehen. Wenn eine beherrschende Einheit Mittel ausleiht, die an eine beherrschte Einheit ohne oder mit nur teilweiser Zuweisung von Fremdkapitalkosten weitergegeben werden, darf die beherrschte Einheit nur jene Fremdkapitalkosten aktivieren, die ihr selbst entstanden sind. Erhält eine beherrschte Einheit eine zinslose Kapitalzuführung oder einen zinslosen Kapital~~zuschuss~~transfer, entstehen ihr keine Fremdkapitalkosten und sind von ihr somit keine derartigen Kosten zu aktivieren.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

42G. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurde Paragraph 26 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 12, Vorräte

Die Paragraphen 2, 9, 11, 39 und 48 werden geändert, Paragraph 51I hinzugefügt und Paragraph 28 gelöscht. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

...

2. Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung aller Vorräte anzuwenden, mit folgenden Ausnahmen:

- (a) ~~unfertige Erzeugnisse im Rahmen von Fertigungsaufträgen einschließlich damit unmittelbar zusammenhängender Dienstleistungsverträge (siehe IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*);~~ [Gestrichen]

...

...

Definitionen

...

9. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

...

Leistungstransaktionen sind Transaktionen, bei denen eine Einheit Vermögenswerte oder Dienstleistungen erhält bzw. einige ihrer Verbindlichkeiten getilgt werden und einer anderen Einheit im direkten Austausch einen ungefähr gleich hohen Wert (überwiegend in Form von Zahlungsmitteln, Gütern, Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten) verleihen.

...

Nichtleistungstransaktionen sind Transaktionen, die keine Leistungstransaktionen sind, im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion kommt es entweder zur Wertschöpfung einer Einheit von einer anderen Einheit, oder zur Wertschöpfung der anderen Einheit von der Einheit, und zwar ohne direkten Austausch eines ungefähr gleich hohen Werts.

...

Vorräte

...

11. Vorräte umfassen zum Weiterverkauf erworbene Güter, wie beispielsweise von einer Einheit zum Weiterverkauf erworbene Handelsgüter, oder Grundstücke und Gebäude, die zum Verkauf gehalten werden. Des Weiteren umfassen Vorräte von der Einheit hergestellte Fertigerzeugnisse und unfertige Erzeugnisse. Zu den Vorräten gehören auch (a) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe vor Eingang in den Herstellungsprozess, und (b) Güter, die von einer Einheit gekauft oder hergestellt werden und die kostenlos oder gegen ein nominelles Entgelt zur Vergabe an andere Parteien bestimmt sind, z. B. Lehrbücher, die von einer Gesundheitsbehörde hergestellt und als Spende an Schulen vergeben werden. In vielen Einheiten des öffentlichen Sektors betreffen Vorräte die Erbringung von Dienstleistungen anstelle von Gütern, die für den Weiterverkauf erworben und gehalten oder die für den Verkauf hergestellt werden. Im Falle von Dienstleistenden enthalten Vorräte die Kosten der in Paragraph 28 beschriebenen Leistungen, für die die Einheit noch keine entsprechenden Einnahmen angesetzt hat (die Leitlinien zur Erfassung von Einnahmen finden sich in IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*). Kosten, die einer Einheit im Zusammenhang mit der Erfüllung einer verbindlichen Vereinbarung entstehen und die nicht die Entstehung von Vorräten (oder Vermögenswerten im Sinne anderer Standards) zur Folge haben, werden nach IPSAS 47, *Einnahmen*, bilanziert.

...

Herstellungskosten der Vorräte von Dienstleistenden [Gestrichen]

28. ~~Sofern Dienstleistende Vorräte haben (mit Ausnahme der in Paragraph 2(d) genannten Vorräte), werden sie mit den Herstellungskosten bewertet. Diese Kosten bestehen in erster Linie aus Löhnen und Gehältern sowie sonstigen Kosten des Personals, das unmittelbar für die Leistungserbringung eingesetzt ist; einschließlich der Kosten für die leitenden Angestellten und der zurechenbaren Gemeinkosten. Kosten für Löhne und Gehälter von Personal, das nicht für die Leistungserbringung eingesetzt wird, werden nicht einbezogen. Löhne und Gehälter sowie sonstige Kosten des Vertriebspersonals und des Personals der allgemeinen Verwaltung werden nicht einbezogen, sondern in der Periode ihres Anfalls als Aufwand erfasst. Herstellungskosten von Vorräten von Dienstleistenden umfassen weder Überschussmargen noch nicht zuzurechnende Gemeinkosten, die jedoch oft in die von Dienstleistenden berechneten Preise mit einbezogen werden.~~ [Gestrichen]

...

Nettoveräußerungswert

...

39. Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert erfolgen im Regelfall in Form von Einzelwertberichtigungen. In einigen Fällen kann es jedoch sinnvoll sein, ähnliche oder miteinander zusammenhängende Vorräte zusammenzufassen. Dies kann etwa bei Vorräten der Fall sein, die einen ähnlichen Zweck oder Endverbleib haben und praktisch nicht unabhängig von anderen Gegenständen aus dieser Produktlinie bewertet werden können. Es ist nicht sachgerecht, Vorräte auf Grundlage einer Untergliederung, wie zum Beispiel Fertigerzeugnisse, oder Vorräte einer bestimmten operativen Aktivität oder eines bestimmten geographischen Segments niedriger zu bewerten. ~~Dienstleistende erfassen im Allgemeinen die Herstellungskosten für jede mit einem gesonderten Verkaufspreis abzurechnende Leistung. Aus diesem Grund wird jede derartige Leistung als ein gesonderter Gegenstand des Vorratsvermögens behandelt.~~

...

Angaben

...

48. Informationen über die Buchwerte unterschiedlicher Arten von Vorräten und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Adressat:innen der Abschlüsse nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelsgüter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse. ~~Die Vorräte von Dienstleistenden können als unfertige Erzeugnisse betrachtet werden.~~

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 51I. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 2, 9, 11, 39 und 48 geändert und Paragraph 28 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 16, Als Finanzinvestitionen Gehaltene Immobilien

Die Paragraphen 13, 78 und 81 werden geändert und Paragraph 101L wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

Einstufung einer Immobilie als eine als Finanzinvestition gehaltene oder von den Eigentümer:innen selbst genutzte Immobilie

13. Beispiele, die keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:

- (b) ~~für Dritte erstellte oder entwickelte Immobilien. Beispielsweise kann eine Abteilung für Immobilienmanagement Fertigungsaufträge mit Einheiten außerhalb ihrer Regierung abschließen (siehe IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*). [Gestrichen]~~

Abgänge

78. Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses erfolgen. ~~Bei der Bestimmung des~~ Der Abgangszeitpunkts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, ~~die verkauft wird, wendet die Einheit die Bedingungen von IPSAS 9 hinsichtlich der Erfassung von Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern an und berücksichtigt die diesbezüglichen Leitlinien in den Implementierungsleitlinien zu IPSAS 9. ist der Zeitpunkt, an dem die Empfänger:innen gemäß den Anforderungen in IPSAS 47, *Einnahmen*, Verfügungsgewalt über die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erlangen.~~ IPSAS 43 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-leaseback-Transaktion anzuwenden.

81. ~~Der Betrag der~~ Die erhaltene Gegenleistung ~~beim Abgang im Falle der Ausbuchung im Überschuss oder Defizit zu erfassenden Gegenleistung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Insbesondere dann, wenn die Zahlung für eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim Erstansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinseinnahmen gemäß IPSAS 9 nach der Effektivzinsmethode erfasst wird gemäß den Anforderungen zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung in den Paragraphen 109–132 von IPSAS 47 bestimmt. Spätere Änderungen des im Überschuss oder Defizit erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Anforderungen über Änderungen der Transaktionsgegenleistung in IPSAS 47 erfasst.~~

Zeitpunkt des Inkrafttretens

101L. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 13, 78 und 81 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

Änderungen an IPSAS 17, *Sachanlagen*

Die Paragraphen 83A, 84 und 87 werden geändert und Paragraph 107T wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Ausbuchung

...

83A. Eine Einheit jedoch, die im Laufe ihrer ~~üblichen operativen~~ Aktivität regelmäßig Posten der Sachanlagen ~~verkauft bereitstellt~~, die sie zwecks Weitervermietung gehalten hat, überträgt diese Vermögenswerte zum Buchwert in die Vorräte, wenn sie nicht mehr vermietet werden und zum Verkauf anstehen. Die ~~Erlöse~~ Gegenleistung aus dem ~~Verkauf~~ Abgang dieser Vermögenswerte werden gemäß IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen* ~~IPSAS 47, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*~~, als Einnahmen ausgewiesen.

84. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). ~~Bei der Bestimmung des Als Abgangsdatums einer Sachanlage, wendet die Einheit zur Erfassung der Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern die Kriterien in IPSAS 9 an. gilt das Datum, an dem die Empfänger:innen gemäß den Anforderungen die Verfügungsgewalt über den Gegenstand erlangen und durchsetzbare Verpflichtungen oder Leistungsverpflichtungen gemäß IPSAS 47 erfüllt sind.~~ IPSAS 43 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.

...

87. ~~Der Betrag der~~ Die erhaltene Gegenleistung ~~beim Abgang im Falle der Ausbuchung im Überschuss oder Defizit zu erfassenden~~ Gegenleistung einer Sachanlage ist ~~zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den Gegenstand nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim erstmaligen Ansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinseinnahmen, die die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegeln, gemäß IPSAS 9 erfasst. wird gemäß den Anforderungen zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung in den Paragraphen 109–132 von IPSAS 47 bestimmt. Spätere Änderungen des im Überschuss oder Defizit erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Anforderungen über Änderungen der Transaktionsgegenleistung in IPSAS 47 erfasst.~~

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

107T. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 83A, 84 und 87 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 18, *Segmentberichterstattung*

Die Paragraphen 27 und 39 werden geändert und Paragraph 76H wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Definitionen von Segmenteinnahmen, Segmentaufwendungen, Segmentvermögen, Segmentverbindlichkeiten und Segmentbilanzierungs- und Bewertungsmethoden

27. Die folgenden zusätzlichen Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

...

Segmenteinnahmen sind die in der Ergebnisrechnung einer Einheit dargestellten Einnahmen, die einem Segment direkt zugeordnet werden können, und der relevante Teil der Einnahmen der Einheit, die auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden können, unabhängig davon, ob es sich dabei um genehmigte Budgetmittel oder ähnliche Mittel, Zuschüsse, Transfers, Geldbußen, Gebühren oder ~~Verkäufe an externe Kund:innen~~ die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an andere Parteien oder Transaktionen mit anderen Segmenten der gleichen Einheit handelt. Segmenteinnahmen umfassen keine

...

Segmentvermögen, -verbindlichkeiten, -einnahmen und -aufwendungen

...

39. Leitlinien zur Kostenverrechnung sind in anderen IPSA enthalten und können bei der Zuordnung und Zuweisung von Kosten zu Segmenten nützlich sein. Zum Beispiel enthält IPSAS 12, *Vorräte*, Leitlinien in Bezug auf die Zuordnung und Zuweisung von Kosten bei Vorräten und IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, enthält Leitlinien in Bezug auf die Zuordnung und Zuweisung von Kosten bei Aufträgen. Diese Leitlinien könnten hilfreich sein bei der Zuordnung und Zuweisung von Kosten bei Segmenten.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

76H. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 27 und 39 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 19, Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Die Paragraphen 13, 15 und 107 werden geändert und Paragraph 111O wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

...

Andere Ausschlussgründe aus dem Anwendungsbereich des Standards

...

13. Wenn ein anderer IPSAS eine bestimmte Rückstellung, Eventualverbindlichkeit oder Eventualforderung behandelt, hat eine Einheit den betreffenden Standard an Stelle dieses Standards anzuwenden. So werden zum Beispiel bestimmte Rückstellungsarten auch in Standards zu folgenden Themen behandelt:

(a) Fertigungsaufträge (siehe IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*); und ~~[Gestrichen]~~

(b) ... ; und

- (c) Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen (siehe IPSAS 47, *Einnahmen*). Da IPSAS 47 jedoch keine spezifischen Anforderungen für den Umgang mit verbindlichen Vereinbarungen enthält, die belastend sind oder geworden sind, findet dieser Standard auf solche Fälle Anwendung.

...

15. Einige als Rückstellungen behandelte Beträge können mit der Erfassung von Einnahmen zusammenhängen; zum Beispiel in Fällen, in denen eine Einheit Bürgschaften gegen Gebühr übernimmt. Der vorliegende Standard behandelt nicht die Erfassung von Einnahmen. ~~IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, IPSAS 47~~ legt die Umstände dar, unter denen ~~Einnahmen aus Leistungstransaktionen, die aus verbindlichen Vereinbarungen resultieren und die Leistungsverpflichtungen enthalten, Güter und Dienstleistungen an Käufer:innen und Drittbegünstigte zu übertragen,~~ erfasst werden, und enthält Praxisleitlinien zur Anwendung der Kriterien für eine Erfassung. Der vorliegende Standard hat keinen Einfluss auf die Anforderungen nach ~~IPSAS 9-IPSAS 47.~~

...

Angaben

...

107. Die Angabepflicht in Paragraph 105 umfasst Eventualforderungen aus Transaktionen der Einheit. Ob im Zusammenhang mit Steuereinnahmen eine Eventualforderung besteht, hängt davon ab, was als Steuertatbestand ausgelegt wird. Die Bestimmung des Steuertatbestands für Steuereinnahmen sowie die möglichen Folgen für die Angabe von Eventualforderungen im Zusammenhang mit Steuereinnahmen sind ~~als Teil eines eigenen Projekts zu Nichtleistungseinnahmen wie in IPSAS 47 zu behandeln.~~

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

1110. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 13, 15 und 107 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*

Die Paragraphen 2 und 8 werden geändert und Paragraph 82N wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

...

2. Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung von Wertminderungen von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten anzuwenden, mit folgenden Ausnahmen:

...

- (b) Vermögenswerte, die aus Fertigungsaufträgen entstehen (siehe IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*); Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarung und Vermögenswerte, die aus bei der Anbahnung oder Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung anfallenden Kosten entstehen, erfasst gemäß IPSAS 47, *Einnahmen*;

...

8. Dieser Standard wird nicht auf ~~Vorräte und Vermögenswerte aus Fertigungsaufträgen~~ Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen und Vermögenswerte, die aus bei der Anbahnung oder Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung anfallenden Kosten entstehen, angewandt, da die auf diese Vermögenswerte anwendbaren bestehenden IPSAS Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 82N. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 2 und 8 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 24, Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen

...

Erläuternde Beispiele

Diese Beispiele werden IPSAS 24 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Darstellung mit zusätzlicher Spalte

für Regierung YY für das am 31. Dezember 20XX endende Geschäftsjahr

wurde sowohl für den Jahreshaushalt als auch für den Abschluss das Verfahren der doppelten Buchhaltung angewendet (Nur für die Ergebnisrechnung abgebildet. Eine ähnliche Darstellung würde für andere Abschlüsse angewendet werden.)

Vollzug 20XX-1	(in Währungseinheiten)	Vollzug 20XX	endgültiger Haushaltsplan 20XX	ursprünglicher Haushaltsplan 20XX	*Differenz: ursprünglicher Haushaltsplan und Haushaltsvollzug
	Einnahmen				
X	Steuern	X	X	X	X
X	Gebühren, Geldbußen, Strafgerichte und Lizenzen	X	X	X	X
X	Andere verpflichtende Beiträge und Abgaben	X	X	X	X
X	Einnahmen aus Leistungstransaktionen	X	X	X	X
X	Transfers sonstiger Regierungen ohne eine verbindliche Vereinbarung	X	X	X	X
X	Einnahmen von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung	X	X	X	X
	...				

...

Änderungen an IPSAS 26, Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten

Die Paragraphen 2, 8 und 29 werden geändert und Paragraph 126P wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

* Die Spalte „Differenz...“ ist nicht erforderlich. Ein Vergleich zwischen Haushaltsvollzug und dem ursprünglichen oder endgültigen Haushaltsplan, der klar als angemessen bestimmt ist, kann enthalten sein.

...

Anwendungsbereich

...

2. Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf die Bilanzierung von Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten anzuwenden, mit folgenden Ausnahmen:

...

- (b) ~~Vermögenswerte, die aus Fertigungsaufträgen entstehen (siehe IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*);~~
Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarung und Vermögenswerte, die aus bei der Anbahnung oder Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung anfallenden Kosten entstehen, erfasst gemäß IPSAS 47, *Einnahmen*;

...

...

8. Dieser Standard wird nicht auf Vorräte, ~~und zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte aus Fertigungsaufträgen~~
Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen und Vermögenswerte, die aus bei der Anbahnung oder Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung anfallenden Kosten entstehen, angewandt, da die auf diese Vermögenswerte anwendbaren bestehenden Standards Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten. Dieser Standard gilt nicht für Wertminderungen auf latente Steueransprüche, auf in Verbindung mit Leistungen an Arbeitnehmer:innen entstehende Vermögenswerte oder abgegrenzte Anschaffungskosten und immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten von Versicherten aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen. Die Wertminderung auf diese Vermögenswerte wird in den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards behandelt. Darüber hinaus gilt dieser Standard nicht für Wertminderungen auf mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehende biologische Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Die diesbezüglichen Bewertungsvorschriften sind in IPSAS 27 enthalten, der mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehende biologische Vermögenswerte behandelt.

...

29. Zur Veranschaulichung von Paragraph 28 ist eine Einheit, wenn die Marktzinssätze oder andere Markttrenditen für Finanzinvestitionen während der Periode gestiegen sind, in den folgenden Fällen nicht verpflichtet, eine formale Schätzung des erzielbaren Betrags eines Vermögenswerts vorzunehmen:

- (a) ...

- (b) Wenn der Abzinsungssatz, der bei der Berechnung des Nutzungswerts des Vermögenswerts benutzt wird, wahrscheinlich von der Erhöhung dieser Marktzinssätze beeinflusst wird, aber eine frühere Sensitivitätsanalyse des erzielbaren Betrags zeigt, dass

- (i) es unwahrscheinlich ist, dass es zu einer wesentlichen Verringerung des erzielbaren Betrags kommen wird, weil die zukünftigen Zahlungsflüsse wahrscheinlich ebenso steigen werden (in einigen Fällen kann eine Einheit beispielsweise in der Lage sein zu zeigen, dass sie ihre Einnahmen (überwiegend Einnahmen aus Leistungstransaktionen, die aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen resultieren) anpasst, um jegliche Erhöhungen der Marktzinssätze zu kompensieren); oder

- (ii) es unwahrscheinlich ist, dass die Abnahme des erzielbaren Betrags einen wesentlichen Wertminderungsaufwand zur Folge hat.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

126P. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 2, 8 und 29 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 27, Landwirtschaft

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 27 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Zuwendungen der öffentlichen Hand

GE5. In IAS 41 werden Vorgaben und Leitlinien für die Bilanzierung von Zuwendungen der Öffentlichen Hand im Zusammenhang mit biologischen Vermögenswerten festgelegt, die sich von den Vorgaben in IAS 20, *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*, unterscheiden. In IPSAS 27 sind keine Vorgaben und Leitlinien für Zuwendungen der öffentlichen Hand enthalten, weil zum Zeitpunkt der Entwicklung des Standards IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers), Vorgaben und Leitlinien im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen enthält. enthalten hat. Eine von den Vorgaben von IPSAS 23 abweichende Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit biologischen Vermögenswerten wurde vom IPSASB nicht in Betracht gezogen.

Biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden

GE6. Eine Einheit kann einen biologischen Vermögenswert oder ein landwirtschaftliches Erzeugnis im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion erwerben. Gemäß diesem Standard wären solche Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten. Zur Zeit der Entwicklung des Standards hat IPSAS 23 vorgeschrieben schreibt vor, dass Vermögenswerte, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden, beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten sind. Infolge der unterschiedlichen Bewertungsvorschriften hat sich das IPSASB mit der sachgerechten Bewertungsgrundlage für biologische Vermögenswerte, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden, beschäftigt.

GE7. Als das Es wurden vom IPSASB verschiedene Ansätze für die Bewertung von biologischen Vermögenswerten und landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden, diskutierte, wurden insbesondere wurden die folgenden drei Ansätze in Betracht gezogen:

(a) ...

...

GE9. Im Rahmen der Analyse von Ansatz 3 prüfte das IPSASB die Anforderungen von IPSAS 23 im Zusammenhang mit der Bewertung anderer Arten von Vermögenswerten. In IPSAS 23.13 ~~wird~~ wurde zum Zeitpunkt der Entwicklung des Standards Folgendes angegeben: "...Hat eine berichtende Einheit beispielsweise im Zusammenhang mit dem an sie erfolgenden Transfer einer technischen Anlage von einer anderen Einheit Liefer- und Installationskosten zu bezahlen, sind diese Kosten gesondert von den Einnahmen anzusetzen, die aus dem Transfer der technischen Anlage entstehen. Liefer- und Installationskosten sind gemäß IPSAS 17 in jenen Betrag einzubeziehen, der als Vermögenswert angesetzt wird." Dadurch ~~wird~~ wurde impliziert, dass bei anderen Vermögenswerten eine Einheit die Bewertungsvorschriften anderer IPSAS ebenso berücksichtigt hat wie IPSAS 23 beim erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden.

GE10. Darüber hinaus sind bei der Bewertung von biologischen Vermögenswerten die Veräußerungskosten von Bedeutung. Das IPSASB kam daher zu dem Schluss, dass gemäß Ansatz 3 eine Einheit bei der Bewertung von biologischen Vermögenswerten und landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion erworben wurden, zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten beim erstmaligen Ansatz die Anforderungen von sowohl IPSAS 23 als auch von diesem Standard zu berücksichtigen ~~hat~~ hatte. Das IPSASB stellte fest, dass das Ergebnis dasselbe ist wie nach Ansatz 2.

...

Vergleich mit IAS 41

IPSAS 27, *Landwirtschaft*, basiert in erster Linie auf IAS 41, *Landwirtschaft* (2001), in der Fassung vom 31. Dezember 2008. Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 47 und IAS 41 stellen sich wie folgt dar:

- ...

- IAS 41 enthält Vorschriften für Zuwendungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit biologischen Vermögenswerten, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. In IPSAS 27 sind keine Vorgaben und Leitlinien für Zuwendungen der öffentlichen Hand enthalten, weil ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, Vorgaben und Leitlinien im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand ~~im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen~~ enthält.

- ...

...

Änderungen an IPSAS 28, *Finanzinstrumente: Darstellung*

Die Paragraphen AL21, AL22 und AL46 werden geändert und Paragraph 60J wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

60J. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen AL21, AL22 und AL46 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

...

Anwendungsbereich

...

AL21. Im öffentlichen Sektor ist es möglich, dass es sich bei vertraglichen und nicht-vertraglichen Vereinbarungen um Nichtleistungszuführungen handelt. Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die aus ~~Nichtleistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen entstehen, werden gemäß ~~IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, bilanziert. Wenn Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen vertraglich sind, bewertet eine Einheit, ob die aus solchen Transaktionen resultierenden Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten sind, indem sie die Paragraphen 10 und AL10–AL18 dieses Standards verwendet. Eine Einheit nutzt die Leitlinien in diesem Standard und ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47, um zu beurteilen, ob ~~Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen zu einer Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument (Zuführungen von Anteilseigner:innen) führt.

AL22. Eine Einheit würde insbesondere die Klassifizierungsanforderungen dieses Standards berücksichtigen, um festzustellen, ob ein Ressourcenzufluss im Rahmen von Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, und vertraglich sind, im Wesentlichen eine Verbindlichkeit oder ein Eigenkapitalinstrument darstellt.

...

AL46. ~~Sofern in IPSAS 47 nichts anderes festgelegt ist, begründet ein Vertrag, der den Erhalt bzw. die Lieferung materieller Vermögenswerte enthält, weder einen finanziellen Vermögenswert bei der einen Vertragspartei noch eine finanzielle Verbindlichkeit bei der anderen, es sei denn, dass eine entsprechende Zahlung auf einen Zeitpunkt nach Übertragung der materiellen Vermögenswerte verschoben wird. Dies ist beim Kauf oder Verkauf von Gütern mittels Handelskredit der Fall.~~

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 28 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Definitionen

...

Vertragliche Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen

GE17. Bei der Entwicklung dieses Standards legte IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, ~~legt~~ die erstmalige Erfassung, die anfängliche Bewertung und die Angabe von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten fest, die sich aus Nichtleistungstransaktionen ergeben. Das IPSASB betrachtete die Wechselwirkung zwischen diesem Standard und IPSAS 23.

GE18. Bei der Überlegung, ob Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten ~~sind~~ waren, identifizierte das IPSASB folgende grundlegende Anforderungen, die erfüllt sein müssen:

...

GE19. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass Vermögenswerte aus Nichtleistungstransaktionen diese Anforderungen erfüllen könnten. Insbesondere stellte es fest, dass die Natur von Vereinbarungen mit Spendenden vertraglicher Natur sein kann und durch die Übertragung von Zahlungsmitteln oder einem anderen finanziellen Vermögenswert von Spendenden an die Empfangenden beglichen werden kann. In diesen Fällen ~~sind~~ waren Vermögenswerte aus Nichtleistungstransaktionen finanzielle Vermögenswerte.

- GE20. Daher einigte sich das IPSASB bei der Entwicklung dieses Standards ~~einigte sich darauf~~, dass für finanzielle Vermögenswerte aus Nichtleistungstransaktionen eine Einheit die Anforderungen von IPSAS 23 in Verbindung mit IPSAS 28 anwenden sollte. Insbesondere sollte eine Einheit die Grundsätze von IPSAS 28 berücksichtigen, wenn sie ~~abwägt~~ abwog, ob ein Zufluss von Ressourcen aus einer Nichtleistungstransaktion zu einer Verbindlichkeit oder einer Transaktion ~~führt~~ führte, die ein Restinteresse am Nettovermögen der Einheit nachweist, d. h. einem Eigenkapitalinstrument.
- GE21. Das IPSASB überlegte, ob Verbindlichkeiten aus Nichtleistungstransaktionen finanzielle Verbindlichkeiten waren. Verbindlichkeiten wurden in IPSAS 23 erfasst, wenn eine Einheit einen Zufluss von Ressourcen erhielt, der bestimmten Bedingungen unterlag. Bedingungen für einen Ressourcentransfer, den eine Einheit von Übertragenden auferlegt bekam, erforderten, dass die Ressourcen in einer bestimmten Weise verwendet wurden, oft um Dritten Güter oder Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, oder an Übertragende zurückgegeben wurden. Dies führte zu einer Verpflichtung, die Vereinbarung zu erfüllen. Bei der erstmaligen Erfassung erfasste eine Einheit die Ressourcen als Vermögenswert und, sofern sie Bedingungen unterlagen, eine entsprechende Verbindlichkeit.
- GE22. Bei der Entwicklung dieses Standards überlegte das IPSASB, ob die anfänglich erfasste Verbindlichkeit den Charakter einer finanziellen Verbindlichkeit oder einer anderen Verbindlichkeit, z. B. einer Rückstellung, hat. Das IPSASB stimmte zu, dass die Verbindlichkeit zu dem Zeitpunkt, zu dem der Vermögenswert erfasst wird, normalerweise keine finanzielle Verbindlichkeit ist, da die Verpflichtung der Einheit darin besteht, die Bedingungen der Vereinbarung zu erfüllen, indem sie die Ressourcen wie vorgesehen nutzt, meist indem sie über einen Zeitraum hinweg Güter ~~und oder~~ Dienstleistungen an Dritte liefert. Wenn die Einheit nach der erstmaligen Erfassung die Bedingungen der Vereinbarung nicht erfüllen kann und gezwungen ist, die Ressourcen an die Übertragenden zurückzugeben, würde die Einheit in diesem Stadium beurteilen, ob die Verbindlichkeit eine finanzielle Verbindlichkeit ist unter Berücksichtigung der in Paragraph GE18 genannten Anforderungen und der Definitionen eines Finanzinstruments und einer finanziellen Verbindlichkeit. In seltenen Fällen kann eine finanzielle Verbindlichkeit aus Bedingungen entstehen, die einem Ressourcentransfer im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion auferlegt werden. Das IPSASB könnte ein solches Szenario im Rahmen eines zukünftigen Projekts berücksichtigen.
- GE23. Bei der Entwicklung dieses Standards bemerkte das IPSASB auch, dass andere Verbindlichkeiten aus Nichtleistungstransaktionen nach der erstmaligen Erfassung entstehen können. Beispielsweise könnte eine Einheit Ressourcen im Rahmen einer Vereinbarung erhalten, die erforderte, dass die Ressourcen nur nach Eintritt oder Nichteintritt eines zukünftigen Ereignisses zurückgegeben werden. Eine Einheit beurteilt, ob andere Verbindlichkeiten aus Nichtleistungstransaktionen finanzielle Verbindlichkeiten sind, indem sie berücksichtigt, ob die Anforderungen in Paragraph GE18 erfüllt sind und die Definitionen eines Finanzinstruments und einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt sind.

...

Änderungen an IPSAS 29, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 29 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Anwendungsbereich

GE5. Vertragliche Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, können zu Vermögenswerten und Verbindlichkeiten führen. Der erstmalige Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, ~~wird wurde~~ in IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, behandelt. In IPSAS 23 ~~sind waren~~ keine Vorschriften und Leitlinien für die Folgebewertung oder Ausbuchung dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten enthalten. Das IPSASB berücksichtigte das Zusammenspiel dieses Standards und IPSAS 23 bei Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen und die Definition von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten erfüllen.

GE6. Als dieser Standard entwickelt wurde, ~~Das IPSASB entschied, entschied das IPSASB~~, dass bei im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworbenen Vermögenswerten finanzielle Vermögenswerte wie folgt zu behandeln ~~sind waren~~:

erstmaliger Ansatz des Vermögenswerts nach IPSAS 23; und

Bewertung beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts nach IPSAS 23 sowie unter Berücksichtigung dieses Standards bei der Beurteilung der sachgerechten Behandlung aller Transaktionskosten, die beim Erwerb des Vermögenswerts angefallen sind.

Da IPSAS 23 keine Vorschriften für die Folgebewertung oder Ausbuchung von Vermögenswerten enthält, die im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworben wurden, ist auf diese Vermögenswerte dieser Standard anzuwenden, wenn es sich bei ihnen um finanzielle Vermögenswerte handelt.

...

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

GE9. Das IPSASB stellte fest, dass es bei Vermögenswerten, die im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworben wurden und außerdem die Definition eines finanziellen Vermögenswerts erfüllen, ein Zusammenspiel zwischen IPSAS 23 und diesem Standard ~~gibt gab~~. Nach IPSAS 23 müssen Vermögenswerte, die im Rahmen von Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, erworben wurden, bei erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Nach diesem Standard müssen finanzielle Vermögenswerte bei erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zuzüglich Transaktionskosten bewertet werden, wenn der Vermögenswert in der Folge nicht zum ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Die beiden Bewertungsansätze stimmen mit Ausnahme der Behandlung der Transaktionskosten weitgehend miteinander überein.

GE10. Das IPSASB kam zu diesem Zeitpunkt zu dem Schluss, dass es sachgerecht wäre, finanzielle Vermögenswerte aus Nichtleistungstransaktionen anders zu bewerten als jene aus Leistungstransaktionen. Dementsprechend entschied das IPSASB, dass im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworbene Vermögenswerte beim erstmaligen Ansatz nach dem beizulegenden Zeitwert unter Anwendung der Vorschriften von IPSAS 23 bewertet werden sollten. Wenn beim Erwerb des Vermögenswerts Transaktionskosten anfallen, sollte aber auch der vorliegende Standard berücksichtigt werden.

...

Finanzieller Garantien, die über eine Nichtleistungstransaktion abgegeben wurden

...

GE17. Wenn die finanzielle Garantie gegen eine Gegenleistung abgeschlossen wird, hat das IPSASB geprüft, ob der Betrag dieser Gegenleistung als beizulegender Zeitwert anzusehen ist. Die Anwendungsleitlinien in IAS 39 legen fest, dass „beim erstmaligen Ansatz eines Finanzinstruments ist der beizulegende Zeitwert in der Regel der Transaktionspreis“. Im öffentlichen Sektor hat das IPSASB festgestellt, dass der Transaktionspreis (Gegenleistung) im Zusammenhang mit einer finanziellen Garantie in vielen Fällen nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht und dass ein Ansatz zu diesem Betrag eine ungenaue und irreführende Darstellung der Risikobelastung der Emittierenden darstellen würde. Das IPSASB beschloss, dass die Einheit bestimmen sollte, ob diese Gegenleistung aus einer Leistungstransaktion entsteht und ob die Gegenleistung dem beizulegenden Zeitwert entspricht, wenn es für eine finanzielle Garantie eine Gegenleistung gibt. Entspricht die Gegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert, legte das IPSASB fest, dass Einheiten die finanzielle Garantie in Höhe der Gegenleistung ansetzen sollen und dass die Folgebewertung zum höheren Wert gemäß IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* und dem erstmalig erfassten, abzüglich, wenn zutreffend, der kumulierten, erfassten Einnahmen Abschreibung gemäß IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen* IPSAS 47, *Einnahmen*. Wenn ~~der Transaktionspreis~~ die Transaktionsgegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht, sollte die Einheit verpflichtet sein, die Bewertung bei erstmaliger Erfassung so vorzunehmen, als ob keine Gegenleistung gezahlt worden wäre.

...

Änderungen an IPSAS 30, *Finanzinstrumente: Angaben*

Die Paragraphen 5A, 42A, 42H, 42M und 42N werden geändert und Paragraph 52N wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

...

5A. Die Angabepflichten in den Paragraphen 42A–42N hinsichtlich des Ausfallrisikos gelten für jene Rechte auf Forderungen aus ~~Leistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen ~~im Anwendungsbereich von IPSAS 9 und aus Nichtleistungstransaktionen im Anwendungsbereich von IPSAS 23,~~ im Anwendungsbereich von IPSAS 47, *Einnahmen*, die zu Finanzinstrumenten führen, zur Erfassung von Wertminderungsaufwendungen oder -erträgen gemäß Paragraph 3 von IPSAS 41. Jegliche Verweise auf finanzielle Vermögenswerte oder Finanzinstrumente in diesen Paragraphen schließen diese Rechte ein, sofern nichts anderes festgelegt ist.

...

Art und Ausmaß von Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben

...

Quantitative Angaben

...

Ausfallrisiko

Anwendungsbereich und Zielsetzungen

42A. Eine Einheit hat für Finanzinstrumente, auf welche die Wertminderungsvorschriften in IPSAS 41 angewandt werden, die in den Paragraphen 42F–42N geforderten Angaben zu machen. Allerdings unterliegen:

- (a) bei Forderungen aus ~~Leistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen ~~im Anwendungsbereich von IPSAS 9 und Forderungen aus Nichtleistungstransaktionen im Anwendungsbereich von IPSAS 23~~ IPSAS 47 sowie Forderungen aus Leasingverhältnissen gilt Paragraph 42J(a) für jene Forderungen oder Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen gemäß Paragraph 87 von IPSAS 41 die über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste erfasst werden, wenn diese finanziellen Vermögenswerte bei ihrer Änderung mehr als 30 Tage überfällig sind; und

Paragraph 42K(b) gilt nicht für Forderungen aus Leasingverhältnissen.

...

Quantitative und qualitative Informationen zur Höhe der erwarteten Kreditverluste

42H. Um die Änderungen der Wertberichtigung und die Gründe für diese Änderungen zu erläutern, hat eine Einheit für jede Klasse von Finanzinstrumenten eine Überleitungsrechnung von den Anfangs- auf die Schlussalden der Wertberichtigung in tabellarischer Form vorzulegen, wobei die Änderungen in der Periode getrennt ausgewiesen werden für:

...

(b) die Wertberichtigung, die in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bewertet wird, und zwar für:

...

(iii) Forderungen aus ~~Leistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen ~~im Anwendungsbereich von IPSAS 9 bzw. Nichtleistungstransaktionen~~ im Anwendungsbereich von ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 oder Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen die Wertberichtigungen gemäß Paragraph 87 von IPSAS 41 bemessen werden.

...

...

Ausfallrisikoposition

42M. Damit Abschlussadressat:innen die Ausfallrisikoposition einer Einheit beurteilen und signifikante Konzentrationen dieser Ausfallrisiken verstehen können, hat eine Einheit für jede Ausfallrisiko-Ratingklasse den Bruttobuchwert der finanziellen Vermögenswerte und das Ausfallrisiko bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien anzugeben. Diese Informationen sind für folgende Finanzinstrumente getrennt auszuweisen:

...

(b) Finanzinstrumente, bei denen die Wertberichtigung in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird und bei denen es sich um folgende Finanzinstrumente handelt:

...

(iii) Forderungen aus ~~Leistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen ~~im Anwendungsbereich von IPSAS 9 bzw. Nichtleistungstransaktionen~~ im Anwendungsbereich von ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 oder Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen die Wertberichtigungen gemäß Paragraph 87 von IPSAS 41 bemessen werden.

...

42N. Bei Forderungen aus ~~Leistungstransaktionen~~ Einnahmen aus Transaktionen ~~im Anwendungsbereich von IPSAS 9 bzw. Nichtleistungstransaktionen~~ im Anwendungsbereich von ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 oder Forderungen aus Leasingverhältnissen, bei denen eine Einheit Paragraph 87 von IPSAS 41 anwendet, können die gemäß Paragraph 42M angegebenen Informationen auf einer Wertberichtigungstabelle beruhen (siehe Paragraph AL199 von IPSAS 41).

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

52N. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 5A, 42A, 42H, 42M und 42N geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*

Die Paragraphen 6, 26, 113, 115 und AL6 werden geändert und Paragraph 132O wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

...

6. Wenn ein anderer IPSAS die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines immateriellen Vermögenswerts vorschreibt, wendet eine Einheit diesen IPSAS anstatt des vorliegenden Standards an. Dieser Standard ist beispielsweise nicht anzuwenden auf:

(a) immaterielle Vermögenswerte, die von einer Einheit zum Verkauf im Rahmen der ~~gewöhnlichen operativen~~ Aktivität gehalten werden (siehe ~~IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, und~~ IPSAS 12, *Vorräte*);

...

(e) ...; ~~and~~

(f) ...; ~~and~~

(g) Vermögenswerte, die aus verbindlichen Vereinbarungen resultieren, die gemäß IPSAS 47, *Einnahmen*, erfasst werden.

...

Ansatz und Bewertung

26. Der Ansatz eines Postens als immateriellen Vermögenswert verlangt von einer Einheit den Nachweis, dass dieser Posten

...

Diese Anforderung besteht für die beim Zugang bewerteten Kosten (die Anschaffungskosten, die im Rahmen einer Leistungstransaktion angefallen sind, um einen Vermögenswert zu erwerben oder intern zu erschaffen oder der beizulegende Zeitwert eines durch eine Nichtleistungstransaktion erworbenen immateriellen Vermögenswerts) und für später anfallende Kosten, um dem Vermögenswert etwas hinzuzufügen, ihn zu ersetzen oder zu warten.

...

Stilllegungen und Abgänge

...

113. Der Abgang eines immateriellen Vermögenswerts kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder durch eine Nichtleistungstransaktion). ~~Bei Bestimmung des Als Abgangsdatums wendet eine Einheit die Kriterien für die Erfassung von Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern gemäß IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, an~~ eines immateriellen Vermögenswerts gilt das Datum, an dem die Empfangenden – gemäß den Anforderungen für die Bestimmung, wann eine Leistungsverpflichtung in der verbindlichen Vereinbarung in IPSAS 47 erfüllt ist – die Verfügungsmacht über den Vermögenswert erlangen. IPSAS 43 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.

...

115. ~~Die Der Betrag der erhaltene Gegenleistung beim Abgang im Falle der Ausbuchung im Überschuss oder Defizit zu erfassenden Gegenleistung eines immateriellen Vermögenswerts ist zunächst mit seinem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den immateriellen Vermögenswert nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim erstmaligen Ansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinseinnahmen, die die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegeln, gemäß IPSAS 9 erfasst, wird gemäß den Anforderungen zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung in den Paragraphen 109–132 von IPSAS 47 bestimmt. Spätere Änderungen des im Gewinn oder Verlust erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Anforderungen über Änderungen der Transaktionsgegenleistung in IPSAS 47 erfasst.~~

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

1320. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 6, 26, 113, 115 und AL6 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

...

AL6. IPSAS 31 gilt nicht für immaterielle Vermögenswerte, die von einer Einheit im Verlauf ihrer ~~gewöhnlichen~~ operativen Aktivität zum Verkauf gehalten werden (siehe ~~IPSAS 11 und~~ IPSAS 12 und IPSAS 47) und nicht für Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IPSAS 43 fallen. Dementsprechend gelten diese Anwendungsleitlinien nicht für Ausgaben im Zuge der Entwicklung oder des Betriebs von Internetseiten (oder Internetseiten-Software), die an eine andere Einheit veräußert werden sollen oder die gemäß IPSAS 43 bilanziert werden.

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 31 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Anwendungsbereich

...

GE5. Als dieser Standard entwickelt wurde, waren in IAS 38 sind Vorschriften für den Tausch von Vermögenswerten enthalten, wenn es dem Tauschgeschäft an wirtschaftlicher Substanz fehlt. Das IPSASB prüfte die Notwendigkeit dieser Leitlinien und kam zu dem Schluss, dass sie in IPSAS 23 behandelt werden wurden und daher nicht erforderlich sind waren.

...

Immaterielle Vermögenswerte, die durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wurden

GE8. Als dieser Standard entwickelt wurde, legte IPSAS 23 ~~legt~~ den erstmaligen Ansatz, die Bewertung bei erstmaligem Ansatz und die Angaben für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten fest, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen. In diesem Standard werden die Umstände behandelt, unter denen ein immaterieller Vermögenswert durch eine Nichtleistungstransaktion erworben wird. Das IPSASB entschied, dass eine Einheit bei immateriellen Vermögenswerten, die aus derartigen Transaktionen entstehen, auf die Bewertung beim erstmaligen Ansatz von immateriellen Vermögenswerten die Vorschriften von IPSAS 23 in Verbindung mit diesem Standard anzuwenden und dementsprechend direkt zurechenbare Kosten gemäß diesem Standard zu berücksichtigen hat.

...

Änderungen an IPSAS 32, Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende

Die Paragraphen 30, AL56 und AL64 werden geändert und Paragraph 36G wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Andere Einnahmen (siehe Paragraphen AL55–AL64)

30. Konzessionsgebende haben Einnahmen aus Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen, außer jenen in Paragraph 24–26 festgelegten, gemäß ~~IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen~~, IPSAS 47, Einnahmen, zu bilanzieren.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

36G. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 30, AL56 und AL64 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 32.

...

Andere Einnahmen (siehe Paragraph 30)

...

AL56. Leisten die Betreibenden eine Vorauszahlung, einen Zahlungsstrom oder eine andere Gegenleistung an die Konzessionsgebenden für das Recht, den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen über die Laufzeit der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung zu nutzen, so bilanzieren die Konzessionsgebenden diese Zahlungen gemäß ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47, Einnahmen. Der Zeitpunkt des Ansatzes der Einnahmen wird durch die Bedingungen der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung bestimmt, die die Verpflichtung der Konzessionsgebenden festlegen, den Betreibenden Zugang zu dem Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen zu erteilen.

...

AL64. Wenn die Betreibenden eine Nominalmiete für den Zugang zu einem einnahmegenerierenden Vermögenswert zahlen, werden die Mieteinnahmen in Übereinstimmung mit ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)~~, IPSAS 47 erfasst.

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 32 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Anwendungsbereich

...

GE5. Als dieser Standard entwickelt wurde, ~~legte das~~ Das IPSASB ~~legte~~ auch fest, dass Leitlinien zur Anwendung der allgemeinen Ansatzgrundsätze der Einnahmen in IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, auf Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen aufgrund von einzigartigen Merkmalen einiger Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen (z. B. Bestimmungen zur Aufteilung von Einnahmen) notwendig sind.

...

Ansatz einer Verbindlichkeit

...

GE21. Das IPSASB stimmte zu, dass eine Klärung dieser Frage erforderlich ist. Als dieser Standard entwickelt wurde, merkte das IPSASB an, Das IPSASB merkte an, dass die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsverpflichtung“ zu Verwirrung führen könnte, da er in IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, in Bezug auf Nichtleistungstransaktionen verwendet ~~wird~~ wurde. Das IPSASB merkte an, dass eine Dienstleistungskonzessionsvereinbarung eher eine Leistungstransaktion als eine Nichtleistungstransaktion ist und es daher vorzuziehen wäre, den Begriff „Erfüllungsverpflichtung“ in Bezug auf Leistungstransaktionen nicht zu verwenden.

...

Modell der Erteilung eines Rechts an die Betreibenden

GE29. Als Reaktion auf die von den Antwortenden zu Standardentwurf 43 aufgeworfenen Fragen ~~hatte~~ hat das IPSASB die Art der Gegenleistung der Konzessionsgebenden für den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen überdacht, wenn die Betreibenden den Preis des Vermögenswerts durch die Erzielung von Einnahmen von Drittnutzer:innen des Vermögenswerts aus Dienstleistungskonzessionen oder eines anderen einnahmegenerierenden Vermögenswerts zurückerhält. Das IPSASB stellte fest, dass in dieser Situation die zahlungswirksame Gegenleistung für den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen nicht von Konzessionsgebenden, sondern von den Nutzer:innen des Vermögenswerts aus Dienstleistungskonzessionen oder eines anderen einnahmegenerierenden Vermögenswerts erbracht wird. Der wirtschaftliche Gehalt dieser Vereinbarung führt zu einer Erhöhung des Nettovermögens der Konzessionsgebenden, so dass Einnahmen anfallen und erfasst werden sollten. Da es sich bei der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung um eine Leistungstransaktionen handelt, bezog sich das ~~Board~~ IPSASB bei der Betrachtung der Art der Einnahmen und des Zeitpunkts der Erfassung dieser Einnahmen auf IPSAS 9.

...

GE31. Das IPSASB ~~hatte~~ hat daher geprüft, ob das Guthaben als Verbindlichkeit, als direkte Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals oder als Einnahme zu verbuchen ist.

GE32. Das IPSASB ~~Man~~ einigte sich darauf, dass die Konzessionsgebenden in diesem Fall keine Verbindlichkeit haben, da die Dienstleistungskonzessionsvereinbarung einen Austausch von Vermögenswerten darstellt, bei dem die Konzessionsgebenden den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen im Gegenzug für die Übertragung von Rechten an die Betreibenden erhalten, um während der Laufzeit der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung Einnahmen von Drittnutzer:innen des Vermögenswerts zu erzielen.

GE33. Einige Antwortende des Standardentwurfs 43 gaben an, dass das Guthaben als Nettovermögen/Eigenkapital behandelt werden sollte, in Übereinstimmung mit IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, der Nettovermögen/Eigenkapital als den Restanteil an den Vermögenswerten der Einheit nach Abzug aller Verbindlichkeiten definiert. IPSAS 1 sieht vier Komponenten des Nettovermögens/Eigenkapitals vor. Zu diesen Komponenten gehören:

...

GE34. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass das Guthaben keine direkte Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals der Konzessionsgebenden darstellt, da das Guthaben aus den unten genannten Gründen nicht zu den in Paragraph GE33 genannten Bestandteilen des Nettovermögens/Eigenkapitals gehört:

...

GE35. Als dieser Standard veröffentlicht wurde, hatte das IPSASB zugestimmt, Das IPSASB stimmte zu, dass das Guthaben Einnahmen darstellt. Da es sich bei einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung um eine Leistungstransaktion handelt, bezog sich das IPSASB bei der Betrachtung der Art der Einnahmen und des Zeitpunkts der Erfassung dieser Einnahmen auf IPSAS 9. Gemäß IPSAS 9 stellt der Austausch eine Transaktion dar, die Einnahmen bewirkt, da sie zu einer Erhöhung des Nettovermögens der Konzessionsgebenden führt, wenn Güter oder Dienstleistungen gegen art- oder wertmäßig unterschiedliche Güter oder Dienstleistungen ausgetauscht werden. In diesem Fall haben die Konzessionsgebenden einen Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen erhalten und den Betreibenden im Gegenzug das Recht (eine Lizenz) erteilt, von den Drittnutzer:innen der öffentlichen Dienstleistung, die sie im Namen der Konzessionsgebenden erbringen, Gebühren zu verlangen. Der von Konzessionsgebenden erfasste Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen und das von Betreibenden erfasste Recht (immaterieller Vermögenswert) sind nicht identisch. Solange die Kriterien für den Ansatz von Einnahmen nicht erfüllt sind, wird das Guthaben jedoch als Verbindlichkeit erfasst.

GE36. Als dieser Standard veröffentlicht wurde, stellte das IPSASB fest, dass in dieser Situation kein Mittelzufluss in Höhe der erfassten Einnahmen erfolgt. Dieses Ergebnis stand steht im Einklang mit IPSAS 9, in dem eine Einheit Güter oder Dienstleistungen im Austausch für einen anderen, nicht gleichartigen Vermögenswert bereitstellt, der anschließend zur Erzielung von zahlungswirksamen Einnahmen verwendet wird.

GE37. Als dieser Standard veröffentlicht wurde, wurden Einnahmen bemessen sich nach dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen bemessen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Konnte Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht hinreichend verlässlich bestimmt werden, so bemessen sich die Einnahmen nach dem beizulegenden Zeitwert der aufgegebenen Güter oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente.

GE38. Als dieser Standard veröffentlicht wurde, unterschied IPSAS 9 IPSAS 9 unterscheidet drei Arten von Transaktionen, die zu Einnahmen führen: die Erbringung von Dienstleistungen, der Verkauf von Gütern (oder anderen Vermögenswerten) und Einnahmen aus der Nutzung von Vermögenswerten der Einheit durch Dritte, die Zinsen, Lizenzgebühren und Dividenden einbringen. Bei der Betrachtung der Art der Einnahmen hatte hat das IPSASB diese Arten von Transaktionen getrennt betrachtet.

GE39. Das IPSASB prüfte die in IPSAS 9 dargelegten Ansätze zum Ansatz von Einnahmen in Bezug auf das Modell der „Erteilung eines Rechts an die Betreibenden“ und kam zu dem Schluss, dass keines dieser Szenarien die Umstände dieses Modells vollständig erfüllt. Dennoch stellte das IPSASB fest, dass der Zeitpunkt des Ansatzes der Einnahmen bei jedem dieser Szenarien über die Laufzeit der Vereinbarung und nicht sofort erfolgt. Das IPSASB entschied, dass ein solches Muster des Ansatzes der Einnahmen analog auch für die Erfassung der Einnahmen aus der Verbindlichkeit im Zusammenhang mit diesem Modell angemessen sei. Solange die Kriterien für den Ansatz von Einnahmen nicht erfüllt sind, wird das Guthaben infolgedessen als Verbindlichkeit erfasst.

...

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 32 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Rechnungslegungsvorschriften für Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

IL2. In der nachstehenden Übersicht wird die Bilanzierung von Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen gemäß IPSAS 32 zusammengefasst.

...

INNERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DES STANDARDS	
• ...	
• Die Konzessionsgebenden erfassen die verbundene Verbindlichkeit zum gleichen Betrag wie den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen (~~IPSAS 9~~ , IPSAS 28, IPSAS 30 ~~und~~ IPSAS 41 ~~und~~ IPSAS 47)	
• ...	

...

IL4. Schattierter Text zeigt Vereinbarungen innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 32.

Kategorie	Leasingnehmende	Dienstleistende			Eigentümer:innen	
Typische Vereinbarungsarten	Leasingverhältnis (z. B. Betreibender least einen Vermögenswert vom Konzessionsgebenden)	Dienstleistungs- bzw. Instandhaltungsvertrag (bestimmte Aufgaben, z. B. Inkasso, Gebäudeverwaltung)	Rehabilitate-Operate-Transfer	Build-Operate-Transfer	Build-Own-Operate	100 % Veräußerung/Privatisierung/Unternehmen
Besitz der Vermögenswerte	Konzessionsgebende				Betreibende	
Kapitaleinlage	Konzessionsgebende		Betreib-ender			
Nachfragerisiko	geteilt	Konzessionsgebende	Konzessionsgebende bzw. Betreibende		Betreibende	
Typische Laufzeit	8–20 Jahre	1–5 Jahre	25–30 Jahre		unbestimmt (oder durch verbindliche Vereinbarung oder Lizenz begrenzt)	
Restwert	Konzessionsgebende				Betreibende	
relevante IPSAS	IPSAS 43	IPSAS 1	dieser IPSAS/IPSAS 17/IPSAS 31		IPSAS 17/IPSAS 31 (Ausbuchung) IPSAS 9-IPSAS 47 (Erfassung von Einnahmen)	

...

Änderungen an IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*

Die Paragraphen 32, 41 und 42 und 43 und ihre verbundenen Überschriften wurden geändert und Paragraph 154N wurde hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit den IPSAS

...

32. Erstmalige Anwender:innen wenden beispielsweise die dreijährige Übergangsperiode für den Ansatz und die Bewertung von Geldbußen im Straßenverkehr an, weil keine ausreichenden Daten über den Wert der verhängten Geldbußen, die abgeschriebenen Geldbußen, die mit den Zuwiderhandelnden erzielten Kompromissen usw. vorliegen. Die Übergangsperiode wird nicht auf andere Kategorien von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ angewendet. Die Einnahmen aus Geldbußen sind für den Abschluss insgesamt nicht wesentlich. Die Einheit kommt zum dem Schluss, dass sich die Anwendung der Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften nicht auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und die Übereinstimmung mit den IPSAS auswirkt. Infolgedessen werden erstmalige Anwender:innen immer noch in der Lage sein, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln und die Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS oder während der Übergangsperiode zu erzielen.

...

Befreiungsmöglichkeiten, die Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS während der Übergangsperiode haben

Dreijährige Übergangsperiode für den Ansatz bzw. die Bewertung von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten

Ansatz bzw. Bewertung von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten

...

41. Soweit erstmalige Anwender:innen die Befreiungsmöglichkeiten in den Paragraphen 36 und 38 in Anspruch nehmen, die eine dreijährige Übergangsperiode für den Nichtansatz bzw. die Nichtbewertung von finanziellen Vermögenswerten vorsehen, sind sie nicht verpflichtet, damit zusammenhängende Einnahmen ~~im Sinne von IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen~~, oder sonstige in bar beglichene Forderungen oder andere finanzielle Vermögenswerte im Sinne von ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Übertragungen)~~ IPSAS 47, Einnahmen, zu erfassen bzw. zu bewerten.

Ansatz bzw. Bewertung von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~

42. Erstmalige Anwender:innen müssen ihre Rechnungslegungsmethoden in Bezug auf den Ansatz bzw. die Bewertung von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ für Berichtsperioden, die innerhalb von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, nicht ansetzen bzw. bewerten. Erstmalige Anwender:innen können ihre Rechnungslegungsmethoden in Bezug auf Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ auf Basis der einzelnen Klassen ändern.
43. Die Übergangsbestimmung im Paragraph 42 soll erstmaligen Anwender:innen einen Zeitraum einräumen, um während der Übergangsperiode verlässliche Modelle für den Ansatz und die Bewertung von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ gemäß ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Übertragungen)~~, IPSAS 47 zu entwickeln. Erstmalige Anwender:innen können für den Ansatz bzw. die Bewertung von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ Rechnungslegungsmethoden anwenden, die nicht mit den Bestimmungen in ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 übereinstimmen. Die Übergangsbestimmung im Paragraph 42 erlaubt es erstmaligen Anwender:innen, ~~IPSAS 23–IPSAS 47~~ schrittweise auf verschiedene Klassen von Einnahmen ~~aus Nichtleistungstransaktionen~~ anzuwenden. So können erstmalige Anwender:innen beispielsweise in der Lage sein, Grundsteuern und einige andere Klassen von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen gemäß ~~IPSAS 23–IPSAS 47~~ ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS zu erfassen und zu bewerten, benötigen aber möglicherweise drei Jahre, um ein verlässliches Modell für den Ansatz und die Bewertung von Einkommensteuereinnahmen und Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen zu entwickeln.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

154N. **Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 32, 41 und 42 und 43 und ihre verbundenen Überschriften geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.**

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 33 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Befreiungsmöglichkeiten, die Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS haben

Befreiungsmöglichkeiten in Bezug auf den Ansatz und die Bewertung von Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen

IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers) und IPSAS 47, Einnahmen

GE64. Als dieser Standard entwickelt wurde, erlaubten es die bestehenden Übergangsvorschriften in IPSAS 23 erlauben es erstmaligen Anwender:innen, ihre Rechnungslegungsgrundlage in Bezug auf den Ansatz und die Bewertung von Steuereinnahmen für eine Periode von fünf Jahren nicht zu ändern. IPSAS 23 erlaubt erlaubte es erstmaligen Anwender:innen auch, ihre Rechnungslegungsgrundlage in Bezug auf den Ansatz und die Bewertung von Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen, mit Ausnahme der Steuereinnahmen, für eine Periode von drei Jahren nicht zu ändern. Der Standard schreibt schrieb außerdem vor, dass Änderungen der Rechnungslegungsmethoden nur vorgenommen werden sollten, um eine bessere Übereinstimmung mit IPSAS 23 zu erreichen.

GE65. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Umsetzung von IPSAS 23 für viele Einheiten des öffentlichen Sektors eine Herausforderung darstellen wird, da möglicherweise neue Systeme erforderlich sind bzw. bestehende Systeme aufgerüstet werden müssen. Aufgrund dieser praktischen Herausforderungen hat das IPSASB zugestimmt, eine Übergangsperiode zu gewähren. Das IPSASB erkannte jedoch an, dass erstmalige Anwender:innen vor der erstmaligen Anwendung des Verfahrens der doppelten Buchhaltung Modelle zur Unterstützung des Übergangs zur doppelten Buchhaltung erstellen sollte. In Übereinstimmung mit der in anderen IPSAS vorgesehenen dreijährigen Übergangsperiode für den Ansatz von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten und in Übereinstimmung mit der bestehenden dreijährigen Übergangsperiode, die in IPSAS 23 für andere Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen vorgesehen ist, wurde, als der Standard entwickelt wurde, vereinbart, dass erstmaligen Anwender:innen eine dreijährige Übergangsperiode eingeräumt werden sollte, um zuverlässige Modelle für den Ansatz und die Bewertung von Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen zu entwickeln. Das IPSASB stimmte zu, dass eine dreijährige Übergangsperiode überschaubar ist und den Zeitraum verkürzt, in dem eine Einheit nicht in der Lage ist, im Einklang mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu stehen. Während der Übergangsperiode ist es erstmaligen Anwender:innen gestattet, Rechnungslegungsmethoden für den Ansatz von Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, anzuwenden, die nicht den Bestimmungen von IPSAS 23 entsprechen.

GE65A. IPSAS 47, *Einnahmen*, wurde im Mai 2023 veröffentlicht und ersetzt IPSAS 9, IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, sowie IPSAS 23 und verlangt von einer Einheit, Einnahmen anhand der Frage zu identifizieren und zu bilanzieren, ob sie aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren, anstatt diese nach ihrer Einordnung als Leistungs- oder Nichtleistungstransaktion zu klassifizieren. Bei der Entwicklung stellte das IPSASB fest, dass es für Einheiten des öffentlichen Sektors gleichermaßen herausfordernd sein wird, IPSAS 47 zu implementieren. Die Bilanzierung von Einnahmen ohne verbindliche Vereinbarungen, die die meisten Nichtleistungstransaktionen umfassen, die zuvor unter den Anwendungsbereich von IPSAS 23 fielen, wird weiterhin praktische Herausforderungen mit sich bringen. Die Bilanzierung von Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen (die sowohl Einnahmen aus Leistungs- als auch Nichtleistungstransaktionen umfassen können) kann ebenfalls komplexe Modelle sowie neue Systeme, Prozesse oder interne Kontrollen erfordern. Folglich kam das IPSASB zu dem Schluss, dass die dreijährige Übergangsfrist auch für Einnahmen, die gemäß IPSAS 47 bilanziert werden, zur Verfügung stehen sollte, um erstmaligen Anwender:innen Erleichterungen zu ermöglichen.

...

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 33 beigefügt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen* – IPSAS 47, *Einnahmen*

IL45. Wenn erstmalige Anwender:innen Beträge erhalten, die sich noch nicht für den Ansatz als Einnahmen gemäß IPSAS 9 – IPSAS 47 qualifizieren (z. B. Transaktionsverkaufserlöse, die sich nicht für den Ansatz als Einnahmen qualifizieren), erfassen die erstmaligen Anwender:innen die erhaltenen Beträge als Verbindlichkeit in ihrer Eröffnungsbilanz und bewerten diese Verbindlichkeiten mit dem erhaltenen Betrag. Sie haben die Verbindlichkeit auszubuchen und die Einnahmen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen, wenn die Ansatzkriterien von IPSAS 9 – IPSAS 47 erfüllt sind.

...

Zusammenfassung der Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung*

IL91. In der nachstehenden Übersicht werden die Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften aus anderen auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zusammengefasst.

	Befreiungsmöglichkeit in der Übergangsperiode							
	NEIN	JA						
		als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzt Wert	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode beim Ansatz	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei der Bewertung	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei Ansatz und/oder Bewertung	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei den Angaben	Eliminierung von Transaktionen, Salden, Einnahmen und Aufwendungen	Sonstige
...	...	...	...	...	...	...	...	...
IPSAS 9, <i>Einnahmen aus Leistungstransaktionen</i>	✓				✓ sofern die dreijährige Übergangsperiode auf Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten angewendet wird			
...	...	...	...	...	...	...	...	...
IPSAS 11, <i>Fertigungsaufträge</i>	✓							
...	...	...	...	...	...	...	...	...

IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen #			alle Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen, die nach den vorherigen Rechnungslegungsmethoden nicht angesetzt wurden	alle Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen, die nach den vorherigen Rechnungslegungsmethoden angesetzt wurden	sofern die dreijährige Übergangsperiode auf Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten angewendet wird			
IPSAS 47, Einnahmen			alle Einnahmen, die nach den vorherigen Rechnungslegungsmethoden nicht angesetzt wurden	alle Einnahmen, die nach den vorherigen Rechnungslegungsmethoden angesetzt wurden	sofern die dreijährige Übergangsperiode auf Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten angewendet wird			

Anhang

Unterscheidung zwischen Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften, die erstmalige Anwender:innen bei erstmaliger Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwenden müssen bzw. anwenden können

...

Befreiungsmöglichkeit bzw. Vorschriften in der Übergangsperiode	Befreiungsmöglichkeiten bzw. Vorschriften, die angewendet werden müssen	Befreiungsmöglichkeiten bzw. Vorschriften, die angewendet oder gewählt werden können	
	keine Auswirkung auf Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS	keine Auswirkung auf Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS	Auswirkung auf Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS
...	...	...	...
IPSAS 9: • Erleichterung bei Ansatz bzw. Bewertung von Einnahmen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der dreijährigen Übergangsperiode für Ansatz bzw. Bewertung von Finanzinstrumenten			✓
...	...	...	...
IPSAS 47: • Erleichterung bei Ansatz bzw. Bewertung von Einnahmen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der dreijährigen Übergangsperiode für Ansatz bzw. Bewertung Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten			✓

...

Änderungen an IPSAS 35, Konsolidierte Abschlüsse

Paragraph AL13 wird geändert und Paragraph 79F hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

79F. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurde Paragraph AL13 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

...

Beurteilung des Vorliegens von Beherrschung

...

Verfügungsgewalt

...

Maßgebliche Tätigkeiten und Lenkung maßgeblicher Tätigkeiten

AL13. Bei vielen Einheiten haben verschiedene operative und finanzielle Tätigkeiten erhebliche Auswirkungen auf die gebotenen Vorteile. Jede Tätigkeit, die zum Erreichen bzw. zur Verwirklichung der Zielsetzungen einer beherrschten Einheit beiträgt, kann die Vorteile an die beherrschende Einheit beeinflussen. Beispiele für Tätigkeiten, die abhängig von den jeweiligen Umständen maßgebliche Tätigkeiten sein können, sind unter anderem:

...

(c) Erhebung von Einnahmen ~~über Nichtleistungstransaktionen;~~

...

...

Änderungen an IPSAS 40, *Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor*

Die Paragraphen 34, 79, 115, AL58 und AL86 werden geändert und Paragraph 126H wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Bilanzierung in Bezug auf Zusammenlegungen

...

Ansatz und Bewertung der identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Verbindlichkeiten und aller nicht beherrschenden Anteile an sich zusammenschließenden operativen Aktivitäten

...

Ausnahmen von den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen

Ertragsteuern (sofern in den Zusammenlegungsbedingungen inbegriffen)

...

34. Die entstehende Einheit hat alle verbleibenden Steuerposten, die in einer Zusammenlegung enthalten sind oder sich daraus ergeben, in Übereinstimmung mit dem entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst, zu erfassen und zu bewerten. Die entstehende Einheit hat alle verbleibenden Steuereinnahmen, die in einer Zusammenlegung enthalten sind oder sich aus einer Zusammenlegung ergeben, gemäß IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, IPSAS 47, *Einnahmen*, zu erfassen und zu bewerten.

...

Methode für die Bilanzierung von Zusammenschlüssen

...

Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Verbindlichkeiten und aller nicht beherrschenden Anteile an erworbenen operativen Aktivitäten

...

Ausnahmen von den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen**Ertragsteuern (sofern in den Erwerbsbedingungen inbegriffen)**

...

79. Die Erwerber:innen haben alle verbleibenden Steuerposten, die bei einem Erwerb enthalten sind oder sich daraus ergeben, in Übereinstimmung mit dem entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst, zu erfassen und zu bewerten. Die erwerbende Einheit hat alle verbleibenden Steuereinnahmen, die bei einem Erwerb enthalten sind oder sich daraus ergeben, gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 zu erfassen und zu bewerten.

...

Folgebewertung und Folgebilanzierung

...

Eventualverbindlichkeiten

115. Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, haben die Erwerber:innen eine bei einem Zusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bewerten:

- (a) dem Betrag, der gemäß IPSAS 19 angesetzt werden würde; und

dem erstmalig angesetzten Betrag abzüglich gegebenenfalls der gemäß ~~IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen~~ IPSAS 47 erfassten kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen.

Diese Vorschrift ist nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, bilanziert werden.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 126H. Durch IPSAS 47, *Einnahmen*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 34, 79, 115, AL58 und AL86 geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

...

Bilanzierung in Bezug auf Zusammenlegungen

...

Erlass der bei einer Zusammenlegung fälligen Steuerbeträge (sofern in den Zusammenlegungsbedingungen enthalten) (siehe Paragraphen 33–34).

...

AL58. Wenn infolge der Zusammenlegung die entstehende Einheit zur Steuerbehörde wird, hat sie alle Steuerforderungen in Bezug auf die Steuerschuld der sich zusammenschließenden operativen Aktivität auszubuchen, die gemäß ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)~~, IPSAS 47, Einnahmen, erlassen wurden.

...

Bilanzierung von Erwerben

...

Erläss der bei einem Erwerb fälligen Steuerbeträge (sofern in den Erwerbsbedingungen enthalten) (siehe Paragraphen 78–79)

...

AL86. Wenn Erwerber:innen selbst eine Steuerbehörde darstellen, haben sie alle Steuerforderungen in Bezug auf die fälligen Steuern der erworbenen operativen Aktivität, die gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 erlassen wurden, auszubuchen.

...

Erläuternde Beispiele

...

Bilanzierung in Bezug auf Zusammenlegungen

...

Eliminierung von Transaktionen zwischen den sich zusammenschließenden operativen Aktivitäten – Transfers

Beispiele für Konsequenzen der Anwendung der Paragraphen 22 und AL51–AL52 von IPSAS 40

...

EB163. Am 30. Juni 20X9 entsteht die entstehende Einheit (EE) durch eine Zusammenlegung von zwei Regierungsbehörden, sich zusammenschließende operative Aktivität A (ZOAA) und sich zusammenschließende operative Aktivität B (ZOAB). Am 1. Januar 20X9 ~~stellte~~ ging die ZOAA eine verbindliche Vereinbarung mit der ZOAB ein, die ZOAA der ZOAB einen Zuschuss-Transfer in Höhe von WE 700 für die Erbringung einer vereinbarten Anzahl an Trainings zur Verfügung zu stellen (d. h. die Leistungsverpflichtung).

EB164. Der ~~Zuschuss-Transfer war an die Bedingung geknüpft, dass der Zuschuss~~ Transfer ~~war an die Bedingung geknüpft, dass der Zuschuss~~ muss entsprechend der Anzahl der nicht geführten Trainings zurückgezahlt ~~wird werden~~. ~~Zum Unmittelbar vor dem der Zusammenlegungszeitpunkt~~ hatte die ZOAB die Hälfte der vereinbarten Anzahl von Trainings durchgeführt und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 350 in Bezug auf ~~ihre Leistungsverpflichtung den unerfüllten Teil ihrer Leistungsverpflichtung~~ gemäß ~~IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)~~, IPSAS 47, Einnahmen, ausgewiesen. Aufgrund früherer Erfahrungen war die ZOAA der Ansicht, dass es wahrscheinlicher ist, dass die ZOAB Schulungen durchführt. Es war daher nicht wahrscheinlich, dass es zu einem Mittelfluss an die ZOAA kommen würde, und die ZOAA erfasste keinen Vermögenswert in Bezug auf den ~~Zuschuss-Transfer~~, sondern verbuchte die vollen WE 700 als Aufwendungen.

...

Erläss der bei einer Zusammenlegung fälligen Steuerbeträge

Beispiele für Konsequenzen der Bilanzierung eines Erlasses der bei einer Zusammenlegung fälligen Steuerbeträge durch Anwendung der Paragraphen 33–34 und AL57–AL58 von IPSAS 40

...

EB176. Das FM bilanziert die Steuerforderungen gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 und würde eine Anpassung für die erlassenen Steuern vornehmen.

...

Angabepflichten in Bezug auf Zusammenlegungen

Beispiele für Konsequenzen der Anwendung der Angabepflichten in den Paragraphen 53–57 von IPSAS 40

EB192. ...

		ZOAA (WE)	ZOAB (WE)
54(h)(i)	Einnahmen		
	Grundsteuern	45.213	70.369
	<u>Einnahmen aus Leistungstransaktionen – Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung</u>	2.681	25.377
	...	...	...

...

Erlass der bei einem Erwerb fälligen Steuerbeträge

Beispiele für Konsequenzen der Bilanzierung eines Erlasses der bei einem Erwerb fälligen Steuerbeträge durch Anwendung der Paragraphen 78–79 und AL85–AL87 von IPSAS 40

...

EB250. Das FM bilanziert die Steuerforderungen gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 und würde eine Anpassung für die erlassenen Steuern vornehmen.

...

Erfüllung einer zuvor bestehenden Beziehung – Übertragungen

Beispiele für Konsequenzen der Anwendung der Paragraphen 109–110 und AL98–AL101 von IPSAS 40

EB263. Am 1. Januar 20X7 erwirbt die EE die ZE. Am 1. Januar 20X6 ~~stellte~~ ging die EE eine verbindliche Vereinbarung mit der ZE ein, der ZE einen Zuschuss-Transfer in Höhe von WE 800 für die Erbringung einer vereinbarten Anzahl an Trainings an die Mitarbeiter:innen von ZE zur Verfügung zu stellen (d. h. die Leistungsverpflichtung).

EB264. Der Zuschuss Transfer war an die ~~Bedingung~~ Leistungsverpflichtung geknüpft, dass der Zuschuss Transfer entsprechend der Anzahl der nicht geführten Trainings zurückgezahlt wird. ~~Zum~~ Unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt hatte die ZE die Hälfte der vereinbarten Anzahl von Trainings durchgeführt und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 600 in Bezug auf ihre Leistungsverpflichtung den unerfüllten Teil ihrer Leistungsverpflichtung gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 ausgewiesen. Aufgrund früherer Erfahrungen war die EE der Ansicht, dass es wahrscheinlicher ist, dass die ZE Trainings durchführt. Es war daher nicht wahrscheinlich, dass es zu einem Mittelfluss an die EE kommen würde, und die EE erfasste keinen Vermögenswert in Bezug auf den Zuschuss Transfer, sondern verbuchte die vollen WE 800 als Aufwendungen.

(b) ...

Änderungen an IPSAS 41, Finanzinstrumente

Die Paragraphen 2, 3, 37, 45, 60, 87 und ihre verbundenen Überschriften, AL2, AL5, AL6, AL33, AL34, AL43, AL44, AL114 und ihre verbundenen Überschriften, AL124, AL125, AL129, AL132, AL133 und AL158 wurden geändert und Paragraph 156G wurde hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Anwendungsbereich

2. Dieser Standard ist von allen Einheiten auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:

...

- (j) der erstmalige Ansatz und die Bewertung beim erstmaligen Ansatz von Rechten und Verpflichtungen aus ~~Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen~~ Einnahmen aus Transaktionen, für die IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, IPSAS 47, *Einnahmen*, gilt, ~~mit Ausnahme der in (siehe Paragraph AL6) beschriebenen Fälle.~~

...

3. Die im vorliegenden Standard enthaltenen Wertminderungsvorschriften sind zur Erfassung von Wertminderungsaufwendungen oder -erträgen auf jene Rechte anzuwenden, die aus Transaktionen gemäß ~~IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, IPSAS 47, *Einnahmen*, und IPSAS 23, die zu Finanzinstrumenten führen~~, entstehen.

...

Ansatz und Ausbuchung

...

Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten

...

37. Die Differenz zwischen dem Buchwert einer getilgten oder auf eine andere Partei übertragenen finanziellen Verbindlichkeit (oder eines Teils derselben) und dem gezahlten Entgelt, einschließlich übertragener unbarer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen. Wird von den Kreditgebenden auf die Erfüllung einer Verpflichtung verzichtet oder wird diese von Dritten im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion übernommen, kommt ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 zur Anwendung.

...

Klassifizierung

...

Klassifizierung finanzieller Verbindlichkeiten

45. Eine Einheit hat alle finanziellen Verbindlichkeiten für die Folgebewertung als zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet zu klassifizieren. Davon ausgenommen sind

...

- (c) finanzielle Garantien. Nach dem erstmaligen Ansatz haben die Emittierenden eines solchen Vertrags (außer für den Fall, dass Paragraph 45(a) oder (b) Anwendung findet) bei dessen Folgebewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:

- (i) ...; und

- (ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 57), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47 erfassten kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen.

- (d) Zusagen, einen Kredit unter dem Marktzinssatz zur Verfügung zu stellen. Eine Einheit, die eine solche Zusage erteilt (außer für den Fall, dass Paragraph 45(a) Anwendung findet), hat bei deren Folgebewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:

- (i) ...; und

- (ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 57), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47 erfassten kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen.

...

...

Bewertung**Bewertung beim erstmaligen Ansatz**

...

60. Ungeachtet der Vorschrift in Paragraph 57 kann eine Einheit beim erstmaligen Ansatz kurzfristige Forderungen zur Transaktionsgegenleistung (wie in IPSAS 47 definiert) bewerten, wenn die kurzfristigen Forderungen keine wesentliche Finanzierungskomponente enthält (gemäß IPSAS 47 oder wenn die Einheit den praktischen Behelf in Paragraph 126 anwendet) und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zum ursprünglichen Rechnungsbetrag bewerten, wenn der Abzinsungseffekt unwesentlich ist. Eine Einheit kann kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zur Transaktionsgegenleistung bewerten, wenn der Abzinsungseffekt unwesentlich ist.

...

Wertminderung

...

Vereinfachte Vorgehensweise für Forderungen und Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen

87. Ungeachtet der Paragraphen 75 und 77 hat eine Einheit die Wertberichtigung für nachstehend genannte Posten stets in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste zu bemessen:

- (a) Forderungen oder Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen, die aus Leistungstransaktionen resultieren, die im Anwendungsbereich von IPSAS 9-IPSAS 47 liegen und Nichtleistungstransaktionen im Anwendungsbereich von IPSAS 23 und die:
 - (i) keine wesentliche Finanzierungskomponente gemäß IPSAS 47 (oder wenn die Einheit den praktischen Behelf gemäß Paragraph 126 von IPSAS 47 anwendet) enthalten;
 - (c) eine wesentliche Finanzierungskomponente gemäß IPSAS 47 enthalten, wenn die Einheit sich dazu entscheidet, die Wertberichtigung zu einem Betrag gleich der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste zu bewerten. Diese Rechnungslegungsmethode ist auf alle Forderungen oder Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen anzuwenden, kann aber auf Forderungen und Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen separat angewendet werden.
- (b) ...

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 156G. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 2, 3, 37, 45, 60, 87 und ihre verbundenen Überschriften, AL2, AL5, AL6, AL33, AL34, AL43, AL44, AL114 und ihre verbundenen Überschriften, AL124, AL125, AL129, AL132, AL133 und AL158 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Anwendungsleitlinien

...

Anwendungsbereich

...

AL2. Die Vorschriften für Versorgungspläne für Arbeitnehmer:innen, die in den Anwendungsbereich der entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards für die Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen und Verträge über Nutzungsentgelte, die an die Höhe der Einnahmen aus Verkäufen und Dienstleistungen gekoppelt sind und nach IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen, IPSAS 47, Einnahmen, bilanziert werden, werden durch den vorliegenden Standard nicht geändert.

...

AL5. Finanzielle Garantien können verschiedene rechtliche Formen haben (Garantie, einige Arten von Akkreditiven, Kreditderivat, Versicherungsvertrag o. ä.), die für ihre Behandlung in der Rechnungslegung aber unerheblich sind. Wie sie behandelt werden sollten, zeigen folgende Beispiele (siehe Paragraph 2(e)):

(a) Auch wenn eine finanzielle Garantie der Definition eines Versicherungsvertrags nach ~~IFRS 4~~ dem relevanten internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Versicherungsverträgen beschäftigt, entspricht, wenden die Garantiegebenden den vorliegenden Standard an, wenn das übertragene Risiko signifikant ist. Eine Einheit kann sich jedoch unter bestimmten Umständen dafür entscheiden, finanzielle Garantien als Versicherungsverträge von Finanzinstrumenten nach IPSAS 28 zu behandeln, wenn die Garantiegebenden zuvor eine Rechnungslegungsmethode gewählt haben, bei der finanzielle Garantien als Versicherungsverträge behandelt werden und die auf Versicherungsverträge anzuwendenden Bilanzierungsmethoden angewendet haben. Die Garantiegebenden können wählen, ob sie auf derartige finanzielle Garantien diesen Standard oder den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard für Versicherungsverträge anwenden. Wenn die Garantiegebenden den vorliegenden Standard anwenden, haben sie gemäß Paragraph 57 eine finanzielle Garantie erstmalig zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Wenn diese finanzielle Garantie in einer eigenständigen Transaktion zwischen voneinander unabhängigen Parteien einer nicht nahestehenden Partei gewährt wurde, entspricht ihr beizulegender Zeitwert bei Vertragsbeginn der erhaltenen Prämie, solange das Gegenteil nicht belegt ist. Wenn die finanzielle Garantie bei Vertragsbeginn nicht als ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurde, oder sofern die Paragraphen 26–34 und AL32–AL38 Anwendung finden (wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswerts nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllt oder ein anhaltendes Engagement zugrunde gelegt wird), bewerten die Garantiegebenden sie anschließend zum höheren Wert von

(i) ...; und

(b) den ursprünglich erfassten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IPSAS 9–IPSAS 47 (siehe Paragraph 45c)) erfassten kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen.

...

(c) Wenn eine finanzielle Garantie in Verbindung mit ~~einem Verkauf von der Bereitstellung von~~ Gütern gewährt wurde, wenden die Garantiegebenden IPSAS 9–IPSAS 47 an und bestimmen, wann sie die Einnahmen aus der Garantie und aus ~~dem Verkauf von der Bereitstellung von~~ Gütern erfassen.

AL6. ~~Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, können zu Rechten und Verpflichtungen (Vermögenswerten und Verbindlichkeiten) führen, z. B. wenn eine Einheit Zahlungsmittel von einer multilateralen Behörde für die Durchführung bestimmter Tätigkeiten erhält. Ist die Durchführung dieser Tätigkeiten an Bedingungen geknüpft, werden gleichzeitig ein Vermögenswert und eine Verbindlichkeit angesetzt. Ist der Vermögenswert ein finanzieller Vermögenswert, wird er gemäß IPSAS 23 erfasst und beim erstmaligen Ansatz gemäß IPSAS 23 und gemäß diesem Standard bewertet. Eine Verbindlichkeit, die erstmalig aufgrund der Bedingungen, denen die Verwendung des Vermögenswerts unterliegt, angesetzt wird, liegt außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Standards und wird in IPSAS 23 behandelt. Ein Recht aus Einnahmen aus Transaktionen, das die Definition eines Vermögenswerts erfüllt, wird bei erstmaliger Erfassung und Bewertung gemäß IPSAS 47 angesetzt. Ebenso wird eine Verpflichtung aus Einnahmen aus Transaktionen, die die Definition einer Verbindlichkeit erfüllt, bei erstmaliger Erfassung und Bewertung gemäß IPSAS 47 erfasst. Wenn nach dem erstmaligen Ansatz die Umstände darauf hindeuten, dass die Erfassung einer Verbindlichkeit gemäß IPSAS 23 IPSAS 47 nicht mehr sachgerecht ist, hat eine Einheit zu prüfen, ob eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß diesem Standard erfasst werden sollte. Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen aus Transaktionen, können auch zu sonstigen Verbindlichkeiten führen. Diese werden gemäß diesem Standard erfasst und bewertet, wenn sie die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit nach IPSAS 28 erfüllen.~~

...

Ansatz und Ausbuchung

...

Verkauf künftiger Zahlungsflüsse aus einem Hoheitsrecht

AL33. Im öffentlichen Sektor können Verbriefungsprogramme den Verkauf künftiger Zahlungsflüsse aus einem Hoheitsrecht, wie etwa einem Besteuerungsrecht, beinhalten, die bisher nicht als Vermögenswerte erfasst worden sind. Eine Einheit erfasst die aus derartigen Transaktionen entstehenden Einnahmen gemäß ~~dem für Einnahmen maßgeblichen Standard (siehe IPSAS 9 und IPSAS 23)~~ IPSAS 47. Derartige Transaktionen können zu finanziellen Verbindlichkeiten im Sinne von IPSAS 28 führen. Beispiele für derartige finanzielle Verbindlichkeiten sind etwa Fremdkapital, finanzielle Garantien, Verbindlichkeiten aus Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverträgen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit Zahlungsmitteln, die für die kaufende Einheit eingenommen wurden. Finanzielle Verbindlichkeiten sind zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Einheit Vertragspartei des Instruments gemäß Paragraph 10 wird, und gemäß den Paragraphen 45 und 46 zu klassifizieren. Beim erstmaligen Ansatz sind die finanziellen Verbindlichkeiten gemäß Paragraph 57 zu erfassen, die Folgebewertung ist gemäß den Paragraphen 62 und 63 vorzunehmen.

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten

AL34. Im Folgenden sind Beispiele für die Bewertung eines übertragenen Vermögenswerts und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 27 aufgeführt.

Alle Vermögenswerte

- (a) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer von einer Einheit durch einen Vertrag gewährten Garantie zur Zahlung für Ausfallverluste aus dem übertragenen Vermögenswert nicht nach Maßgabe des anhaltenden Engagements ausgebucht werden kann, ist der übertragene Vermögenswert zum Zeitpunkt der Übertragung mit dem niedrigeren Wert aus (i) dem Buchwert des Vermögenswerts und (ii) dem Höchstbetrag des erhaltenen Entgelts, den die Einheit eventuell zurückzahlen müsste (dem „garantierten Betrag“) zu bewerten. Die verbundene Verbindlichkeit wird bei Zugang mit dem Garantiebtrag zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Garantie (der normalerweise dem für die Garantie erhaltenen Entgelt entspricht) bewertet. Anschließend ist der anfängliche beizulegende Zeitwert der Garantie ergebniswirksam ~~zeitproportional~~, wenn (oder sobald) die Leistungsverpflichtung erfüllt ist, zu erfassen (siehe IPSAS 9 gemäß den Grundsätzen in IPSAS 47), und der Buchwert des Vermögenswerts um eine etwaige Wertberichtigung zu kürzen.

...

...

Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten

...

AL43. Übernimmt eine dritte Partei eine Verpflichtung von einer Einheit, und leistet die Einheit im Gegenzug keine oder nur eine nominelle Gegenleistung an diese dritte Partei, hat die Einheit die Ausbuchungsvorschriften des vorliegenden Standards sowie Paragraphen ~~84 bis 87~~ AL155–AL158 von ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47 anzuwenden.

AL44. Kreditgebende verzichten mitunter auf ihr Recht, die von einer Einheit des öffentlichen Sektors geschuldeten Beträge einzutreiben. Beispielsweise kann eine nationale Regierung einer kommunalen Regierung einen geschuldeten Kredit erlassen. Dieser Schuldenerlass würde die Kreditnehmenden rechtlich von den Schulden gegenüber den Kreditgebern entbinden. Wurde auf die Verpflichtungen einer Einheit im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion verzichtet, hat sie die Ausbuchungsvorschriften des vorliegenden Standards sowie Paragraphen ~~84–87~~ AL155–AL158 von ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47 anzuwenden.

...

Bewertung

~~Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen~~ aus Transaktionen

AL114. Der erstmalige Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus ~~Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen~~, aus Transaktionen wird in ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47 behandelt. Sowohl vertragliche als auch nicht vertragliche Vereinbarungen können zu Vermögenswerten führen, die aus ~~Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen~~, aus Transaktionen resultieren (siehe IPSAS 28, Paragraphen AL20 und AL21). Entstehen diese Vermögenswerte aus vertraglichen Vereinbarungen und erfüllen auch sonst die Definition eines Finanzinstruments, sind sie folgendermaßen zu behandeln:

(a) erstmaliger Ansatz gemäß ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47;

Bewertung beim erstmaligen Ansatz:

(i) ~~zum beizulegenden Zeitwert~~ zur Transaktionsgegenleistung gemäß den Grundsätzen in ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47; und

(b) unter Berücksichtigung der Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des finanziellen Vermögenswerts gemäß Paragraph 57 des vorliegenden Standards zuzurechnen sind, in welchem Fall der Vermögenswert im Rahmen der Folgebewertung anders als ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist.

...

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

Bewertung beim erstmaligen Ansatz von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (Paragraphen 57–59)

...

AL124. Eine Einheit beurteilt zunächst anhand der Grundsätze von IPSAS 28 und der Paragraphen ~~42–58~~ AL152–AL153 von ~~IPSAS 23~~–IPSAS 47, ob es sich beim Gehalt des geförderten Kredits de facto um einen Kredit, eine Nichtleistungstransaktion, eine Zuführung von Anteilseigner:innen oder eine Kombination aus diesen handelt. Hat die Einheit festgestellt, dass es sich bei der Transaktion, oder einem Teil der Transaktion, um einen Kredit handelt, beurteilt sie, ob der Transaktionspreis beim erstmaligen Ansatz dem beizulegenden Zeitwert entspricht. Eine Einheit legt den beizulegenden Zeitwert des Kredits gemäß den Grundsätzen in AL144–AL155 fest. Kann eine Einheit den beizulegenden Zeitwert nicht unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt bemessen, kommt ein Bewertungsverfahren zur Anwendung. Bei Anwendung eines Bewertungsverfahrens könnte der beizulegende Wert durch Diskontierung aller künftigen Einzahlungen unter Verwendung eines marktüblichen Zinssatzes für einen ähnlichen Kredit bemessen werden (siehe AL115).

AL125. Alle Differenzen zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Kredits und dem Transaktionspreis (der Krediterlös) sind wie folgt zu behandeln:

(a) Erhält eine Einheit den Kredit, ist die Differenz gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 zu bilanzieren.

...

Erläuternde Beispiele sind in Paragraph ~~IL 54 von IPSAS 23~~ EB296–EB299 von IPSAS 47 sowie in den dem vorliegenden Standard beigefügten Paragraphen EB153–EB161 zu finden.

...

Eigenkapitalinstrumente aus Nichtleistungstransaktionen

...

AL129. Zum erstmaligen Ansatz derartiger Transaktionen hat die Einheit den Gehalt der Vereinbarung zu prüfen und zu beurteilen, ob anfangs die Absicht bestand, im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion Ressourcen zur Verfügung zu stellen oder zu beziehen. Soweit die Transaktion oder der Bestandteil der Transaktion, eine Nichtleistungstransaktion ist, sind alle Vermögenswerte oder Einnahmen aus der Transaktion gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47 zu erfassen. Die Einheit, die die Ressourcen zur Verfügung stellt, muss den Betrag bei erstmaligem Ansatz als Aufwand im Überschuss oder Defizit erfassen.

...

Bewertung finanzieller Garantien, die über eine Nichtleistungstransaktion abgegeben wurden

...

AL132. In Paragraph 9 wird eine „finanzielle Garantie“ als ein Vertrag definiert, „aufgrund dessen Garantiegebende zu bestimmten Zahlungen verpflichtet sind, um Garantiennehmer für einen Schaden zu entschädigen, den sie erleiden, weil bestimmte Schuldner:innen gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leisten.“ Gemäß den Vorschriften dieses Standards müssen finanzielle Garantien, ebenso wie andere finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert erfasst werden. Paragraphen 66–68 des vorliegenden Standards enthalten Erläuterungen und Leitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts. Ergänzend können die Anwendungsleitlinien in den Paragraphen AL144–AL155 herangezogen werden. Die Folgebewertung von finanziellen Garantien erfolgt zum höheren der beiden Beträge aus der gemäß den Paragraphen 73–93 bestimmten Wertberichtigung und dem beim erstmaligen Ansatz erfassten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen gemäß ~~IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen~~ IPSAS 47.

AL133. Im öffentlichen Sektor werden Garantien häufig im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen abgegeben, d. h. kostenlos oder gegen eine nominelle Gegenleistung. Diese Art der Garantie wird üblicherweise zur Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Zielsetzungen der Einheit abgegeben. Ein derartiger Zweck kann etwa Folgendes sein: Unterstützung von Infrastrukturprojekten, Hilfe für Kapitalgesellschaften in wirtschaftlichen Krisenzeiten, Bürgschaften für die auf anderen Ebenen der Regierung ausgegebenen Anleihen und die Kredite von Arbeitnehmer:innen zur Finanzierung von Kraftfahrzeugen, die für die Durchführung ihrer Aufgaben als Arbeitnehmer:innen zu verwenden sind. Gibt es für eine finanzielle Garantie eine Gegenleistung, sollte die Einheit bestimmen, ob diese Gegenleistung aus einer Leistungstransaktion entsteht und ob die Gegenleistung dem beizulegenden Zeitwert entspricht. Entspricht die Gegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert, sollten Einheiten die finanzielle Garantie in Höhe der Gegenleistung ansetzen. Die Folgebewertung sollte zum höheren der beiden Beträge aus der gemäß den Paragraphen 73–93 bestimmten Wertberichtigung und dem beim erstmaligen Ansatz erfassten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der kumulierten ~~Amortisationen~~ Einnahmen gemäß ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47 erfolgen. Kommt die Einheit zu dem Schluss, dass die Gegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht, bemisst die Einheit den Buchwert beim erstmaligen Ansatz, wie wenn keine Gegenleistung bezahlt worden wäre.

...

Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten**Effektivzinsmethode**

...

AL158. Zu den Gebühren, die kein integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind und gemäß IPSAS 9-IPSAS 47 bilanziert werden, gehören u. a.:

...

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

...

Anwendungsbereich

GE6. Vertragliche Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, können zu Vermögenswerten und Verbindlichkeiten führen. Als dieser Standard entwickelt wurde, wird wurde der erstmalige Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, in IPSAS 23, Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers), behandelt. In IPSAS 23 sind waren keine Vorschriften und Leitlinien für die Folgebewertung oder Ausbuchung dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten enthalten. Das IPSASB berücksichtigte das Zusammenspiel dieses Standards und IPSAS 23 bei Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen und die Definition von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten erfüllen.

GE7. Als dieser Standard entwickelt wurde, Das IPSASB entschied, entschied das IPSASB, dass bei im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworbenen Vermögenswerten finanzielle Vermögenswerte wie folgt zu behandeln sind waren:

erstmaliger Ansatz des Vermögenswerts nach IPSAS 23; und

Bewertung beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts nach IPSAS 23 sowie unter Berücksichtigung dieses Standards bei der Beurteilung der sachgerechten Behandlung aller Transaktionskosten, die beim Erwerb des Vermögenswerts angefallen sind.

Da IPSAS 23 keine Vorschriften für die Folgebewertung oder Ausbuchung von Vermögenswerten enthält enthielt, die im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworben wurden, ist auf diese Vermögenswerte dieser Standard anzuwenden, wenn es sich bei ihnen um finanzielle Vermögenswerte handelt.

GE8. Was Verbindlichkeiten betrifft, entschied das IPSASB bei der Entwicklung dieses Standards, dass Verbindlichkeiten, die aufgrund der Bedingungen für eine Übertragung von Ressourcen gemäß IPSAS 23 entstehen, nach demselben IPSAS erstmalig anzusetzen und deren Bewertung zum erstmaligen Ansatz auch nach diesem zu erfolgen hat, weil diese Verbindlichkeiten üblicherweise beim erstmaligen Ansatz nicht die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllen (siehe IPSAS 28). Wenn nach dem erstmaligen Ansatz die Umstände darauf hindeuten, dass es sich bei der Verbindlichkeit um eine finanzielle Verbindlichkeit handelt, hat die Einheit zu beurteilen, ob eine nach IPSAS 23 angesetzte Verbindlichkeit auszubuchen und eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß diesem Standard anzusetzen ist.

GE9. Das IPSASB entschied zu dem Zeitpunkt, zu dem IPSAS 41 finalisiert wurde, dass sonstige Verbindlichkeiten aus Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen – beispielsweise eine Rückgabe von Ressourcen aufgrund einer Verwendungsbeschränkung für einen Vermögenswert – gemäß diesem Standard anzusetzen und zu bewerten sind, wenn sie die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllen.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

GE10. Als das IPSAS diesen Standard entwickelte, stellte ~~D~~das IPSASB fest, dass es bei Vermögenswerten, die im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworben wurden und außerdem die Definition eines finanziellen Vermögenswerts erfüllen, ein Zusammenspiel zwischen IPSAS 23 und diesem Standard gibt. Nach IPSAS 23 müssen Vermögenswerte, die im Rahmen von Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, erworben wurden, bei erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Nach diesem Standard müssen finanzielle Vermögenswerte bei erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zuzüglich Transaktionskosten bewertet werden, wenn der Vermögenswert in der Folge nicht zum ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Die beiden Bewertungsansätze stimmen mit Ausnahme der Behandlung der Transaktionskosten weitgehend miteinander überein.

GE11. Das IPSASB kam zu diesem Zeitpunkt zu dem Schluss, dass es sachgerecht wäre, finanzielle Vermögenswerte aus Nichtleistungstransaktionen anders zu bewerten als jene aus Leistungstransaktionen. Dementsprechend entschied das IPSASB, dass im Rahmen von Nichtleistungstransaktionen erworbene Vermögenswerte beim erstmaligen Ansatz nach dem beizulegenden Zeitwert unter Anwendung der Vorschriften von IPSAS 23 bewertet werden sollten. Wenn beim Erwerb des Vermögenswerts Transaktionskosten anfallen, sollte aber auch der vorliegende Standard berücksichtigt werden.

Eigenkapitalinstrumente aus Nichtleistungstransaktionen

GE12. Im öffentlichen Sektor werden Eigenkapitalinstrumente mitunter mit minimalen Erwartungen hinsichtlich der Zahlungsflüsse erlangt. Es handelt sich dabei um eine Methode, einer anderen Einheit des öffentlichen Sektors Mittel für die Erbringung von Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen. Das IPSASB prüfte die Notwendigkeit zusätzlicher Leitlinien, ähnlich geförderten Krediten, für derartige, nicht zu marktüblichen Bedingungen erworbene Eigenkapitalinstrumente. Das IPSASB stimmte zwar damit überein, dass beim wirtschaftlichen Gehalt derartiger Vereinbarungen grundlegende Unterschiede zu geförderten Krediten bestehen. Jedoch war das IPSASB als dieser Standard entwickelt wurde auch der Ansicht, dass in den Leitlinien von IPSAS 23 und diesem Standard der Ansatz und die Bewertung derartiger Transaktionen ausreichend behandelt ~~wurden~~ wurden und Zur Klarstellung werden wurden zusätzliche Leitlinien aufgenommen.

...

Analyse des Gehalts von Eigenkapitalinstrumenten aus Nichtleistungstransaktionen

GE26. Bei der Entwicklung dieses Standards war ~~D~~das IPSASB der Ansicht, dass die bestehenden Vorschriften und Leitlinien in IPSAS 28 und IPSAS 23 diese Sachverhalte bereits sachgerecht behandeln. IPSAS 28 enthält eine Definition eines Eigenkapitalinstruments und eine Erklärung, wie zu bestimmen ist, ob es sich bei einem Finanzinstrument um eine finanzielle Verbindlichkeit oder um ein Eigenkapitalinstrument handelt. Paragraph 28 von IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, ~~enthält~~ enthält Beispiele für Zuführungen von Anteilseigner:innen. Dennoch entschied das IPSASB, zur Unterstützung von den Adressat:innen bei der Analyse des Gehalts von Finanzinstrumenten aus Nichtleistungstransaktionen Implementierungsleitlinien (Paragraph G.4) auszuarbeiten.

...

Erläuternde Beispiele

...

Geförderte Kredite (Paragraphen ~~AL118–AL126~~AL127)**Beispiel 20 – Aufnahme eines geförderten Kredits (Zinsförderung)**

...

EB154. Die Kommunalbehörde hat einen geförderten Kredit in Höhe von WE 5 Mio. erhalten, der 5 % unter dem aktuellen Marktzinssatz rückzahlbar ist. Die Differenz zwischen den Erträgen aus dem Kredit und dem Barwert der vertraglichen Zahlungen entsprechend der Kreditvereinbarung, abgezinst anhand des marktüblichen Zinssatzes, wird gemäß ~~IPSAS 23~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, erfasst.

EB155. Die Journalbuchungen zur Bilanzierung des geförderten Kredits sind wie folgt:

1. Beim erstmaligen Ansatz setzt die Einheit die folgenden Beträge an:

SOLL	Bank	5.000.000	
	HABEN	Kredit (siehe Tabelle 2 unten)	4.215.450
	HABEN	Verbindlichkeit oder Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen	784.550

Ansatz Erhalt des Kredits zum beizulegenden Zeitwert

Beim Ansatz entweder einer Verbindlichkeit oder von Einnahmen für den marktüblichen Teil des Kredits wird *IPSAS 23* *IPSAS 47* berücksichtigt. Paragraph ~~EB54~~*EB302* dieses Standards enthält Journalbuchungen für den Ansatz und die Bewertung des marktüblichen Teils des Kredits, die als Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen angesehen werden.

...

...

Implementierungsleitlinien

...

Abschnitt F Geförderte Kredite und Nichtleistungs-Eigenkapitaltransaktionen

G.1 Abfolge der Analyse von „ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen“ für geförderte Kredite

Wenn eine Einheit einen geförderten Kredit (finanzieller Vermögenswert) ausreicht, wann muss sie beurteilen, wie dieser für die Folgebewertung zu klassifizieren ist?

Eine Einheit beurteilt zunächst anhand der Grundsätze von IPSAS 28 und der Paragraphen 42–58 ~~AL152–AL153~~ von ~~IPSAS 23~~ ~~AL152~~ einen Zuschuss, ~~AL153~~ einen Transfer, eine Zuführung von Anteilseigner:innen oder eine Kombination aus diesen handelt. Hat die Einheit festgestellt, dass es sich bei der Transaktion, oder einem Teil der Transaktion, um einen Kredit handelt, beurteilt sie, ob der Transaktionspreis die Transaktionsgegenleistung beim erstmaligen Ansatz dem beizulegenden Zeitwert entspricht. Eine Einheit legt den beizulegenden Zeitwert des Kredits gemäß den Grundsätzen in AL144–AL155 fest.

...

Änderungen an IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*

Die Paragraphen 18, 98, 99, 102 und 120 werden geändert und Paragraph 103D wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Identifizierung eines Leasingverhältnisses (siehe Paragraphen AL10–AL34)

...

Leasinggebende

18. Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, haben die Leasinggebenden die vertraglich vereinbarte Gegenleistung gemäß ~~IFRS 15, Erlöse aus Verträgen mit Kunden~~, *IPSAS 47, Einnahmen*, aufzuteilen.

...

Sale-and-leaseback-Transaktionen

...

Bestimmung, ob die Übertragung des Vermögenswerts einen Verkauf darstellt

98. Um zu bestimmen, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf zu bilanzieren ist, hat eine Einheit die Vorschriften des ~~IFRS 15~~ *IPSAS 47, Einnahmen*, anzuwenden, anhand deren bestimmt wird, wann eine Leistungsverpflichtung als erfüllt gilt.

Übertragung des Vermögenswerts stellt einen Verkauf dar

99. Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den/die Verkäufer:in/Leasingnehmenden die in ~~IFRS 15~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, festgelegten Vorschriften für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf erfüllt,

...

Übertragung des Vermögenswerts stellt keinen Verkauf dar

102. Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den/die Verkäufer:in/Leasingnehmenden die in ~~IFRS 15~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, festgelegten Vorschriften für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf nicht erfüllt,

...

Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossene Sale-and-leaseback-Transaktionen

120. Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossenen Sale-and-leaseback-Transaktionen bewertet die Einheit nicht neu, ob die Übertragung des zugrunde liegenden Vermögenswerts die für eine Erfassung als Veräußerung erforderlichen Vorschriften in ~~IFRS 15~~ IPSAS 47, *Einnahmen*, erfüllt.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 103D. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 18, 98, 99, 102 und 120 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

...

Querverweis auf IFRS 15, Erlöse aus Verträgen mit Kunden

...

- GE99. Das IPSASB hat bei der Entwicklung dieses Standards beschlossen, auf IFRS 15 zu verweisen, anstatt auf den entsprechenden nationalen oder internationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Einnahmen aus Verträgen mit Kunden befasst, wo dies angemessen ist, da er mit dem:

- (a) kontrollbasierten Ansatz für die Bilanzierung von Leasingnehmenden in IPSAS 43 im Einklang steht; und
IFRS 16-Verweis auf IFRS 15 in den entsprechenden Anforderungen im Einklang steht.

- GE100. Bei dieser Entscheidung stellte das IPSASB fest, dass diese Verweise aktualisiert werden, wenn ~~ein neuer IPSAS zu Einnahmen~~ der neue IPSAS 47, *Einnahmen* veröffentlicht wird.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- GE102. Bei der Entscheidung über den Zeitpunkt des Inkrafttretens hat das IPSASB berücksichtigt, dass:

...

- (c) es dem IPSASB genügend Zeit verschafft, um ~~einen neuen IPSAS zu Einnahmen~~ den neuen IPSAS 47 und andere IPSAS, die im Arbeitsprogramm des IPSASB in Entwicklung sind, fertig zu stellen, was zu Folgeänderungen an IPSAS 43 führen kann;

...

GE103. Das IPSASB entschied, die frühere Anwendung von IPSAS 43 zu erlauben, anstatt sie zu empfehlen, da der Standard idealerweise mit ~~dem neuen an IFRS 15 angeglichenen IPSAS zu Einnahmen~~ dem neuen an IFRS 15 angeglichenen IPSAS 47 angewendet werden sollte. ~~Die Grundsätze in IFRS 15 werden jedoch gerade vom IPSASB überprüft.~~

GE104. Dass IPSASB legte während der Entwicklung dieses Standards fest, dass ~~f~~Für diejenigen Einheiten des öffentlichen Sektors, die sich für eine vorzeitige Anwendung von IPSAS 43 entscheiden, könnte die Analyse von Einnahmentransaktionen nach unterschiedlichen Grundsätzen komplexer werden: Einige Leasingtransaktionen würden nach den Grundsätzen von IFRS 15 bilanziert, während die Einnahmen aus anderen Nichtleasingtransaktionen weiterhin nach den Grundsätzen von IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, bilanziert werden, bis das IPSASB einen neuen IPSAS zu Einnahmen veröffentlicht. Der Querverweis auf IFRS 15, wo dies für den Ansatz von Einnahmen angemessen ist, stellt jedoch eine vorübergehende Lösung dar, die es Einheiten des öffentlichen Sektors ermöglicht, sich auf die künftigen Änderungen vorzubereiten, die erforderlich sein könnten, wenn das IPSASB sein Projekt zu Einnahmen abschließt und den neuen IPSAS 47 veröffentlicht.

...

Erläuternde Beispiele

...

Sale-and-leaseback-Transaktionen (siehe Paragraphen 97–102)

...

Beispiel 24 – Sale-and-leaseback-Transaktionen

Eine Einheit (Verkäuferin/Leasingnehmende) verkauft ein Gebäude an eine andere Einheit (Käuferin/Leasinggebende) für Zahlungsmittel in Höhe von WE 2.000.000. Unmittelbar vor der Transaktion wird das Gebäude mit einem Wert von WE 1.000.000 angesetzt. Zur gleichen Zeit geht die Verkäuferin/Leasingnehmende einen Vertrag mit der Käuferin/Leasinggebenden über das Recht zur Nutzung des Gebäudes für 18 Jahre mit jährlichen Zahlungen in Höhe von WE 120.000, zahlbar am Ende jeden Jahres, ein. Die Bedingungen der Transaktion sind so gestaltet, dass die Übertragung des Gebäudes durch die Verkäuferin/Leasingnehmende die Anforderungen zur Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung gemäß ~~IFRS 15, Erlöse aus Verträgen mit Kunden, IPSAS 47, Einnahmen~~, erfüllt. Die Verkäuferin/Leasingnehmende und Käuferin/Leasinggebende bilanziert die Transaktion daher als Sale-and-leaseback-Transaktion. Dieses Beispiel ignoriert jegliche anfängliche direkte Kosten.

...

Änderungen an IPSAS 44, Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten

...

Implementierungsleitlinien

...

Darstellung aufgebener operativer Aktivitäten in der Ergebnisrechnung (Paragraph 42)

...

Beispiel 11

...

	20X2	20X1
fortzuführende operative Aktivitäten		
Einnahmen		
Steuern	X	X
Gebühren, Geldbußen, Strafge­lder und Lizenzen ~~Andere verpflichtende Beiträge und Abgaben~~	X	X
~~Einnahmen aus Leistungstransaktionen~~	~~X~~	~~X~~
Transfers von anderen staatlichen Einrichtungen ohne eine verbindliche Vereinbarung	X	X
Einnahmen von Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung	X	X
Sonstige Einnahmen	X	X
Gesamteinnahmen	<u>X</u>	<u>X</u>

...

Änderungen an IPSAS 45, Sachanlagen

Die Paragraphen 64, 67 und 68 werden geändert und Paragraph 87A wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Ausbuchung

...

64. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). ~~Bei der Bestimmung des~~ Als Abgangsdatums einer Sachanlage, ~~wendet eine Einheit die Kriterien in IPSAS 9, Einnahmen aus Leistungstransaktionen für den Ansatz von Einnahmen aus dem Verkauf von~~ gilt das Datum, an dem die Empfänger:innen gemäß den Anforderungen die Verfügungsgewalt über den Gegenstand erlangen und durchsetzbare Verpflichtungen oder Leistungsverpflichtungen gemäß IPSAS 47, Einnahmen, erfüllt sind. ~~und~~ IPSAS 43 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.

...

67. Die Höhe Gegenleistung beim Abgang im Falle der Ausbuchung einer Sachanlage im Überschuss oder Defizit zu erfassenden Gegenleistung wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Wenn die Zahlung für den Gegenstand nicht sofort erfolgt, ist die erhaltene Gegenleistung beim erstmaligen Ansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der Gegenleistung und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinseinnahmen, die die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegeln, gemäß IPSAS 9 erfasst wird gemäß den Anforderungen zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung in den Paragraphen 109–132 von IPSAS 47 bestimmt. Spätere Änderungen des im Überschuss oder Defizit erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Anforderungen über Änderungen der Transaktionsgegenleistung in IPSAS 47 erfasst.

68. Eine Einheit jedoch, die im Laufe ihrer Aktivität regelmäßig Posten der Sachanlagen ~~verkauft~~ bereitstellt, die sie zwecks Weitervermietung gehalten hat, überträgt diese Vermögenswerte zum Buchwert in die Vorräte, wenn sie nicht mehr vermietet werden und zum Verkauf anstehen. Die Erlöse Gegenleistung aus dem Verkauf ~~Abgang~~ dieser Vermögenswerte werden gemäß ~~IPSAS 9~~ IPSAS 47 als Einnahmen ausgewiesen. IPSAS 44 ist nicht anzuwenden, wenn Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden, im Laufe ihrer üblichen operativen Aktivität zu Vorräten übertragen werden.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

87A. Durch IPSAS 47, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 64, 67 und 68 geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47 gleichzeitig anzuwenden.

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 47 beigefügt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Einführung

GE1. IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, wurde im Dezember 2006 veröffentlicht und entwickelt, um Leitlinien zur Bilanzierung von Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen bereitzustellen, die einen großen Anteil der Einnahmen im öffentlichen Sektor ausmachen. Die Veröffentlichung von IPSAS 23 vervollständigte den Katalog der Standards zu Einnahmen zusammen mit IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, und IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, die beide im Juli 2001 veröffentlicht wurden. IPSAS 9 und IPSAS 11 basierten jeweils auf IAS 18, *Umsatzerlöse*, und IAS 11, *Fertigungsaufträge*, die beide vom International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlicht wurden.

GE2. Seit IPSAS 23 anwendbar ist, wurde das IPSASB auf die Bedenken der Adressat:innen hinsichtlich der Anwendung des Standards aufmerksam, insbesondere:

- (a) Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen Leistungs- und Nichtleistungstransaktion;
- (b) Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen einer Bedingung und einer Beschränkung;
- (c) Fehlen von Leitlinien zu Mehrjahresfinanzierungsvereinbarungen;
- (d) Fehlen von Leitlinien zur Bilanzierung von im Voraus erhaltenen Steuern für Zeiträume, in denen sie verwendet werden sollen;
- (e) Fehlen von Leitlinien zur Bilanzierung von Kapitalzuschüssen; und
- (f) Fehlen von Leitlinien zur Bilanzierung von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen.

GE3. Im Mai 2014 veröffentlichte das IASB die endgültige Fassung von IFRS 15, *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, die einen umfassenden Rahmen zur Erfassung von Einnahmen aus Kundenverträgen bietet. IFRS 15 ersetzt IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, *Kundenbindungsprogramme*, IFRIC 15, *Verträge über die Errichtung von Immobilien*, IFRIC 18, *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* und SIC-31, *Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen*.

GE4. Im Jahr 2015 begann das IPSASB mit einem Projekt zur Aktualisierung der IPSAS, die sich mit der Bilanzierung von Einnahmen befassen, als Teil des Angleichungsprogramms des IPSASB, das darauf abzielt, die IPSAS mit den IFRS®-Standards in Einklang zu bringen. Das IPSASB veröffentlichte im August 2017 das Konsultationspapier, *Bilanzierung von Einnahmen und Aufwendungen aus Nichtleistungstransaktionen*. Neben der möglichen Angleichung an IFRS 15 bot das Konsultationspapier dem IPSASB auch die Möglichkeit, einige der Anwendungsprobleme bezüglich der Leitlinien für Einnahmen, die aus Nichtleistungstransaktionen entstehen, in IPSAS 23 erneut zu bewerten und zu behandeln. Insbesondere beschäftigte sich das IPSASB mit der Frage, ob Bilanzierungsansätze, die darauf basieren, ob Einnahmen aus Transaktionen mit oder ohne Erfüllungsverpflichtungen erfolgen, angemessener sind als die Unterscheidung zwischen Leistungs- und Nichtleistungstransaktionen. Basierend auf dieser neuen Denkweise klassifizierte das Konsultationspapier Einnahmen aus Transaktionen im öffentlichen Sektor in folgende Kategorien:

- (a) Transaktionen ohne Erfüllungsverpflichtungen oder Vorgaben. Im derzeitigen Rahmen von IPSAS 23 beinhalten Einnahmen aus Transaktionen mit Vorgaben die Übertragung von Vermögenswerten an Ressourcenempfänger:innen mit der Erwartung und/oder dem Verständnis, dass diese auf eine bestimmte Weise verwendet werden und dass die empfangende Einheit entsprechend handelt oder Leistungen erbringt;¹

¹ IPSAS 23 enthielt das Konzept der Vorgaben, also Bestimmungen in Gesetzen oder Vorschriften oder einer verbindlichen Vereinbarung, die die Verwendung eines übertragenen Vermögenswerts regeln. Vorgaben können in Form von Bedingungen (Vorgaben, mit denen festgelegt wird, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts (1) von den Empfangenden wie festgelegt zu verbrauchen ist, oder (2) an die Übertragenden zurückzuzahlen ist) oder Beschränkungen (Vorgaben, die den Zweck der Verwendung eines übertragenen Vermögenswerts einschränken oder lenken, in denen jedoch nicht festgelegt wird, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial an die Übertragenden zurückzuzahlen ist, wenn er nicht wie festgelegt eingesetzt wird.) vorliegen.

- (b) Transaktionen mit Vorgaben, wie in IPSAS 23 beschrieben, die nicht alle Anforderungen von IFRS 15 erfüllen; und
- (c) Transaktionen, die alle Anforderungen von IFRS 15 erfüllen, bei denen zugesagte Güter oder Dienstleistungen an Kunden übertragen werden und die aus einem Vertrag mit einem Kunden hervorgehen, der Erfüllungsverpflichtungen begründet.

GE5. Die Mehrheit der Antwortenden zum Konsultationspapier stimmte zu, dass es im öffentlichen Sektor verschiedene Arten von Einnahmen gibt, und unterstützte einen Klassifizierungsansatz, der darauf basiert, ob die Einnahmen aus Transaktionen Erfüllungsverpflichtungen enthalten. Zudem stellten die Antwortenden fest und das IPSASB bestätigte dies, dass die Konzepte der Vorgaben, die in Form von Einschränkungen oder Bedingungen auftreten können, im Leistungs-/Nichtleistungs-Ansatz von IPSAS 23 in der Praxis schwer anzuwenden sind.

Entwicklung von Standardentwurf 70, Einnahmen mit Erfüllungsverpflichtungen und Standardentwurf 71, Einnahmen ohne Erfüllungsverpflichtungen

GE6. Auf Basis der Antworten zum Konsultationspapier und nachfolgender Diskussionen entschied das IPSASB, sich von der Unterscheidung zwischen Leistungs- und Nichtleistungstransaktionen zu lösen und Bilanzierungsansätze zu entwickeln, die darauf basieren, ob die Transaktion mit oder ohne Erfüllungsverpflichtungen ist.

GE7. Die Bilanzierungsansätze wurden in zwei Standardentwürfen zu Einnahmen vorgestellt: Standardentwurf 70, Einnahmen mit Erfüllungsverpflichtungen, und Standardentwurf 71, Einnahmen ohne Erfüllungsverpflichtungen. Die Veröffentlichung von zwei separaten Standardentwürfen ermöglichte es dem IPSASB, die Angleichung mit den IFRS klar darzustellen und die bestehende Verteilung der Leitlinien für unterschiedliche Arten von Einnahmen aus Transaktionen beizubehalten:

- (a) Standardentwurf 70 enthielt Leitlinien für Leistungstransaktionen, ähnlich wie im privaten Sektor und basiert auf den Anforderungen von IFRS 15, angepasst an Einheiten des öffentlichen Sektors sowie unter Berücksichtigung der Anforderungen anderer IPSAS. Standardentwurf 70 sollte IPSAS 9 und IPSAS 11 ersetzen, die hauptsächlich auf IAS 18 bzw. IAS 11 basierten; und
- (b) Standardentwurf 71 enthielt Leitlinien für Nichtleistungstransaktionen, die den Großteil der Transaktionen im öffentlichen Sektor ausmachen. Standardentwurf 71 sollte IPSAS 23 ersetzen.

GE8. Bei der Entwicklung der vorgeschlagenen Standards hat das IPSASB:

- (a) Leitlinien im Sinne des *Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM 2014)* in Bezug auf Einnahmen berücksichtigt. Ziel dabei war es, nicht erforderliche Unterschiede zu vermeiden.
- (b) bei der Ausarbeitung zusätzlicher Beispiele zur Erläuterung des Umfelds im öffentlichen Sektor Leitlinien berücksichtigt, die von nationalen Standardsetzenden oder von Aufsichtsorganen für Einheiten des öffentlichen Sektors entwickelt wurden.
- (c) jene Aspekte von IPSAS 9 und IPSAS 11 berücksichtigt, die speziell in Bezug auf Sachverhalte oder Umstände entwickelt wurden, die den öffentlichen Sektor betreffen oder in diesem weiter verbreitet sind als in anderen Sektoren. Der Schwerpunkt des IPSASB lag auf der Behandlung dieser Sachverhalte im Standard;
- (d) Änderungen an Aspekten von IPSAS 23 vorgenommen, um die Bedenken von Adressat:innen zu berücksichtigen²;
- (e) seinen *Prozess zur Durchsicht und Anpassung von Dokumenten des IASB* angewendet. IFRS 15 wurde angepasst, wenn Sachverhalte festgestellt wurden, die den öffentlichen Sektor betreffen und eine Abweichung rechtfertigen. Im Rahmen des Entwicklungsprozesses diskutierte das IPSASB eine Reihe von Sachverhalten und ob Abweichungen gerechtfertigt sind; und
- (f) vereinbart, den bestehenden Text von IFRS 15 beizubehalten, soweit dieser mit den bestehenden IPSAS übereinstimmt und folgende Anpassungen vorzunehmen:

² Daher wurden Paragraphen der Grundlagen für die Entscheidungsfindung aus IPSAS 23, die sich auf beibehaltenen Text von IPSAS 23 beziehen, eingebunden.

- (i) Änderungen bei Definitionen und Terminologie in IFRS 15, um Übereinstimmung mit dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (dem *Rahmenkonzept*), Konsistenz mit Definitionen und Terminologie der bestehenden IPSAS und die Berücksichtigung des öffentlichen Sektors sicherzustellen;
- (ii) Hinzufügen von Anwendungsleitlinien zu spezifischen Fragestellungen im öffentlichen Sektor oder solchen, die dort häufiger auftreten;
- (iii) Ersetzung der „Änderungen an anderen Standards“ in IFRS 15 durch „Änderungen an anderen IPSAS“, um die IPSAS-Literatur widerzuspiegeln. Wo zutreffend, wurden Verweise auf andere IFRS-Standards entsprechend auf die entsprechenden IPSAS angepasst;
- (iv) Entfernen von erläuternden Beispielen, die nur eine geringe oder keine Relevanz für den öffentlichen Sektor hatten; und
- (v) Anpassung der Beispiele aus IFRS 15 an den Kontext des öffentlichen Sektors sowie Hinzufügen von spezifischen Beispielen für den öffentlichen Sektor zur Unterstützung der Anwendung von Standardentwurf 70.

GE9. Im Februar 2020 veröffentlichte das IPSASB Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 zusammen mit Standardentwurf 72, *Transferaufwendungen*. Die drei Standardentwürfe wurden gemeinsam veröffentlicht, um den Zusammenhang zwischen der Bilanzierung von Einnahmen und Transferaufwendungen hervorzuheben.

Feedback von Adressat:innen zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71

GE10. Das IPSASB erhielt zu Standardentwurf 70, 71 und 72 jeweils eine breite und vielfältige Reihe von Antworten. Während der Überprüfung der Rückmeldungen zu den Standardentwürfen stellte das IPSASB fest, dass die Kommentare insgesamt keine wesentlichen Bedenken hinsichtlich der Prinzipien zur Bilanzierung von Einnahmen aufzeigten; vielmehr forderten die Antworten im Allgemeinen Klarstellungen und zusätzliche Leitlinien zu den Rechnungslegungsprinzipien sowie eine weitere Betrachtung von Struktur und Aufbau der Leitlinien, um die praktische Anwendung zu unterstützen.

GE11. Das IPSASB stellte außerdem fest, dass die Adressat:innen weiterhin die Auffassung vertreten, dass es im öffentlichen Sektor verschiedene Arten von Einnahmen gibt und unterschiedliche Transaktionen gesonderte Rechnungslegungsprinzipien rechtfertigen können. Das IPSASB berücksichtigte die Rückmeldungen aus den Konsultationspapier- und Standardentwurf-Prozessen gemeinsam und erkannte an, dass die Unterscheidung zwischen Leistungs- und Nichtleistungstransaktion zwar in der Praxis bei der Klassifizierung und Bilanzierung von Einnahmen als schwierig anzuwenden gilt, sie aber dennoch als zugrundeliegendes wirtschaftliches Konzept weiterbesteht. Anders ausgedrückt: Während das IPSASB beschlossen hat, die Verwendung von Leistungs- und Nichtleistungstransaktionen als definierte Begriffe zur Klassifizierung von Einnahmen aufzugeben, bleibt das Konzept geeignet, den wirtschaftliche Gehalt von Transaktionen im öffentlichen Sektor zu beschreiben.

GE12. Einige Rückmeldungen zu den Standardentwürfen wiesen darauf hin, dass es schwierig war, den jeweils anwendbaren Standardentwurf für ihre Einnahmen aus Transaktionen zu bestimmen und baten um Klarstellung hinsichtlich der Wechselbeziehung zwischen Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 sowie zur praktischen Anwendung der vorgeschlagenen Standards. Ein Teil dieser Verwirrung wurde auf die Unterscheidung zwischen Erfüllungsverpflichtungen und gegenwärtigen Verpflichtungen zurückgeführt, die jeweils im Anwendungsbereich von Standardentwurf 70 beziehungsweise Standardentwurf 71 liegen.

Besprechung mit dem beratenden Beirat des IPSASB

GE13. In den Besprechungen im Dezember 2020 und Juni 2021 konsultierte das IPSASB den beratenden Beirat zu den von Antwortenden hervorgehobenen wesentlichen Problemen. Mitglieder des beratenden Beirats stellten Input und Ratschläge bereit, die dem IPSASB halfen, Probleme zu überdenken und zu beseitigen.

Antwort des IPSASB auf das Feedback von Standardentwurf 70 und 71

GE14. Angesichts der Rückmeldungen zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 entschied das IPSASB, seine Entscheidungen zur vorgeschlagenen Struktur der Leitlinien zu Einnahmen aus Transaktionen erneut zu prüfen und zu überlegen, wie die vorgeschlagenen Rechnungslegungsprinzipien sowie die damit verbundenen Angabepflichten für Einnahmen aus Transaktionen im öffentlichen Sektor besser erläutert werden können. Zu den Hauptänderungen zählen:

- (a) Beibehaltung des Konzepts der verbindlichen Vereinbarung als grundlegendes Prinzip für die Bilanzierung von Einnahmen, das das anzuwendende Rechnungslegungsmodell bestimmt (Paragraphen GE15–GE17);
- (b) Darstellung der Bilanzierungsleitlinien für Einnahmen aus Transaktionen in einem einzigen IPSAS, um die Häufigkeit der Arten von Einnahmen im öffentlichen Sektor und die grundlegenden Konzepte der Bilanzierung von Einnahmen klarer zu vermitteln (Paragraphen GE18–GE19); und
- (c) Verwendung eines einzigen Konzepts, der Leistungsverpflichtung, für die rechtlich verbindliche Verpflichtung einer Einheit, die sich aus einer verbindlichen Vereinbarung ergibt (Paragraphen GE20–GE30).

Das Konzept verbindliche Vereinbarung

GE15. Die Mehrheit der Rückmeldungen zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 unterstützte die Verwendung und das Konzept der verbindlichen Vereinbarungen im öffentlichen Sektor. Unter Berücksichtigung der Kommentare der Adressat:innen stellte das IPSASB außerdem fest, dass Einnahmen ohne Erfüllungsverpflichtungen und Einnahmen mit Erfüllungsverpflichtungen sich zwar in ihrem wirtschaftlichen Gehalt unterscheiden, letztere jedoch voraussichtlich einen sehr kleinen Teil der Transaktionen im öffentlichen Sektor ausmachen und die Existenz einer verbindlichen Vereinbarung in der Bilanzierung von Einnahmen von größerer Bedeutung ist. Daher entschied das IPSASB, das Konzept der verbindlichen Vereinbarung als grundlegendes Prinzip der Bilanzierung von Einnahmen beizubehalten.

GE16. Das IPSASB bestätigte außerdem, dass Durchsetzbarkeit ein wesentlicher Bestandteil einer verbindlichen Vereinbarung ist und die spezifischen Details innerhalb verbindlicher Vereinbarungen klar die Rechte und Pflichten jeder Partei festlegen (d. h. wofür jede Partei verantwortlich ist und wie sie dafür zur Rechenschaft gezogen wird). Die Durchsetzbarkeit verbindlicher Vereinbarungen erfordert Unterschiede in den Rechnungslegungsgrundsätzen, um der einzigartigen Natur und den Risiken von Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen im Vergleich zu Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen Rechnung zu tragen. Das IPSAS stellte zudem klar, dass sich die Durchsetzbarkeit aus verschiedenen Mechanismen ergeben kann, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung der festgelegten Verpflichtungen haftbar zu machen, indem sie Parteien, die ihre Verpflichtungen nicht erfüllen, Konsequenzen auferlegen.

GE17. Der Fokus auf die Beurteilung der Fähigkeit zur Durchsetzung einer verbindlichen Vereinbarung ist integraler Bestandteil des übergeordneten Ziels einer besseren öffentlichen Finanzverwaltung. Aus der umfassenderen Perspektive der öffentlichen Finanzverwaltung ist der Zweck und die Absicht durchsetzbarer Transaktionen, wie verbindlicher Vereinbarungen, den Parteien im Rahmen der Vereinbarung die Erreichung spezifischer Ziele zu ermöglichen. Die Fähigkeit, diese Vereinbarungen durchzusetzen, stellt sicher, dass eine Einheit zur Rechenschaft gezogen wird und andere beteiligte Parteien ebenfalls zur Rechenschaft gezogen werden können, wodurch eine wirksame öffentliche Finanzverwaltung unterstützt wird. Eine angemessene Berichterstattung und Angabe von Informationen in Bezug auf diese Vereinbarungen ermöglicht es Einheiten des öffentlichen Sektors, gegenüber ihren Adressat:innen transparent zu sein.

Ein IPSAS zu Einnahmen

GE18. Basierend auf seiner Überprüfung der Anliegen der Adressat:innen, den Diskussionen zu wichtigen Konzepten und Prinzipien der Bilanzierung von Einnahmen sowie der anschließenden Analyse von Darstellungsoptionen entschied das IPSASB, die zuvor in Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 vorgeschlagenen Leitlinien in einem einzigen Standard neu zu strukturieren und darzustellen, der:

- (a) den Titel „Einnahmen“ trägt, eine klare Struktur und Verweise enthält und eine einzige Quelle für Leitlinien zu allen Einnahmen im öffentlichen Sektor darstellt;

- (b) von einer Einheit verlangt, im Vorfeld zu prüfen, ob es sich bei der Transaktion um eine ohne oder mit verbindlicher Vereinbarung handelt, basierend auf der in GE15 getroffenen Schlussfolgerung; und
- (c) separate Leitlinien für Einnahmen ohne verbindliche Vereinbarungen und für Einnahmen mit verbindlichen Vereinbarungen enthält.

GE19. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass diese überarbeitete Struktur und Darstellung die Häufigkeit der Einnahmen im öffentlichen Sektor besser widerspiegeln würde, wobei Leitlinien zu den meisten Einnahmen im öffentlichen Sektor zuerst dargestellt werden und insgesamt aus Sicht des öffentlichen Sektors angemessener ist.

Leistungsverpflichtung

GE20. Das IPSASB stellte fest, dass die meisten Rückmeldungen zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 anerkannten, dass es im öffentlichen Sektor unterschiedliche Arten von Einnahmen gibt und grundsätzlich der Unterscheidung zwischen „Erfüllungsverpflichtungen“, wie in Standardentwurf 70 definiert, und „gegenwärtigen Verpflichtungen“, wie in Standardentwurf 71 beschrieben, zustimmten. Einige Rückmeldungen wiesen jedoch darauf hin, dass diese Unterscheidung nicht klar oder in der Praxis schwer anwendbar sei und es deshalb unklar gewesen sei, welcher vorgeschlagene Standard und welches Prinzip für eine bestimmte Transaktion gelten sollte.

GE21. Infolge dieser Kommentare hat das IPSASB:

- (a) die Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den „gegenwärtigen Verpflichtungen“, wie in Standardentwurf 71 vorgeschlagen und den „Erfüllungsverpflichtungen“, wie in Standardentwurf 70 vorgeschlagen, überprüft
- (b) geprüft, ob die Unterschiede unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze für Einnahmen mit gegenwärtigen Verpflichtungen im Vergleich zu Einnahmen mit Erfüllungsverpflichtungen rechtfertigen; und
- (c) die vorgeschlagenen Leitlinien klargestellt, um die Konzepte grundsätzlicher und verständlicher zu erklären.

Ähnlichkeiten und Unterschiede

GE22. Während der Überprüfung der Kommentare der Antwortenden stellte das IPSASB fest, dass sowohl gegenwärtige Verpflichtungen als auch Erfüllungsverpflichtungen:

- (a) aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen entstehen und somit rechtlich verbindliche Verpflichtungen darstellen (d.h. durchsetzbar durch rechtliche oder gleichwertige Mittel);
- (b) in der verbindlichen Vereinbarung mit ausreichender Spezifität beschrieben werden, um jeder Partei in der verbindlichen Vereinbarung zu ermöglichen, die andere Partei bzw. die anderen Parteien zur Erfüllung ihrer jeweiligen Verpflichtungen in einer bestimmten Weise zur Rechenschaft zu ziehen, entsprechend den Bedingungen dieser verbindlichen Vereinbarung; und
- (c) Bilanzierungseinheiten sind, um unterscheidbare Bestandteile in einer verbindlichen Vereinbarung zu bestimmen, die als Mechanismen zur Erfassung und Bewertung von Einnahmen verwendet werden, während die Einheit ihre Verpflichtungen aus dieser verbindlichen Vereinbarung erfüllt.

GE23. Hinsichtlich der Unterschiede stellte das IPSASB klar, dass das Konzept der gegenwärtigen Verpflichtung dazu gedacht war, Nichtleistungstransaktionen des öffentlichen Sektors abzubilden, die aus verbindlichen Vereinbarungen resultieren und zuvor durch IPSAS 23 abgedeckt waren, während eine Erfüllungsverpflichtung dazu bestimmt ist, Leistungstransaktionen des öffentlichen Sektors abzubilden, die zuvor durch IPSAS 9 und IPSAS 11 erfasst wurden (und vergleichbar mit kommerziellen Transaktionen im privaten Sektor im Anwendungsbereich von IFRS 15 sind). Im Einklang mit seiner Entscheidung, den wirtschaftliche Gehalt dieser Transaktionen anzuerkennen, aber die Verwendung von Leistungs- und Nichtleistungstransaktion zur Klassifizierung von Einnahmen aufzugeben, erwog das IPSASB ferner, wie die beiden Arten von Verpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung besser unterschieden werden können.

GE24. Eine Erfüllungsverpflichtung, wie sie in Standardentwurf 70 dargestellt wird, ist eine Verpflichtung einer Einheit, die eine Übertragung an eine externe Partei erfordert (d.h. von der Einheit zurück an die Transfergeber:innen (Käufer:innen) oder an identifizierte Dritten als Begünstigte). Die Ergebnisse aus der Ressourcennutzung der Einheit im Rahmen einer Erfüllungsverpflichtung gemäß Standardentwurf 70 werden in Form von eindeutigen Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei übertragen. Dies würde Einnahmen aus Transaktionen im öffentlichen Sektor, wie Kapitaltransfers, nicht erfassen, bei denen die Zusage, Ressourcen auf eine bestimmte Weise, allein oder zusammen mit anderen Ressourcen, zu verwenden, zur internen Nutzung von Ressourcen für spezifische Güter oder Dienstleistungen führt. Eine rechtlich verbindliche Verpflichtung, die eine Übertragung aus der Einheit an eine externe Partei erfordert, verlangt in der Regel eine größere Spezifität und klar identifizierbare Handlungen, die von der Einheit zu erfüllen sind, wodurch eine objektivere und potenziell spezifischere Identifikation, Erfassung und Bewertung von Einnahmen ermöglicht wird.

Auswirkung auf Rechnungslegungsgrundsätze

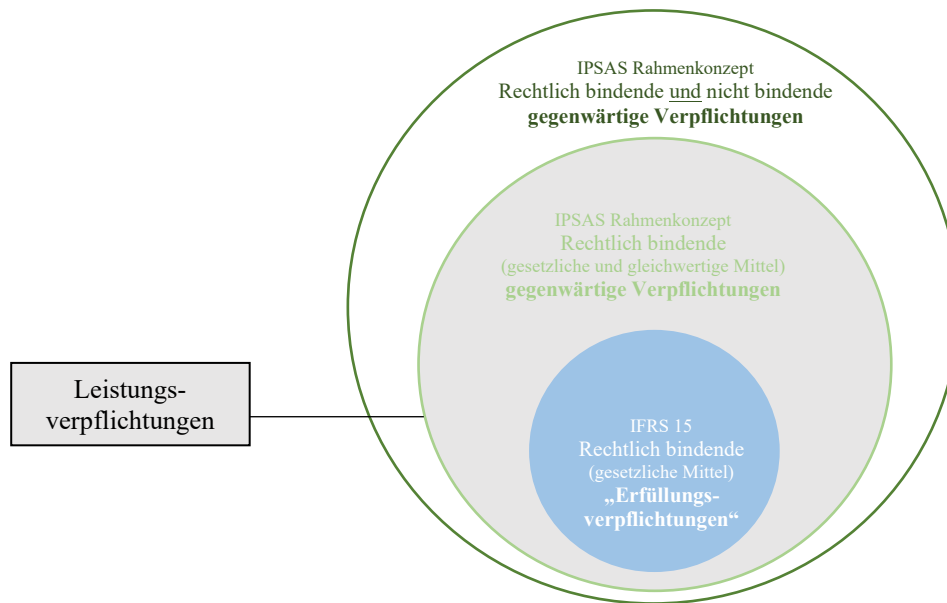
GE25. Das IPSASB stellte fest, dass es zwar identifizierbare Unterschiede zwischen diesen beiden Arten von Einnahmen gibt und die Partei, die die klar definierten Güter oder Dienstleistungen aus der Erfüllung der Verpflichtungen der Einheit in einer verbindlichen Vereinbarung erhält, unterschiedlich sein kann, das zugrundeliegende Konzept für gegenwärtige Verpflichtungen und Erfüllungsverpflichtungen jedoch dasselbe ist: beide verlangen, dass die Einheit Ressourcen in einer festgelegten Weise verwendet. Von Bedeutung ist die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung, aus der die Einnahmen resultieren, da diese Durchsetzbarkeit die Grundsätze zur Erfassung und Bewertung bestimmt, um den wirtschaftliche Gehalt der Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen angemessen abzubilden. Dementsprechend sind die wesentlichen Rechnungslegungsgrundsätze für beide Arten von Verpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung konsistent.

Darstellung überarbeiteter Leitlinien

GE26. Die Schlussfolgerung des IPSASB, dass die Erfüllungsverpflichtungen in Standardentwurf 70 eine Teilmenge der gegenwärtigen Verpflichtungen in Standardentwurf 71 darstellen, die nur eine Minderheit der Einnahmen im öffentlichen Sektor ausmachen und dass die wesentlichen Rechnungslegungsgrundsätze für beide Verpflichtungsarten übereinstimmen, waren maßgebliche Faktoren für die Entscheidung, die Leitlinien zu Einnahmen in einem einzigen IPSAS zusammenzufassen.

GE27. Bei der Überlegung, wie die Bilanzierungsleitlinien klarer dargestellt werden können, stellte das IPSASB fest, dass der Begriff der „gegenwärtigen Verpflichtung“ im Kontext der Einnahmen enger gefasst ist als im Rahmenkonzept. Eine gegenwärtige Verpflichtung ist eine Bilanzierungseinheit in der Bilanzierung von Einnahmen und ist eine rechtlich verbindliche Verpflichtung in einer verbindlichen Vereinbarung, Ressourcen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu verwenden. Gegenwärtige Verpflichtungen im Rahmenkonzept sind rechtlich oder nicht rechtlich verbindliche Verpflichtungen und werden eher allgemein verwendet, um die Verpflichtungen einer Einheit zu beschreiben. Ein anderer Begriff als „gegenwärtige Verpflichtung“ würde das Konzept für Zwecke der Bilanzierung von Einnahmen klarer beschreiben und definieren.

GE28. Da Erfüllungsverpflichtungen in Standardentwurf 70 eine Teilmenge gegenwärtiger Verpflichtungen sind und beide das Konzept einer durchsetzbaren Zusage oder einer Anforderung aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung darstellen, entschied das IPSASB, den neuen Begriff „Leistungsverpflichtung“ zur Beschreibung aller Verpflichtungen aus Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen zu übernehmen. Diese Auffassung von Leistung bezieht sich auf die Einhaltung der Bedingungen in der verbindlichen Vereinbarung der Einheit. Dieser Begriff und das zugrundeliegende Konzept umfassen Erfüllungsverpflichtungen (wie in Standardentwurf 70 dargestellt und in Übereinstimmung mit IFRS 15, um Einnahmen aus Transaktionen zu erfassen, die eindeutige Güter oder Dienstleistungen an eine externe Partei übertragen) und gegenwärtige Verpflichtungen (wie in ED 71 dargestellt und im Einklang mit rechtlich verbindlichen gegenwärtigen Verpflichtungen im *Rahmenkonzept*, um auch Einnahmen aus Transaktionen des öffentlichen Sektors zu erfassen, die keine eindeutigen Güter oder Dienstleistungen an eine externe Partei übertragen). Die folgende Abbildung veranschaulicht die Beziehung zwischen „Leistungsverpflichtung“ und den zuvor verwendeten Begriffen:



GE29. Das IPSASB gab weitere Leitlinien heraus, um zusätzliche Überlegungen für die Einheit bei der Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze für Leistungsverpflichtungen hervorzuheben, die die Übertragung spezifischer, abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen an eine externe Partei erfordern. Solche Leistungsverpflichtungen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine externe Partei beinhalten in der Regel eine klare Erfüllung der Verpflichtung der Einheit aus der verbindlichen Vereinbarung. Diese zusätzlichen Überlegungen sollen der Einheit helfen, die zeitliche Abgrenzung und Erfassung von Einnahmen so zu gestalten, dass die Art solcher Verpflichtungen besser abgebildet wird.

GE30. Die Entscheidung des IPSASB, ein einheitliches Konzept für Verpflichtungen aus Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen zu verwenden, sowie die Entscheidung, die Leitlinien zu Einnahmen in einem einzigen IPSAS darzustellen, führte auch zum Entfernen von redundanten Leitlinien aus den Standardentwürfen, die sich auf den Anwendungsbereich und die Bewertung von Transaktionen mit Komponenten unter den zwei vorgeschlagenen Standards zu Einnahmen bezogen.

Anwendungsbereich (Paragraph 3)

Änderung von IFRS 15 zur Anwendung im öffentlichen Sektor

GE31. Das IPSASB modifizierte die Anforderungen von IFRS 15, um transaktionsspezifische Besonderheiten des öffentlichen Sektors zu berücksichtigen. Dies beinhaltete die Verwendung des Konzepts der verbindlichen Vereinbarung, das weiter gefasst ist als ein Vertrag, in IPSAS 47, um jene Rechtsordnungen zu erfassen, in denen staatliche Einheiten und Einheiten des öffentlichen Sektors keine rechtlichen Verträge abschließen können, wohl aber verbindliche Vereinbarungen eingehen, die dem Gehalt nach gleich wie Verträge sind.

GE32. Das IPSASB erweiterte den Begriff der Durchsetzbarkeit auf Mechanismen außerhalb des Rechtssystems, die rechtlichen Mitteln gleichwertig sind. Diese Änderung erfolgte, weil einige verbindliche Vereinbarungen im öffentlichen Sektor durch die vollziehende Gewalt, gesetzgebende Gewalt, Kabinetts- oder ministerielle Anordnungen entstehen und durchsetzbar werden können und solche verbindlichen Vereinbarungen nicht als „Verträge“ gelten würden. Das IPSASB stellte außerdem fest, dass rechtliche oder gleichwertige Mittel mit der „rechtlichen Verpflichtung“ übereinstimmen, wie sie in Kapitel 5 des Rahmenkonzepts beschrieben ist, und keine „nicht rechtlich verbindliche Verpflichtung“ darstellen.

GE33. Transaktionen im öffentlichen Sektor können drei Parteien umfassen: die Ressourcengeber:innen, die die Gegenleistung erbringen; die Einheit, die die Gegenleistung erhält und dafür verantwortlich ist, Güter oder Dienstleistungen zu verwenden oder zu übertragen; sowie eine:n Drittbegünstigte:r, der:die eine Einheit, eine Person oder ein Haushalt sein kann, der:die diese Güter oder Dienstleistungen erhält. Während die Bildungsunterlagen des IASB auf solche Vereinbarungen mit drei Parteien verweisen, werden diese in IFRS 15 nicht ausdrücklich hervorgehoben. Das Konzept der Drittbegünstigten wurde in IPSAS 47 expliziter dargestellt, da Transaktionen mit drei Parteien im öffentlichen Sektor voraussichtlich deutlich häufiger vorkommen.

Änderungen der Erläuternden Beispiele von IFRS 15

GE34. Erläuternde Beispiele sind nicht maßgebliche Leitlinien, die Rechnungslegungsgrundsätze anhand allgemeiner Sachverhalte veranschaulichen, die weltweit bei Einheiten des öffentlichen Sektors verbreitet sind. Das IPSASB passte die erläuternden Beispiele aus IFRS 15 mittels des folgenden Ansatzes für Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 an:

- (a) Wo die zugrunde liegenden Konzepte eines Beispiels für den öffentlichen Sektor anwendbar sind, wurde das Beispiel modifiziert, um realistische Sachverhalte einzubeziehen, die für Einheiten des öffentlichen Sektors wie Regierungen und zwischenstaatliche Organisationen relevant sein könnten;
- (b) Wo die zugrunde liegenden Konzepte eines Beispiels nur eingeschränkt oder gar nicht für den öffentlichen Sektor anwendbar waren, wurde das Beispiel entfernt. Dies betraf Beispiele, die Preisnachlässe betreffen, die Lieferant:innen an Händler:innen zur Erhaltung der Lieferkette gewähren, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen im Telekommunikationssektor, „Slotting Fees“, die Lieferant:innen an Einzelhändler:innen zahlen, Garantien, Franchise-Rechte sowie Kosten, die im Rahmen eines Wettbewerbsverfahrens anfallen; und
- (c) Es wurden neue, spezifische Beispiele für den öffentlichen Sektor entwickelt, um die zusätzlichen Anwendungsleitlinien zum Anwendungsbereich, zu Vereinbarungen mit drei Parteien, Durchsetzbarkeit sowie zu den zusätzlichen Angabepflichten zu veranschaulichen.

GE35. Nach der Berücksichtigung der Kommentare der Antwortenden auf den Standardentwurf überprüfte das IPSASB die vorgeschlagenen erläuternden Beispiele und:

- (a) behielt Beispiele bei, die allgemeine Sachverhalte nutzen, um Prinzipien zu veranschaulichen, die weiterhin relevant für die Rechnungslegungsmodelle des Standards und die Anwendung komplexer Grundsätze auf Transaktionen sind, welche im öffentlichen Sektor sowohl relevant als auch verbreitet sind. Die beibehaltenen Beispiele wurden, falls erforderlich, überarbeitet, um die Rechnungslegungsgrundsätze in IPSAS 47 besser widerzuspiegeln;
- (b) entfernte Beispiele, die nicht die Beibehaltungskriterien gemäß GE350 erfüllten; und
- (c) fügte Beispiele hinzu, die allgemeine Sachverhalte verwenden, um die Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze für Kapitaltransfers zu veranschaulichen.

GE36. Das IPSASB erkannte an, dass obwohl die erläuternden Beispiele nicht maßgeblich sind, eine Einheit, die IPSAS 47 anwendet, Beispiele zu kommerziellen Transaktionen hilfreich finden könnte, sofern sie Partei solcher Transaktionen ist. Obwohl kommerzielle Transaktionen im öffentlichen Sektor relevant sein können (d.h. vorkommen können), erwartet das IPSASB, dass solche Situationen weniger verbreitet sind (d. h. selten und daher nur eingeschränkt anwendbar) und entschied, Beispiele für relevante, aber nicht verbreitete Transaktionen im öffentlichen Sektor zu entfernen. Das IPSASB wies darauf hin, dass eine Einheit des öffentlichen Sektors, die Partei an kommerziellen Transaktionen ist, für weitere erläuternde Beispiele zur Anwendung der Anforderungen des Standards auf IFRS 15 verweisen kann.

Nicht monetärer Austausch zwischen Einheiten derselben Sparte

GE37. Im Rahmen der Diskussion über einen nicht monetären Austausch in Paragraph 0 von IPSAS 47 ersetzte das IPSASB das Beispiel des nicht monetären Austauschs von Öl zwischen Einheiten derselben Sparte, das in IFRS 15 verwendet wurde, um Verkäufe an potenzielle Kunden zu erleichtern, durch den Austausch von Elektrizität, da dies für den öffentlichen Sektor relevanter ist.

Hervorheben der Beziehung zwischen IPSAS 47, Einnahmen, und IPSAS 48, Transferaufwendungen

GE38. Das IPSASB erwog, den Anwendungsbereich und die Wechselwirkung zwischen IPSAS 47 und IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, zu klären, indem der Begriff „Transfereinnahmen“ definiert wird, um die Definition von „Transferaufwendungen“ in IPSAS 48 widerzuspiegeln. Konkret dachte das IPSASB darüber nach, „Transfereinnahmen“ als eine Transaktion zu definieren, die keine Steuern umfasst, bei der eine Einheit von einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert erhält, ohne im Gegenzug direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitzustellen.

GE39. Obwohl das IPSASB anerkannt hat, dass die Definition zutreffend ist und es konzeptionell sinnvoll wäre, die wiedergegebene Beziehung zwischen Transfereinnahmen und Transferaufwendungen hervorzuheben, entschied sich das IPSASB letztlich aus folgenden Gründen dagegen, diesen Begriff als formale Definition einzuführen:

- (a) einige Mitglieder befürchteten, dass die Einführung einer neuen Definition im Zusammenhang mit Einnahmen die Adressat:innen verwirren könnte; und
- (b) Transfereinnahmen wären eine Teilmenge der Einnahmen in IPSAS 47 gewesen. Die separate Definition dieses Begriffs, obwohl deren Erfassung und Bewertung identisch mit anderen Arten von Einnahmen gewesen wäre, schien eine unnötige Komplexität und Duplizierung der Leitlinien hinzuzufügen.

Belastende Verträge

GE40. Das IPSASB prüfte, ob IPSAS 47 explizite Leitlinien für verbindliche Vereinbarungen enthalten sollte, die belastend werden und stellte fest, dass IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, welcher auf IAS 37, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, basiert, auf belastende Verträge anwendbar ist. Obwohl sich diese Leitlinien auf „Verträge“ beziehen, stellte das IPSASB fest, dass IPSAS 19 auch auf verbindliche Vereinbarungen mit Leistungsverpflichtungen anwendbar ist, die Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei übertragen. Zudem würden verbindliche Vereinbarungen mit Leistungsverpflichtungen zur internen Nutzung von Ressourcen für Güter oder Dienstleistungen nicht die Definition eines belastenden Vertrags erfüllen, da hier kein Austausch von Vermögenswerten oder Dienstleistungen stattfindet. Daher kam das IPSASB zu dem Schluss, dass der Anwendungsbereichsausschluss in Paragraph 3 von IPSAS 47 und Paragraph 1(c) von IPSAS 19 ausreichend ist und verwies ausdrücklich auf Paragraph 79 von IPSAS 19.

Verpflichtende Beiträge und Abgaben zur Sozialversicherung und anderen Systemen

GE41. Es gibt eine Vielzahl von verschiedenen Vereinbarungen zur Finanzierung von Sozialversicherungssystemen in den einzelnen Rechtsordnungen. Die Adressat:innen merkten an, dass IPSAS 23 die Bilanzierung für diese Finanzierungsvereinbarungen nicht behandelte. Das IPSASB hat diese Frage bei der Entwicklung von IPSAS 42, *Sozialleistungen*, erörtert.

GE42. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass solche Zuführungen Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen sind und in Übereinstimmung mit diesem Standard bilanziert werden sollten. Die einzige Ausnahme hiervon ist, wenn sich eine Einheit dafür entscheidet, ein Sozialleistungssystem nach der Versicherungsmethode in IPSAS 42 zu bilanzieren. Die Versicherungsmethode berücksichtigt sowohl Geldzuflüsse als auch Geldabflüsse, so dass Zuführungen zu einem Sozialleistungssystem, das nach der Versicherungsmethode bilanziert wird, nach diesem Standard nicht als Einnahmen zu erfassen sind.

GE43. Bei der Entwicklung von IPSAS 42 stellte das IPSASB außerdem fest, dass einige Regierungsprogramme, die nicht der Definition einer Sozialleistung in diesem Standard entsprechen (zum Beispiel Gesundheitsleistungen in einigen Rechtsordnungen), ebenfalls verpflichtende Beiträge oder Abgaben beinhalten können. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass für diese Transaktionen die gleichen Grundsätze für die Erfassung von Einnahmen gelten wie für Zuführungen zu Sozialleistungen und Steuern. Das IPSASB vereinbarte, die Anforderungen zur Erfassung von Steuereinnahmen auszudehnen, um auch andere verpflichtende Beiträge und Abgaben abzudecken, unabhängig davon, ob sie aus Sozialleistungen oder anderen Regierungsprogrammen resultieren. Die geänderten Anforderungen wurden in diesen Standard aufgenommen.

Definitionen (Paragraphen 4–8)

Allgemeine Anpassung an Terminologie des öffentlichen Sektors

GE44. Bei der Anpassung von IFRS 15 für die Verwendung im öffentlichen Sektor hat das IPSASB die folgenden Begriffe in IPSAS 47 geändert, um eine bessere Übereinstimmung mit der im öffentlichen Sektor verwendeten Terminologie zu erreichen:

- (a) Alle Verweise auf „verkaufen“ oder „verkauft“ wurden durch die Begriffe „bereitstellen“ bzw. „bereitgestellt“ ersetzt. Neben der allgemeinen Anpassung an die Terminologie des öffentlichen Sektors berücksichtigt diese Änderung auch die Tatsache, dass bei Vereinbarungen über Einnahmen mit drei Parteien Güter oder Dienstleistungen von einer Einheit an Drittbegünstigte bereitgestellt werden, statt verkauft;
- (b) „Einzelverkaufspreis“ wurde durch „eigenständiger Wert“ ersetzt;
- (c) „Geschäftsgepflogenheiten“ wurde durch „Gepflogenheiten“ einer Einheit ersetzt;
- (d) „Branche“ wurde durch „Sektor“ ersetzt; und
- (e) Redaktionelle Änderungen wurden an der Definition der „Transaktionsgegenleistung“ vorgenommen.

Weitere Änderungen der Terminologie und neue Definitionen wurden aus spezifischen Gründen des öffentlichen Sektors hinzugefügt. Diese Änderungen und Ergänzungen werden in den Paragraphen GE45–GE62 erläutert.

Verbindliche Vereinbarungen

GE45. Das IPSASB ersetzte alle Verweise auf „Verträge“ in IFRS 15 mit Verweise auf den Begriff „verbindliche Vereinbarungen“. Diese Änderung trägt der Tatsache Rechnung, dass in einigen Rechtsordnungen Einheiten, möglicherweise zwar nicht dazu ermächtigt sind, Verträge abzuschließen, aber sehr wohl verbindliche Vereinbarungen eingehen können. Das IPSASB entschied, dass verbindliche Vereinbarungen im Sinne von IPSAS 47 auch Rechte umfassen sollten, die aus einer gesetzgebenden oder vollziehenden Gewalt oder Kabinettsanordnungen oder ministerielle Anordnungen entstehen. Zur Klarstellung entschied das IPSASB außerdem, in der Definition ausdrücklich festzulegen, dass eine verbindliche Vereinbarung den Parteien der Vereinbarung sowohl durchsetzbare Rechte als auch durchsetzbare Verpflichtungen verleiht. Um das erweiterte Konzept der verbindlichen Vereinbarungen zu unterstützen, wurden in den Paragraphen AL10–AL31 von IPSAS 47 Anwendungsleitlinien hinzugefügt. Da das Konzept eines Vertrags im öffentlichen Sektor weiterhin anwendbar sein kann, stellte das IPSASB in der Definition der verbindlichen Vereinbarung klar, dass ein Vertrag eine Form der verbindlichen Vereinbarung darstellt. Die Definition von „Vertrag“ findet sich in IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, das vor IPSAS 47 genehmigt wurde.

GE46. Unter Berücksichtigung der Kommentare der Antwortenden auf den Standardentwurf bezüglich des Konzepts und der Definition einer verbindlichen Vereinbarung:

- (a) erkannte das IPSASB an, dass Mehrparteienvereinbarungen, bei denen mehr als zwei Parteien jeweils eigene durchsetzbare Rechte und durchsetzbare Verpflichtungen haben, im öffentlichen Sektor häufig vorkommen. Das IPSASB überarbeitete die Definition einer verbindlichen Vereinbarung dahingehend, dass mindestens zwei Parteien jeweils über eigene durchsetzbare Rechte und durchsetzbare Verpflichtungen verfügen müssen, wodurch eine mindestens zweiseitige Durchsetzbarkeit gewährleistet ist; und
- (b) bestätigte das IPSASB erneut seine Entscheidung, dass eine verbindliche Vereinbarung sowohl Rechte als auch Verpflichtungen umfasst und dass die jeweils durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen jeder Partei voneinander abhängig und untrennbar sind.

GE47. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Verwendung und Definition des Begriffs „verbindliche Vereinbarung“ in IPSAS 47 konzeptionell mit bestehenden IPSAS übereinstimmt und dass die Wortwahl bewusst gewählt wurde, um den besonderen Anforderungen von IPSAS 47 gerecht zu werden. Die Definition wurde beibehalten und geringfügig sprachlich überarbeitet, um das Konzept und die Anwendung in IPSAS 47 zu verdeutlichen.

GE48. Da eine verbindliche Vereinbarung per Definition durchsetzbar ist und sowohl Rechte als auch Verpflichtungen für die Parteien enthält, beschloss das IPSASB, dass alle verbindlichen Vereinbarungen mindestens eine Leistungsverpflichtung enthalten. Anders ausgedrückt: Eine verbindliche Vereinbarung umfasst stets mindestens eine Leistungsverpflichtung, da die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung jeder Partei die Möglichkeit gibt, die in der Vereinbarung vereinbarten Verpflichtungen durchzusetzen.

Nicht durchsetzbare Transaktionen

GE49. Das IPSASB diskutierte, wie Transaktionen zu bilanzieren sind, die nicht aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren, aber implizierte Anforderungen enthalten, wie diese Mittel verwendet werden sollen (beispielsweise Beschränkungen bei der Verwendung von Grundsteuern). Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass eine implizite Anforderung durch die Ressourcengeber:innen durchsetzbar sein muss. Beispielsweise haben Steuerzahlende normalerweise keine durchsetzbaren Rechte, jedoch können die impliziten Anforderungen durchsetzbare Verpflichtungen für die Ressourcenempfänger:innen begründen.

GE50. Das IPSASB wies außerdem darauf hin, dass Transaktionen, die keine verbindlichen Vereinbarungen sind, nicht automatisch nicht durchsetzbar sind. Beispielsweise sind bestimmte Geldbußen und Steuern keine verbindlichen Vereinbarungen, weil ihnen die zweiseitige Durchsetzbarkeit fehlt, diese Transaktionen sind jedoch weiterhin durch die Behörde, die Geldbußen oder Steuern auferlegt, durchsetzbar.

Mittelzuweisungen

GE51. Das IPSASB stellte fest, dass in einigen Rechtsordnungen Einnahmen aus Transaktionen der Genehmigung von Mittelzuweisungen unterliegen können. Das IPSASB prüfte, ob eine solche Einschränkung die Erfassung der Einnahmen beeinflussen sollte. Das IPSASB kam zu dem Ergebnis, dass die Auswirkung einer solchen Einschränkung davon abhängt, ob die Einschränkung Gehalt hat. Das IPSASB stimmte zu, dass, wenn die Einschränkung Gehalt hat, die Einheit keinen durchsetzbaren Anspruch besitzt und vor der Genehmigung der Mittelzuweisung keinen Vermögenswert erfassen sollte. Das IPSASB vereinbarte außerdem, Leitlinien zur Bestimmung des Gehalts einer solchen Einschränkung aufzunehmen.

Leistungsverpflichtung

GE52. Wie in GE26–GE28 erläutert, entschied das IPSASB, den neuen Begriff „Leistungsverpflichtung“ einzuführen, um alle Verpflichtungen zu beschreiben, die aus Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen entstehen. Die Definition der „Leistungsverpflichtung“ spiegelt wider, dass eine Verpflichtung einer Einheit aus einer verbindlichen Vereinbarung erfordert, entweder Ressourcen intern für ein abgrenzbares Gut oder eine Dienstleistung zu verwenden oder ein abgrenzbares Gut oder eine Dienstleistung an eine externe Partei (Käufer:innen oder Drittbegünstigte) zu übertragen. Diese Definition soll das in IFRS 15 dargestellte Konzept (und im Standardentwurf 70 als „Erfüllungsverpflichtungen“ vorgeschlagen) zusammenfassen, wurde jedoch überarbeitet, um Transaktionen im öffentlichen Sektor, die aus verbindlichen Vereinbarungen resultieren, besser abzubilden, bei denen die Einheit keine abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen an eine externe Partei überträgt (im Standardentwurf 71 als „gegenwärtige Verpflichtungen“ bezeichnet).

Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung und Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung

GE53. Infolgedessen, dass alle Verweise auf „Vertrag“ durch Verweise auf „verbindliche Vereinbarung“ ersetzt wurden, hat das IPSASB auch die Begriffe „Vertragsvermögenswert“ und „Vertragsverbindlichkeit“ jeweils durch „Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung“ und „Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung“ ersetzt.

Ressourcengeber:innen

GE54. Um die andere Partei in einer Transaktion in Bezug auf Einnahmen klarer zu beschreiben, führte das IPSASB im Rahmen seiner Entscheidung, Leitlinien für alle Einnahmen aus Transaktionen im öffentlichen Sektor in einem einzigen Standard darzustellen, den Begriff „Ressourcengeber:innen“ ein. Diese Partei stellt der nach IPSAS 47 bilanzierenden Einheit eine Ressource zur Verfügung, die verschiedene Güter, Dienstleistungen und Vermögenswerte, einschließlich Transfers, umfassen kann. Ressourcengeber:innen können, müssen aber nicht die Partei sein, die von der berichtenden Einheit Güter oder Dienstleistungen erhält.

GE55. Dieser Standard bezeichnet die Partei, die Ressourcen bei einer Transaktion in Bezug auf Einnahmen bereitstellt, als „Ressourcengeber:in“, während IPSAS 48 die Partei, die bei einer Transaktionen in Bezug Transferaufwendungen Ressourcen bereitstellt, als „Transfergeber:in“ bezeichnet. Das IPSASB prüfte, ob derselbe Begriff in beiden Standards verwendet werden sollte, und entschied, dass aufgrund des umfassenderen Anwendungsbereichs von IPSAS 47, der Einnahmen aus Transfers und anderen Transaktionen einschließt, für Einnahmen der allgemeinere Begriff (Ressourcengeber:in) verwendet werden sollte.

Käufer:innen und Drittbegünstigte

GE56. Das IPSASB ersetzte den Begriff „Kunde“ durch „Käufer:innen“, da der Begriff „Käufer:innen“ in der IPSAS-Literatur weit verbreitet ist und ein weiter gefasster Begriff ist, der besser zu Transaktionen passt, bei denen Güter oder Dienstleistungen entweder an Käufer:innen oder an vereinbarte Drittbegünstigte übertragen werden. Das IPSASB überarbeitete die Definition von „Käufer:innen“, um klarzustellen, dass es sich um Ressourcengeber:innen handelt, die Güter oder Dienstleistungen von der Einheit erhalten. Da der Begriff „Kunde“ unter bestimmten Umständen im öffentlichen Sektor weiterhin anwendbar sein kann, behielt das IPSASB auch die Definition eines Kunden bei und stellte klar, dass ein Kunde eine Art von Käufer:in ist.

GE57. Das IPSASB fügte den Begriff „Drittbegünstigte“ nach dem Begriff „Käufer:in“ hinzu, wo dies angemessen war, um die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen in Vereinbarungen mit drei Parteien zu beschreiben, die im öffentlichen Sektor häufig vorkommen. Der Begriff „Drittbegünstigte“ wurde so definiert, dass seine Bedeutung sowohl auf IPSAS 47 als auch auf IPSAS 48 einheitlich angewendet werden kann.

Einnahmen und Kunden

GE58. Die Definition von Einnahmen des IASB bezieht sich auf Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit einer Einheit entstehen, wobei Erträge sowohl Einnahmen als auch Gewinne umfassen. Die Definition des IASB für „Kunde“ bezieht sich ebenfalls darauf, Güter oder Dienstleistungen zu erhalten, die ein Ergebnis der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit sind. Um mit IPSAS 1 übereinzustimmen, entschied das IPSASB jedoch, die Definition von Einnahmen des IASB nicht zu übernehmen. Infolgedessen verwendet IPSAS 47 die Definition von „Einnahmen“ aus IPSAS 1 und bezieht sich nicht auf „Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit einer Einheit entstehen“.

GE59. Da die IASB-Definition von „Einnahmen“, die sich auf „gewöhnliche Geschäftstätigkeiten“ bezieht, nicht übernommen wurde, ersetzte das IPSASB die Verweise auf „gewöhnliche Geschäftstätigkeiten“ in der Definition von „Kunde“ durch Verweise auf „Tätigkeiten“, um die Übereinstimmung mit dem Rahmenkonzept zu gewährleisten. Die aktuelle IPSAS-Literatur unterscheidet nicht zwischen gewöhnlichen Tätigkeiten und Tätigkeiten außerhalb der gewöhnlichen operativen Aktivität, hauptsächlich aufgrund der multifunktionalen Natur vieler Einheiten des öffentlichen Sektors.

GE60. Das IPSASB entschied, den Begriff „kommerzieller Gehalt“ durch „wirtschaftlicher Gehalt“ zu ersetzen, welcher den kommerziellen Gehalt einschließt. Einheiten des öffentlichen Sektors, die IPSAS anwenden, verfolgen in der Regel keine kommerziellen Ziele. Daher wurde der Begriff „kommerzieller Gehalt“ als unpassend angesehen. Aufgrund dieser Änderung fügte das IPSASB Anwendungsleitlinien zum wirtschaftlichen Gehalt in den Paragraphen AL32–AL34 hinzu.

Zusammenfassen von verbindlichen Vereinbarungen

GE61. Bei der Prüfung der Kriterien, wann eine Einheit zwei oder mehr verbindliche Vereinbarungen zusammenfassen soll, erwog das IPSASB, den Begriff „kommerzielles Ziel“ durch „wirtschaftliches Ziel“ zu ersetzen, da sich „kommerzielles Ziel“ auf das Streben nach Gewinn bezieht, während das Hauptziel der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors die Erbringung von Dienstleistungen für die Öffentlichkeit ist. Das IPSASB entschied jedoch, stattdessen den Begriff „kommerzielles Ziel“ einfach durch „Ziel“ zu ersetzen, da der Begriff „wirtschaftliches Ziel“ für den öffentlichen Sektor eine andere Konnotation als das Ziel der Bereitstellung von Dienstleistungen für die Öffentlichkeit haben könnte.

Wirtschaftlicher Nutzen und Dienstleistungspotenzial von abgrenzbaren Gütern und Dienstleistungen

GE62. Gemäß dem *Rahmenkonzept* profitieren Ressourcengeber:innen in der Form von Dienstleistungspotenzial oder der Fähigkeit, wirtschaftlichen Nutzen zu generieren. Das IPSASB erkannte an, dass in der Erklärung einer Ressource sowohl der Begriff des „Dienstleistungspotenzials“ als auch des „wirtschaftlichen Nutzens“ enthalten sein sollte. Mit diesem Ansatz wird berücksichtigt, dass das vorrangige Ziel der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors in der Erbringung von Dienstleistungen besteht, dass aber Einheiten des öffentlichen Sektors auch Tätigkeiten mit dem alleinigen Ziel ausführen können, Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln zu erzeugen. Daher ersetzte das IPSASB den Begriff „Nutzen“ in IPSAS 47 mit "wirtschaftlichem Nutzen" oder "Dienstleistungspotenzial".

Beibehaltene Terminologie und Definitionen

GE63. Das IPSASB prüfte, ob Änderungen an den folgenden Begriffen und Definitionen erforderlich sind, entschied sich jedoch letztlich, diese unverändert beizubehalten, da es keinen spezifischen Grund für den öffentlichen Sektor gab, sie zu ändern:

- (a) Güter und Dienstleistungen;
- (b) Gegenleistung;
- (c) Austausch;
- (d) abgrenzbar; und
- (e) beizulegender Zeitwert.

Identifizierung der Einnahmen aus Transaktionen (Paragraphen 9–16)

GE64. Als Reaktion auf die Kommentare der Adressat:innen zu den Standardentwürfen, wie in den Paragraphen GE14–GE17 dargelegt, strukturierte das IPSASB die Leitlinien in IPSAS 47 neu und verlangt von einer Einheit, im Vorfeld zu prüfen, ob die Transaktion ohne oder mit einer verbindlichen Vereinbarung erfolgt. Die Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung erfordert unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze, um die Art und die Risiken solcher Transaktionen (im Vergleich zu Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen) angemessen abzubilden. Das IPSASB fügte außerdem Implementierungsleitlinien hinzu, um die im maßgeblichen Text dargestellten Rechnungslegungsgrundsätze zu unterstützen, da es sich hierbei um einen bedeutenden und komplexen Bereich der Leitlinien zu Einnahmen handelt.

Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen (Paragraphen 17–55)

GE65. Die Definition einer verbindlichen Vereinbarung verlangt ausdrücklich, dass jede Partei in der Vereinbarung sowohl ein durchsetzbares Recht als auch eine durchsetzbare Verpflichtung haben muss. Ist eine dieser Komponenten nicht in der Vereinbarung vorhanden, dann handelt es sich nicht um eine verbindliche Vereinbarung. Dies bedeutet, dass verschiedene Transaktionen als Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen zu bilanzieren sind, wenn die Einheit:

- (a) ein durchsetzbares Recht und eine nicht durchsetzbare Verpflichtung hat;
- (b) ein nicht durchsetzbares Recht und eine durchsetzbare Verpflichtung hat; oder
- (c) ein nicht durchsetzbares Recht und eine nicht durchsetzbare Verpflichtung hat.

GE66. Das IPSASB hat explizitere Leitlinien aufgenommen, um eine Einheit dazu anzuhalten, zu prüfen, ob eines ihrer Rechte oder eine ihrer Verpflichtungen in der Transaktion jeweils die Definition eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit nach dem Rahmenkonzept erfüllen könnte. Diese zusätzlichen Leitlinien stimmen mit den bestehenden Rechnungslegungsgrundsätzen überein und sind enthalten, um das Rechnungslegungsmodell für Einnahmen ohne verbindliche Vereinbarungen besser auszugleichen und insgesamt sicherzustellen, dass die beiden Rechnungslegungsmodelle umfassend und eigenständig für die Nutzer:innen dieses Standards sind.

GE67. Dieser Standard legt keine unterschiedlichen Anforderungen für die Erfassung in Bezug auf erhaltene oder zu erhaltende Einnahmen als monetäre Vermögenswerte und erhaltene und zu erhaltende Einnahmen als nicht monetäre Vermögenswerte fest. Das IPSASB ist der Ansicht, dass nicht monetäre Vermögenswerte zwar zusätzliche Bewertungsprobleme aufwerfen, diese aber für sich genommen keine unterschiedliche Erfassung rechtfertigen.

Bankkonten der Einheit

GE68. Dieser Standard nimmt an, dass Geld auf einem Bankkonto einer Einheit die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz eines Vermögenswerts einer Einheit erfüllt. Das IPSASB verankerte diesen Grundsatz in den Paragraphen 1.2.6 und 1.2.7 der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, *Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung*. Dieser Standard verlangt außerdem den Ansatz einer Verbindlichkeit in Bezug auf Beträge, die die Einheit eingehoben und auf ihr eigenes Bankkonto eingezahlt hat, während sie als Agentin für eine andere Einheit agiert.

Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

GE69. Dieser Standard verlangt, dass Vermögenswerte, die bei Transaktionen in Bezug auf Einnahmen erworben wurden, bei der erstmaligen Bewertung mit ihrer Transaktionsgegenleistung zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden. Das IPSASB ist der Ansicht, dass dies angemessen ist, um den Gehalt der Transaktion und ihrer Folgen für die Einheit widerzuspiegeln. Die Kosten des Erwerbs sind normalerweise eine Maß für den beizulegenden Zeitwert des erworbenen Vermögenswerts. Die für den Erwerb eines Vermögenswerts erbrachte Gegenleistung ist jedoch möglicherweise nicht der beizulegende Zeitwert des erworbenen Vermögenswerts. Die Transaktionsgegenleistung entspricht am ehesten dem tatsächlichen Wert, der der Einheit aus der Transaktion erwächst. Die erstmalige Bewertung von nicht monetären Vermögenswerten, die zur Transaktionsgegenleistung erworben wurden, demnach der Zeitwert für nicht monetäre Vermögenswerte, steht in Einklang mit dem Ansatz in IPSAS 16, *Als Finanzinvestition Gehaltene Immobilien*, für Vermögenswerte, die kostenlos oder gegen ein nominelles Entgelt erworben wurden. Das IPSASB hat Folgeänderungen an IPSAS 12, *Vorräte*, und IPSAS 16 vorgenommen, um diese IPSAS vollständig an die Vorschriften dieses Standards anzupassen.

GE70. Im Rahmen der Entwicklung von IPSAS 46, *Bewertung*, entschied das IPSASB, dass im Fall von nicht monetären Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IPSAS 45, *Sachanlagen*, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, der Begriff „als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert“ dahingehend zu präzisieren ist, dass er den operativen Zeitwert einschließt. Das IPSASB stimmte zu, für die erstmalige Bewertung den operativen Zeitwert zu verlangen, wenn der Transaktionspreis den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion für Sachanlagen, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, nicht getreu widerspiegelt. Während der beizulegende Zeitwert weiterhin den Wert der Sachanlagen, die für ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gehalten werden, für die Einheit des öffentlichen Sektors getreu abbildet, stellt der operative Zeitwert den Wert der Sachanlagen, die für ihre operative Leistungsfähigkeit gehalten werden, getreu dar.

GE71. Dieser Standard verlangt, dass Verbindlichkeiten erstmals nach ihrer bestmöglichen Schätzung des Betrags, der erforderlich ist, um die Verpflichtung am Abschlussstichtag zu erfüllen, zu bewerten sind, wenn eine Einheit eine Verbindlichkeit in Bezug auf den Zufluss von Ressourcen zu erfassen hat. Die Bewertungsgrundlage steht im Einklang mit IPSAS 19. Das IPSASB war sich außerdem der für IAS 37, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, vorgeschlagenen Änderungen bewusst (Bezeichnung wird zu *nicht finanzielle Verbindlichkeiten* geändert), die auf IPSAS 19 basieren, und wird die Antworten auf die Entwicklungen in Bezug auf IAS 37 überwachen und zu gegebener Zeit berücksichtigen.

Steuertatbestand

GE72. Dieser Standard definiert einen Steuertatbestand als ein Ereignis in der Vergangenheit, das wie von der Regierung, Legislative oder sonstigen Behörden festgelegt, zu versteuern ist. Dieser Standard stellt fest, dass dies der frühestmögliche Zeitpunkt ist, um Vermögenswerte und Einnahmen, die aus Steuertransaktionen resultieren, zu erfassen und ist der Zeitpunkt, zu dem das Ereignis in der Vergangenheit zur Kontrolle eines Vermögenswerts führt. Das IPSASB stellte Überlegungen zu der alternativen Ansicht an, dass eine Einheit Kontrolle über Ressourcen, die aus Steuern resultieren, nur erlangt, wenn diese Ressourcen erhalten wurden. Obwohl das IPSASB anerkannte, dass es Schwierigkeiten bei der verlässlichen Bewertung bestimmter Steuerströme geben kann, lehnte es so eine Methode als unangemessen für das Verfahren der doppelten Buchhaltung in der Finanzberichterstattung ab.

Im Voraus eingegangene Steuern

GE73. Dieser Standard verlangt von einer Einheit, die Ressourcen erhält, bevor der Steuertatbestand eintritt oder bevor eine Vereinbarung durchsetzbar wird, den Ansatz eines Vermögenswerts und einer Verbindlichkeit eines gleichwertigen Betrags. Das steht im Einklang mit dem Grundsatz der doppelten Buchhaltung, dass Einnahmen in der Periode zu erfassen sind, in dem das zugrunde liegende Ereignis, das zu den Einnahmen führt, eintritt. In dem Fall, dass der Steuertatbestand nicht eintritt oder die Vereinbarung nicht durchsetzbar wird, muss die Einheit einen Teil der oder alle Ressourcen zurückgeben. Einer ist der Ansicht, dass eine Einheit, die Ressourcen vor dem Eintritt eines Steuertatbestands erhält, eine Verbindlichkeit nur ansetzen sollte, wenn sie es als wahrscheinlich ansieht, dass es eine nachfolgende Übertragung von Ressourcen geben wird. Das IPSASB unterstützt die Ansicht, dass Einnahmen erst angesetzt werden sollen, wenn der Steuertatbestand eintritt und erweiterte den Grundsatz auf Transfers, so dass Einheiten für Ressourcen, die erhalten werden, bevor eine Vereinbarung verbindlich wird, einen Vermögenswert und eine Verbindlichkeit für den vorzeitigen Erhalt ansetzen.

Aus Steuern bezahlte Aufwendungen und Steueraufwendungen

GE74. Dieser Standard verlangt, dass aus Steuern bezahlte Aufwendungen von Steueraufwendungen unterschieden werden und dass erstere separat von den Einnahmen in den Abschlüssen für allgemeine Zwecke erfasst werden sollen. Das liegt daran, dass aus Steuern bezahlte Aufwendungen die Definition von Aufwendungen erfüllen und wie in IPSAS 1 festgelegt, ist das Aufrechnen von Aufwendungen und Einnahmen im Allgemeinen nicht gestattet. Wie in diesem Standard definiert, sind Steueraufwendungen einer der vielen Faktoren, die zur Bestimmung des Betrags von erhaltenen oder zu erhaltenden Steuereinnahmen verwendet werden und werden nicht separat von den Einnahmen erfasst. Das IPSASB entschied, dass diese Behandlung im Einklang mit den Grundsätzen dieses Standards steht.

GE75. Die in diesem Standard beschriebene Behandlung von aus Steuern bezahlten Aufwendungen unterscheidet sich von jener der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) für statistische Meldungen der Mitgliedsstaaten. Die OECD verlangt derzeit, dass die Steuereinnahmen abzüglich der aus Steuern bezahlten Aufwendungen (oder eine Negativsteuer) ausgewiesen werden, soweit die Verbindlichkeit des einzelnen Steuerzahlenden auf Null reduziert wird, wobei Zahlungen an einen Steuerzahlenden als Aufwendungen ausgewiesen werden.³ Das IPSASB ist der Ansicht, dass die derzeitige Behandlung der OECD nicht mit den konzeptionellen Grundsätzen, die den IPSAS zugrunde liegen, und der Vorschriften von IPSAS 1, keine Posten im Bereich Einnahmen und Aufwendungen zu verrechnen, übereinstimmt.

Steuerlücke

GE76. Bei einigen Steuern wissen die staatlichen Einrichtungen, dass der Betrag, zu dessen Erhebung sie nach dem Steuergesetz berechtigt sind, höher als der Betrag ist, der tatsächlich erhoben wird, sind aber nicht in der Lage, die Höhe der Differenz verlässlich zu messen. Der eingehobene Betrag ist aufgrund der Schattenwirtschaft (oder des Schwarzmarkts), von Betrug, Steuerhinterziehung, Nichteinhaltung des Steuerrechts und Irrtum niedriger. Die Differenz zwischen dem, was gesetzlich geschuldet ist und dem, was die Regierung eintreiben kann, wird als Steuerlücke bezeichnet. Beträge, die früher in den Steuereinnahmen enthalten waren und als nicht eintreibbar eingestuft werden, sind nicht Teil der Steuerlücke.

³ OECD, Revenue Statistics (Paris: OECD, 2000): Seite 267, § 20-21.

GE77. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Steuerlücke nicht der Definition eines Vermögenswerts entspricht, da nicht zu erwarten ist, dass der Regierung in Bezug auf diese Beträge Ressourcen zufließen werden. Folglich werden in Bezug auf die Steuerlücke keine Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen oder Aufwendungen erfasst.

Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen (Paragraphen 56–161)

Bilanzierung der verbindlichen Vereinbarung

GE78. Das IPSASB stellte fest, dass der Titel und die Struktur von Schritt 1 des im Standardentwurf 70 vorgeschlagenen Fünf-Schritte-Modells, der zuvor „Identifizierung der verbindlichen Vereinbarung“ lautete, bei einigen Adressat:innen Verwirrung ausgelöst hat. Die Kriterien in Paragraph 56 dienen nicht dazu, festzustellen, ob eine Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung ist; eine Einheit sollte eine verbindliche Vereinbarung identifizieren, indem sie prüft, ob eine Vereinbarung die Definition einer verbindlichen Vereinbarung erfüllt. Stattdessen soll eine Einheit die Kriterien in Paragraph 56 berücksichtigen, wenn sie bestimmt, ob Einnahmen aus einer verbindlichen Vereinbarung mit dem Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodell in IPSAS 47 zu erfassen sind. Das IPSASB entschied, die maßgeblichen Leitlinien zu verbindlichen Vereinbarungen neu zu ordnen und klarzustellen, wann das Fünf-Schritte-Modell bei der Bilanzierung von Einnahmen aus Transaktionen aus verbindlichen Vereinbarungen berücksichtigt werden soll.

Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit der Gegenleistung, auf die eine Einheit Anspruch hat (Paragraph 0)

GE79. Paragraph 0 ist Teil der Kriterien, die erfüllt sein müssen, bevor eine Einheit das Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodell in IPSAS 47 anwenden kann. Paragraph 0 verlangt, dass die Einbringlichkeit der Gegenleistung, auf die die Einheit Anspruch hat, wahrscheinlich ist.

GE80. Eine der zugrundeliegenden Annahmen in IFRS 15 ist, dass die Einbringlichkeit der Gegenleistung von Kunden im privaten Sektor wahrscheinlich ist, weil:

- (a) Einheiten im Allgemeinen nur Verträge eingehen, bei denen es wahrscheinlich ist, dass sie den Betrag einziehen, auf den sie Anspruch haben; und
- (b) sofern keine erheblichen Strafen für den Ausstieg aus einem Vertrag bestehen, die meisten Einheiten nicht in einem Vertrag mit einem Kunden verbleiben würden, bei dem ein erhebliches Ausfallrisiko besteht, ohne ausreichenden wirtschaftlichen Schutz, der sicherstellt, dass die Gegenleistung eingezogen werden kann.

GE81. Das IPSASB erkannte an, dass das Wahrscheinlichkeitskriterium für bestimmte verbindliche Vereinbarungen mit Ressourcengeber:innen in einigen Rechtsordnungen des öffentlichen Sektors ein Problem darstellt. Einige Einheiten des öffentlichen Sektors sind gesetzlich verpflichtet, verbindliche Vereinbarungen zur Bereitstellung bestimmter Güter oder Dienstleistungen (wie Wasser und Strom) für alle Bürger:innen abzuschließen, unabhängig von der Zahlungsfähigkeit oder Zahlungsbereitschaft der Ressourcengeber:innen. Infolgedessen können Einheiten des öffentlichen Sektors einige verbindliche Vereinbarungen eingehen, bei denen die Einbringlichkeit der Gegenleistung nicht wahrscheinlich ist.

GE82. Wenn die Einziehung der Gegenleistung nicht wahrscheinlich ist (was vorkommen kann, wenn eine Einheit zur Lieferung eines Guts oder einer Dienstleistung verpflichtet ist), könnte die Anwendung von Paragraph 0 ohne Modifikation dazu führen, dass Einnahmen erst dann erfasst werden, wenn die Gegenleistung eingezogen wurde und die Bedingungen in Paragraph 58 von IPSAS 47 erfüllt sind.

GE83. Das IPSASB entschied, Paragraph 0 beizubehalten, weil:

- (a) Transaktionen, bei denen der Einzug der Gegenleistung nicht wahrscheinlich ist, nicht die Definitionen von Einnahmen in Paragraph 4 von IPSAS 47, Paragraph 7 von IPSAS 1 und Paragraph 5.29 des Rahmenkonzept erfüllen; und
- (b) das Wahrscheinlichkeitskriterium mit den Anforderungen von IFRS 15 in Einklang steht und verhindert, dass Einheiten Einnahmen und große Wertminderungsaufwendungen gleichzeitig erfassen.

GE84. Das IPSASB erkannte an, dass Vereinbarungen, zu denen eine Einheit verpflichtet ist und bei denen die Einbringlichkeit der Gegenleistung fraglich ist, in bestimmten Rechtsordnungen verbreitet und wesentlich sein können. Das IPSASB stellte fest, dass es einen Informationswert hat, im Anhang zum Abschluss die in Rechnung gestellten Beträge für solche verbindlichen Vereinbarungen anzugeben, bei denen der Einzug der Gegenleistung nicht wahrscheinlich ist oder erst nach Annahme eines Preisnachlasses, wie in Paragraph AL37 beschrieben (siehe Paragraph GE110), als wahrscheinlich angesehen wird.

GE85. Um die Anwendung von Paragraph 0 zu unterstützen, fügte das IPSASB Paragraph AL37 hinzu, der besagt, dass, wenn eine Einheit Güter oder Dienstleistungen erbringt und einen geringeren Betrag an Gegenleistung akzeptiert, die Annahme des geringeren Betrags im Allgemeinen als impliziter Preisnachlass betrachtet wird. Diese Leitlinien basieren auf den Konzepten, die in den erläuternden Beispielen 2 und 3 von IFRS 15 veranschaulicht werden und das IPSASB entschied, dass es angemessen sei, das Konzept aus diesen Beispielen hervorzuheben, da Transaktionen mit Einbringlichkeitsrisiken im öffentlichen Sektor potenziell häufig vorkommen. Sobald eine Einheit zu dem Schluss kommt, dass sie einen Preisnachlass gewährt hat, könnte die verbindliche Vereinbarung mit der herabgesetzten Transaktionsgegenleistung das Einbringlichkeitskriterium in Paragraph 0 erfüllen und die Einheit würde das Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodell auf die verbindliche Vereinbarung anwenden. Das IPSASB erweiterte zudem Paragraph AL37, um auf Kommentare der Antwortenden zum Standardentwurf einzugehen, wie eine Einheit implizite Preisnachlässe bei der Beurteilung der Einbringlichkeit berücksichtigen sollte und wie sie ihre beste Schätzung der mit den Ressourcengeber:innen verbundenen Risiken zum Beginn der verbindlichen Vereinbarung verwenden sollte.

Ansatz der Gegenleistung, die als Einnahmen erhalten wird, wenn die Kriterien in Paragraph 56 nicht erfüllt sind (Änderung von Paragraph 58)

GE86. In IFRS 15 wird bei einer Transaktion, die nicht alle Kriterien für die Erfassung von Einnahmen durch das Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodell erfüllt und bei der die Einheit eine Gegenleistung von einem Kunden erhält, die Gegenleistung als Einnahmen erfasst, wenn entweder:

- (a) die Einheit keine verbleibenden Verpflichtungen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an den Kunden hat und die gesamte oder nahezu gesamte vom Kunden zugesagte Gegenleistung von der Einheit erhalten wurde und nicht erstattungsfähig ist; oder
- (b) der Vertrag beendet wurde und die erhaltene Gegenleistung vom Kunden nicht erstattungsfähig ist.

GE87. Im öffentlichen Sektor, da eine Einheit möglicherweise gezwungen ist, weiterhin Güter oder Dienstleistungen an Parteien zu erbringen, die für diese Güter oder Dienstleistungen nicht zahlen können, befürchtete das IPSASB, dass die Anwendung von Paragraph 15 des IFRS 15 zu Situationen führen könnte, in denen Einnahmen nie erfasst werden, selbst wenn die Einheit einen Teil der zugesagten Gegenleistung erhalten hat und die eingezogenen Beträge nicht erstattungsfähig sind. Um diese Bedenken zu adressieren, stellte das IPSASB in Paragraph 0 von IPSAS 47 klar, dass eine Einheit die erhaltene Gegenleistung als Einnahmen erfassen soll, wenn die Einheit die Leistungsverpflichtung im Zusammenhang mit der erhaltenen Gegenleistung vollständig erfüllt hat und die erhaltene Gegenleistung nicht erstattungsfähig ist.

Gesamteffekt der Anwendung der Paragraphen 0, 58 und AL37

GE88. Das IPSASB stellte fest, dass die Anwendung der Paragraphen 0, 58 und AL37 zu den folgenden möglichen Ergebnissen führt und prüfte die Auswirkungen auf die Bilanzierung und Angabe der Ergebnisse bei Anwendung der Anforderungen dieses Standards:

- (a) Kriterium 0 ist erfüllt und es bestehen keine Einbringlichkeitsprobleme – In diesem Szenario wird die verbindliche Vereinbarung unter Anwendung des Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodells erfasst und es sind keine spezifischen Angaben zu erzwungenen Transaktionen erforderlich. Wie in Paragraph 57 verlangt, ist die Einheit verpflichtet, bei erheblichen Änderungen der Tatsachen und Umstände seit der ersten Beurteilung neu zu bewerten, ob die verbindliche Vereinbarung weiterhin alle Kriterien in Paragraph 56 erfüllt.

- (b) Kriterium 0 ist erfüllt, jedoch erst nachdem die Transaktionsgegenleistung aufgrund des impliziten Preisnachlasses gemäß Paragraph AL37 reduziert wurde – In diesem Szenario wird die verbindliche Vereinbarung unter Anwendung des Fünf-Schritte-Rechnungslegungsmodells, jedoch mit der reduzierten Transaktionsgegenleistung erfasst. Spezifische Angaben zu erzwungenen Transaktionen sind gemäß Paragraph 171 erforderlich (siehe Paragraph GE110 unten). Ähnlich dem Szenario in Paragraph GE880 ist die Einheit gemäß Paragraph 57 verpflichtet, bei wesentlichen Änderungen seit der ursprünglichen Beurteilung neu zu bewerten, ob die verbindliche Vereinbarung weiterhin alle Kriterien in Paragraph 56 erfüllt.
- (c) Kriterium 0 ist nicht erfüllt und die Einheit hat einen Teil der Gegenleistung erhalten – Dieses Szenario kann sich ergeben, wenn nicht genügend Informationen vorliegen, um eine Erwartung der einzuziehenden Beträge zu formulieren, oder wenn kein erkennbares Einzugsmuster auf Basis der Vergangenheit besteht. In diesem Fall verlangt Paragraph 58, dass die Einheit fortwährend bewertet, ob die verbindliche Vereinbarung alle Kriterien in Paragraph 56 erfüllt. Jede erhaltene Gegenleistung unterliegt den Kriterien der Bilanzierung für Einnahmen der Paragraphen 58 und 86. Spezifische Angaben zu erzwungenen Transaktionen sind gemäß Paragraph 171 erforderlich.
- (d) Kriterium 0 ist nicht erfüllt und es wurde keine Gegenleistung eingezogen – In diesem Szenario verlangt Paragraph 58, dass die Einheit weiterhin überprüft, ob die verbindliche Vereinbarung alle Kriterien in Paragraph 56 erfüllt. Spezifische Angaben zu erzwungenen Transaktionen sind gemäß Paragraph 171 erforderlich.

Basierend auf dem zuvor genannten war das IPSASB der Auffassung, dass die Paragraphen 58, 171 und AL37 die in den Paragraphen GE84, GE87 und GE110 diskutierten Bedenken ausreichend adressieren.

Verstoß gegen die Bedingungen einer verbindlichen Vereinbarung

GE89. Das IPSASB prüfte die Konsequenzen für die Bilanzierung, die sich aus dem Verstoß gegen die Bedingungen einer verbindlichen Vereinbarung ergeben. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Leitlinien in IPSAS 3 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, heranzuziehen sind, um festzustellen, ob der Verstoß zu Fehlern im Sinne von IPSAS 3 führt. Für den Fall, dass die Umstände des Verstoßes so beschaffen sind, dass die Leitlinien von IPSAS 3 nicht anwendbar sind, sind die in diesem Standard enthaltenen Leitlinien anzuwenden.

Identifizierung der Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung

GE90. Aufbauend auf den in den Paragraphen GE20–GE29 dargelegten Diskussionen bestätigte das IPSASB, dass eine verbindliche Vereinbarung mindestens eine Leistungsverpflichtung enthält und jede Leistungsverpflichtung eine Bilanzierungseinheit ist, um eine abgrenzbare Komponente innerhalb der verbindlichen Vereinbarung zu bestimmen und als Mechanismus zur Erfassung und Bewertung von Einnahmen dient. Da eine verbindliche Vereinbarung einer Einheit mehrere Leistungsverpflichtungen enthalten kann, entschied sich das IPSASB, die bestehenden Leitlinien zu überarbeiten, um Einheiten dabei zu unterstützen, jede ihrer Verpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung separat entsprechend der Natur der jeweiligen eindeutigen Verpflichtung anzuerkennen und zu bilanzieren und fügte Implementierungsleitlinien hinzu, um die im maßgeblichen Text dargestellten Grundsätze zu unterstützen. Das IPSASB bestätigte zudem, dass die Grundsätze in diesem Standard mit den Leitlinien zur Bilanzierungseinheit im Kapitel 5, *Bestandteile des Abschlusses*, des Rahmenkonzept übereinstimmen.

Existenz und Erfassung einer Verbindlichkeit

GE91. Einige Antwortende auf Standardentwurf 71 äußerten sich zur Existenz einer Verbindlichkeit in einer verbindlichen Vereinbarung, beispielsweise was eine Verbindlichkeit in einer verbindlichen Vereinbarung begründet, ob und wann eine Verbindlichkeit zu erfassen ist und ob diese Verbindlichkeit nur dann entsteht, wenn eine Rückgabeverpflichtung (d. h. Rückzahlungsverpflichtung) besteht, wie zuvor in IPSAS 23 dargestellt. Das IPSASB berücksichtigte diese Kommentare zusammen mit den vorgeschlagenen Leitlinien im Kapitel 5, *Bestandteile des Abschlusses*, des Rahmenkonzepts.

GE92. Im Verlauf seiner Diskussionen bestätigte das IPSASB, dass die Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung ein Hauptbestandteil ist, der für die Einheit eine Verbindlichkeit (insbesondere abgegrenzte Einnahmen) begründen kann, sofern die Bedingungen der Vereinbarung noch nicht erfüllt sind. Eine Einheit erfasst eine Verbindlichkeit (abgegrenzte Einnahmen) bei einer Transaktion mit einer verbindlichen Vereinbarung, wenn sie Ressourcen erhalten hat, bevor sie ihre Leistungsverpflichtung(en) erfüllt hat und die Ressourcengeber:innen die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung durchsetzen können, insbesondere das Recht hat, die Einheit zu verpflichten, Ressourcen an eine andere Partei zu übertragen, falls sie ihre Leistungsverpflichtung(en) nicht erfüllt. Wenn das Kriterium in Paragraph 0 nicht erfüllt ist, könnte dies darauf hindeuten, dass es sich nicht um eine verbindliche Vereinbarung handelt und die Einheit sollte ihre Analyse überdenken.

GE93. Das IPSASB bestätigte zudem, dass nach der erstmaligen Erfassung die Verbindlichkeit (abgegrenzte Einnahmen) im Laufe der Zeit reduziert wird (oder zu einem bestimmten Zeitpunkt vollständig erlischt), wenn die Einheit die mit den zuvor erhaltenen Ressourcen verbundenen Leistungsverpflichtung(en) erfüllt und Einnahmen erzielt.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

GE94. Das IPSASB bestätigte, dass bei Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen keine erstmalige Erfassung erfolgt, solange keine Partei begonnen hat, ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen, es sei denn, die verbindliche Vereinbarung ist belastend, da Recht und Verpflichtung zusammen als ein einzelner Vermögenswert oder eine einzelne Verbindlichkeit in der Bilanz zu betrachten sind. Die Bilanzierung beginnt, sobald die verbindliche Vereinbarung zumindest teilweise erfüllt ist (d. h. mindestens eine Partei beginnt, eine oder mehrere ihrer Verpflichtungen zu erfüllen).

GE95. Im Standardentwurf 71 schlug das IPSASB vor, dass gegenwärtige Verpflichtungen in durchsetzbaren Transaktionen entweder eine bestimmte Tätigkeit oder die Anforderung, zulässigen Aufwand zu tätigen, sind. Weder eine bestimmte Tätigkeit noch zulässiger Aufwand erfordern es, dass die Einheit ein Gut oder eine Dienstleistung an die Transferegeber:innen oder Drittbegünstigte überträgt. Die Einheit würde einen Vermögenswert und eine Verbindlichkeit erfassen, wenn sie die Verfügungsmacht über die übertragene Ressource oder das Recht daran hat und die Einnahmen würden erfasst (und die Verbindlichkeit vermindert) werden, wenn (oder sobald) die gegenwärtige Verpflichtung erfüllt wird.

GE96. Einige Antwortende zu Standardentwurf 71 stimmten nicht zu, dass bestimmte Tätigkeiten und zulässiger Aufwand gegenwärtige Verpflichtungen seien und gemäß dem Rahmenkonzept Verbindlichkeiten begründen könnten. Das IPSASB erkannte nach sorgfältiger Überlegung an, dass die Absicht nicht darin bestand, dass bestimmte Tätigkeiten oder zulässiger Aufwand an sich eine gegenwärtige [Leistungs-]Verpflichtung begründen, sondern dass es sich um Handlungen oder Ausgaben einer Einheit handelt, mit denen sie ein bestimmtes Versprechen erfüllt, das sie durch den freiwilligen Abschluss der verbindlichen Vereinbarung eingegangen ist. Bestimmte Tätigkeiten und zulässiger Aufwand sind Beispiele dafür, wie eine Einheit ihre Verpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung gemäß den Anforderungen dieser Vereinbarung erfüllen kann, was die Erfassung von erzielten Einnahmen beeinflusst. Die Einheit sollte die Leitlinien in den Paragraphen 98–104 des Rechnungslegungsmodells für verbindliche Vereinbarungen anwenden, um festzustellen, welche Methode am besten geeignet ist, um den Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung zu bewerten. Das IPSASB ergänzte zudem Implementierungsleitlinien, um die im maßgeblichen Text dargestellten Grundsätze zu unterstützen.

Bestimmung der Transaktionsgegenleistung

GE97. Als Reaktion auf die Bedenken der Adressat:innen hinsichtlich der Bewertung von Forderungen zum beizulegenden Zeitwert, wenn die einzuziehende Betragshöhe unsicher ist, hat das IPSASB eine Einschränkung eingefügt, die verlangt, Einnahmen und die zugehörigen Forderungen nur insoweit zu bewerten, als es sehr wahrscheinlich ist, dass es nicht zu einer wesentlichen Rückgängigmachung der kumulativ erfassten Einnahmen kommt.

GE98. Die Adressat:innen wiesen darauf hin, dass es zahlreiche Transaktionen im Anwendungsbereich von IPSAS 47 gibt, die aufgrund der Unsicherheit bezüglich des Zeitpunkts und der Höhe der Zahlungsflüsse schwer zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Diese Unsicherheiten sind im Allgemeinen mit langfristigen Transaktionen verbunden, bei denen die Beträge erst zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt werden. So kann beispielsweise der Zeitraum nach einem Todesfall (dem Steuerereignis) zur Ermittlung aller der Erbschaftsteuer unterliegenden Vermögenswerte beträchtlich sein, insbesondere wenn der Nachlass des:der Verstorbenen komplex ist. Folglich ist die Höhe der Erbschaftsteuer, auf die die Steuerbehörde Anspruch hat, am Abschlussstichtag unsicher, auch wenn die Einziehung sicher ist.

GE99. Das IPSASB stimmte zu, dass diese Transaktionen Bewertungsherausforderungen darstellen. Die Einführung einer Einschränkung, die die Bewertung auf den Fall beschränkt, in dem es sehr wahrscheinlich ist, dass eine wesentliche Rückgängigmachung der erfassten Einnahmen nicht eintritt, erfüllte die Ziele des IPSASB, indem sie die aufwendige Aufgabe der Schätzung ungewisser zukünftiger Zahlungsflüsse aufschob, bis diese sicher werden. Dadurch wurden die von den Adressat:innen geäußerten Bedenken berücksichtigt.

Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen

GE100. IFRS 15 legt fest, dass eine Einheit den Transaktionspreis (Gegenleistung) auf alle Erfüllungsverpflichtungen proportional zu den Einzelverkaufspreisen der Güter oder Dienstleistungen zuzuweisen hat. Der beste Anhaltspunkt für einen Einzelverkaufspreis ist der beobachtbare Preis, wenn die Einheit das Gut oder die Dienstleistung separat unter ähnlichen Umständen und an ähnliche Kunden bereitstellt. Wenn ein Einzelverkaufspreis nicht direkt beobachtbar ist, hat die Einheit den Einzelverkaufspreis geschätzt zu ermitteln durch entweder:

- (a) **den Adjusted-market-assessment-Ansatz** – die Einheit analysiert den Markt, auf dem sie Güter oder Dienstleistungen verkauft und schätzt den Preis, den ein Kunde auf diesem Markt für diese Güter oder Dienstleistungen zu zahlen bereit wäre;
- (b) **den Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz** – die Einheit schätzt ihre erwarteten Kosten für die Erfüllung einer Erfüllungsverpflichtungen und fügt dann eine angemessene Marge für das Gut oder die Dienstleistung hinzu; oder
- (c) **den Residualwertansatz** – die Einheit schätzt den Einzelverkaufspreis, indem sie auf den gesamten Transaktionspreis verweist und davon die Summe der beobachtbaren Einzelverkaufspreise anderer im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen abzieht.

GE101. Das IPSASB behielt die Methoden zur Ermittlung eines eigenständigen Werts in IPSAS 47 bei, da diese für die im Standard abgedeckten Transaktionen geeignet sind und fügte Implementierungsleitlinien hinzu, um zusätzliche Leitlinien zur Anwendung im öffentlichen Sektor zu bieten. Allerdings ersetzte das IPSASB den Begriff „Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz“ durch den Begriff „Expected-cost-Ansatz“, da bestimmte Güter oder Dienstleistungen von Einheiten des öffentlichen Sektors kostenlos oder gegen eine nominelles Entgelt erworben oder hergestellt werden („Kostenerstattung“ oder „nicht kommerziell“). Das IPSASB stellte fest, dass der Expected-cost-Ansatz im öffentlichen Sektor bei Nichtleistungstransaktionen voraussichtlich relevanter ist, während der Adjusted-market-assessment-Ansatz bei Leistungstransaktionen eher zutrifft.

GE102. Diese Methoden werden verwendet, um den eigenständigen Wert zu schätzen, um die Transaktionsgegenleistung auf jede Leistungsverpflichtung zuzuweisen.

Berücksichtigung von Änderungen der Einnahmenvereinbarung der Einheit

GE103. Obwohl eine Einheit ihre verbindliche Vereinbarung durchsetzen kann, können Änderungen interner oder externer Faktoren, wie die Entscheidung der Einheit, ihre Durchsetzungsbefugnis ganz oder teilweise auszuüben, Auswirkungen auf die Bilanzierung haben. Diese Faktoren können je nach Beziehung zu der anderen Partei oder den anderen Parteien in der verbindlichen Vereinbarung, Gegebenheiten der Rechtsordnungen, spezifischen Umständen nach dem erstmaligen Eingehen der verbindlichen Vereinbarung oder anderen Erwägungen variieren.

GE104. Das IPSASB hob die Bedeutung einer angemessenen Beurteilung der Auswirkungen von Änderungen interner und externer Faktoren aus Sicht der öffentlichen Finanzverwaltung hervor. Eine angemessene Berichterstattung und Angabe von Informationen in Bezug auf diese Vereinbarungen ermöglicht es Einheiten des öffentlichen Sektors, gegenüber ihren Adressat:innen transparent zu sein. Änderungen, die den wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung nicht beeinträchtigen (d. h. ob die Einheit eine verbindliche Vereinbarung hat), würden eine anschließende Neubewertung etwaiger Forderungen oder Vermögenswerte aus verbindlichen Vereinbarungen begründen. Diese Beurteilung erfordert pflichtgemäßes Ermessen und die Berücksichtigung aller Elemente der Transaktion, um festzustellen, ob und wie Faktoren die Folgebewertung beeinflussen. Das IPSASB ergänzte zudem Implementierungsleitlinien, um die im maßgeblichen Text dargestellten Grundsätze zu unterstützen.

Folgebewertung von nicht vertraglichen Forderungen

GE105. Forderungen aus vertraglichen Vereinbarungen fallen unter den Anwendungsbereich der Standards für Finanzinstrumente. Es ist jedoch möglich, dass Forderungen aus anderen Einnahmenvereinbarungen entstehen (insbesondere Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen, die keine Verträge sind, oder Vereinbarungen, die keine verbindlichen Vereinbarungen darstellen), die außerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, liegen. Um die fehlenden Leitlinien für die Folgebewertung dieser Forderungen zu adressieren, schlug das IPSASB in Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 vor, dass eine Einheit solche Forderungen zunächst zur vertraglichen Transaktionsgegenleistung bewerten soll, wie in den Paragraphen 57–60 und AL115–AL117 von IPSAS 41 vorgeschrieben.

GE106. Während die Mehrheit der Antwortenden zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 der vorgeschlagenen Bewertung der Forderungen zustimmte, wiesen einige darauf hin, dass die Anwendung von IPSAS 41 zur Folgebewertung nicht vertraglicher Forderungen unklar und möglicherweise in der Praxis schwierig sei. Das IPSASB erkannte an, dass eine nicht vertragliche Forderung zwar streng genommen die Definition eines finanziellen Vermögenswerts nicht erfüllt, der wirtschaftliche Gehalt und die Risiken jedoch denen vertraglicher Forderungen entsprechen und diese Forderungen mit konsistenten Grundsätzen zu bilanzieren sind. Das IPSASB bekräftigte, dass eine einheitliche Bilanzierung für Transaktionen mit demselben wirtschaftlichen Gehalt aus Sicht einer stärkeren öffentlichen Finanzverwaltung notwendig ist und stellte fest, dass die Adressat:innen die Schlussfolgerung des IPSASB, dass es keine spezifisch öffentlichen Sektoren entsprechenden Gründe für eine abweichende Behandlung der Folgebewertung nicht vertraglicher Forderungen im Vergleich zu vertraglichen Forderungen gibt, nicht in Frage gestellt haben. Das IPSASB bekräftigte zudem, dass diese Forderungen gemäß den Antwortende des Konsultationspapiers in der Regel zu fortgeführten Anschaffungskosten klassifiziert und bewertet werden, da das Managementkonzept der Einheit wahrscheinlich darauf ausgerichtet ist, finanzielle Vermögenswerte zur Einziehung von Zahlungsflüssen (Gegenleistung aus der Einnahmenvereinbarung) zu halten und nicht zu verkaufen und die Zahlungsflüsse ausschließlich aus Tilgung und ausstehenden Zinsen bestehen.

GE107. Einige Adressat:innen forderten zudem einen vereinfachten Ansatz oder Erleichterungen für nicht vertragliche Forderungen, um eventuelle Schwierigkeiten bei der Anwendung von IPSAS 41 in der Praxis zu bewältigen. Das IPSASB erkannte an, dass die Verfügbarkeit bestimmter Informationen bei der Anwendung der fortgeführten Anschaffungskosten zu Schwierigkeiten führen kann, die möglicherweise nicht ausreichend durch die Nutzung des vereinfachten Ansatzes für Forderungen in den Paragraphen 87–89 von IPSAS 41 gemildert werden. Nicht vertragliche Forderungen werden jedoch aufgrund der Art der zugrunde liegenden Einnahmenvereinbarungen typischerweise zur Einziehung erwarteter Zahlungsflüsse aus der Transaktion gehalten (statt zum Verkauf oder Handel) und weisen kürzere Laufzeiten auf (d. h. wenn die Gegenleistung von den Ressourcengeber:innen fällig wird), ähnlich wie kurzfristige Forderungen und die erforderlichen Schätzungen umfassen keinen langen, unsicheren Zeitraum. Die Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes und erwarteter Kreditverluste ist notwendig, um den wirtschaftliche Gehalt sowohl vertraglicher als auch nicht vertraglicher Forderungen angemessen widerzuspiegeln. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass ein weiterer vereinfachter Ansatz oder eine Erleichterung nicht angemessen wäre, da eine uneinheitliche Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze für Transaktionen mit gleichem wirtschaftlichen Gehalt und Risiken den wirtschaftlichen Gehalt dieser Transaktionen nicht korrekt abbilden würde.

GE108. Basierend auf seiner Analyse fügte das IPSASB Implementierungsleitlinien hinzu, um die im maßgeblichen Text dargestellten Grundsätze zu unterstützen, auf Kommentare der Adressat:innen einzugehen und klarzustellen, wie die Grundsätze von IPSAS 41 analog zur Folgebewertung nicht vertraglicher Forderungen angewendet werden können.

Darstellung (Paragraphen 162–193)

Ansatz zu Angabepflichten

GE109. Das IPSASB stellte fest, dass das Ziel der Angabepflichten darin besteht, Informationen zu liefern, die es den Abschlussadressat:innen ermöglichen, die Art, Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit von Einnahmen und Zahlungsflüssen zu verstehen. Da alle Konzepte aus IFRS 15 bezüglich der Erfassung und Bewertung von Einnahmen in Standardentwurf 70 beibehalten wurden, entschied das IPSASB, dass es keinen spezifisch Grund für den öffentlichen Sektor gibt, auf eine der Angabepflichten aus IFRS 15 zu verzichten. Diese wurden ebenfalls in Standardentwurf 71 aufgenommen, um eine einheitliche Angabe von Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen mit gegenwärtigen Verpflichtungen zu gewährleisten. Das IPSASB räumte ein, dass die Beibehaltung aller Angabepflichten aus IFRS 15 zu wesentlich umfangreicheren Anforderungen führt als im bestehenden IPSAS 23.

GE110. Als Reaktion auf die in Paragraph GE84 geäußerten Bedenken hinsichtlich des möglichen Informationsverlusts bei Transaktionen, in die eine Einheit aufgrund gesetzlicher oder anderer staatlicher Regelungen gezwungen wird und bei denen der Einzug der Gegenleistung unwahrscheinlich oder erst nach Annahme eines Preisnachlasses gemäß Paragraph AL37 als wahrscheinlich angesehen wird, entschied das IPSASB, diese Informationen anzugeben (Paragraph 171 von IPSAS 47). Das IPSASB stellte fest, dass diese zusätzlichen Angaben den Abschlussadressat:innen Details darüber bieten, warum eine Einheit zu solchen Transaktionen gezwungen war, sowie über das Ausmaß der von der Einheit erbrachten Güter oder Dienstleistungen, für die keine Einnahmen erfasst wurden.

GE111. Im Rahmen der Standardentwürfe forderte das IPSASB die Adressat:innen auf, zu erläutern, ob sie mit der Aufnahme von Angabepflichten im Einklang mit IFRS 15 sowie sektorenspezifischen Angabepflichten für Transaktionen, zu denen eine Einheit gesetzlich oder durch andere staatliche Regelungen gezwungen ist, einverstanden sind.

GE112. Die Mehrheit der Antwortenden zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 stimmte im Allgemeinen den vorgeschlagenen Angaben zu und war der Ansicht, dass es keinen spezifisch Grund für den öffentlichen Sektor gibt, von der IFRS 15-Ausrichtung bei Transaktionen mit gleichem wirtschaftlicher Gehalt abzuweichen. Zugleich erkannte das IPSASB die Rückmeldungen von den Antwortenden zur Menge der Angaben in den beiden Standardentwürfen an und entschied sich für einen prinzipienbasierten Ansatz zur Neubeurteilung der Angabepflichten, wobei der Schwerpunkt auf der Art der Transaktionen und ihren Risiken liegt. Vor diesem Hintergrund stellte das IPSASB fest, dass seine Entscheidungen seit der Veröffentlichung von Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71, insbesondere die Darstellung der Leitlinien zu Einnahmen in einem einzigen Standard mit überarbeiteter Reihenfolge, teilweise auf die Kommentare der Adressat:innen eingingen, da das Gesamtvolumen der Angaben reduziert wurde und zu einer Reihe prägnanteren und klareren Angaben führte.

GE113. Das IPSASB stellte fest, dass das Hauptziel der Angaben, wie im Rahmenkonzept des IPSASB dargestellt, darin besteht, finanzielle Informationen bereitzustellen, die Rechenschaftspflicht unterstützen und für Entscheidungszwecke nützlich sind. Im Kontext von Einnahmen sollten die Angaben einer Einheit Informationen enthalten, die bei der Beurteilung der Art, Höhe, des Zeitpunkts und der Unsicherheit der Einnahmen der Einheit für wesentliche Einnahmen aus Transaktionen hilfreich sind. Die Angabepflichten sollten die Einheiten dazu anregen, solche Informationen zu ihren Einnahmen aus Transaktionen anzugeben (oder deren Angabe zu erwägen). Das bedeutet, dass – ähnlich wie bei anderen IPSAS – nicht alle Angabepflichten in IPSAS 47 für eine Einheit bei der Erstellung des Anhangs zutreffen müssen. In der Praxis ist wahrscheinlich, dass eine Einheit weniger als die vollständigen möglichen Angaben macht.

GE114. Darüber hinaus sollten Angaben unter einem prinzipienbasierten Ansatz mit den vom IPSASB festgelegten Rechnungslegungsgrundsätzen innerhalb der jeweiligen Rechnungslegungsmodelle in Einklang stehen.

- (a) Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen machen voraussichtlich den Großteil der Einnahmen im öffentlichen Sektor aus. Die Angaben gemäß IPSAS 23 (alle in Standardentwurf 71 überführt) bleiben für Einnahmen ohne verbindliche Vereinbarungen im öffentlichen Sektor relevant, nützlich und angemessen; und

- (b) Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen werden nach demselben Modell erfasst, weil die Durchsetzbarkeit verbindlicher Vereinbarungen die Rechnungslegungsgrundsätze bestimmt, um den wirtschaftlichen Gehalt und Risiken der Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen abzubilden. Um einen prinzipienbasierten Ansatz zu wahren, sollten alle nach dem Modell für verbindliche Vereinbarungen erfassten Transaktionen denselben Angabepflichten unterliegen. Die vorgeschlagenen Angaben, die auf IFRS 15 beruhen und für den öffentlichen Sektor angepasst wurden, sind mit den Konzepten und Grundsätzen des Rechnungslegungsmodells für verbindliche Vereinbarungen, das auf Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen im öffentlichen Sektor angewandt wird, im Einklang. Sie bleiben somit relevant, nützlich und angemessen für Einnahmen mit verbindlichen Vereinbarungen im öffentlichen Sektor.

GE115. Basierend auf seiner Analyse beschloss das IPSASB, die zuvor in Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 vorgeschlagenen Angaben beizubehalten, da sie das Angabeziel erfüllen und für die jeweiligen Rechnungslegungsmodelle angemessen und konsistent sind. Eine Einheit kann alle Angabepflichten anwenden, sofern sie für eine spezifische Transaktion relevant sind, sie muss jedoch keine Anforderungen erfüllen, die nicht relevant sind. Dies steht im Einklang mit der Anwendung der Rechnungslegungsmodelle selbst, bei denen eine Einheit die Grundsätze und Leitlinien in jedem Modell für alle Einnahmen aus Transaktionen anwenden kann, aber nicht jene, die für eine bestimmte Transaktion nicht relevant sind. Eine Einheit des öffentlichen Sektors muss prüfen und bestimmen, welche Angabepflichten für ihre Einnahmen aus Transaktionen gelten.

GE116. Das IPSASB stellte fest, dass einige Antwortenden zusätzliche spezifische Angaben wünschten und hob hervor, dass die Angabepflichten der IPSAS einer Einheit nicht verbieten, freiwillig zusätzliche Informationen anzugeben, die formal nicht in einem IPSAS vorgeschrieben sind. Eine Einheit kann nach eigenem Ermessen zusätzliche Angaben machen, beispielsweise wenn sie der Ansicht ist, dass die Informationen das übergeordnete Ziel der Angabepflichten erfüllen und relevante, nützliche sowie angemessene Informationen für Entscheidungszwecke liefern.

GE117. Das IPSASB stellte fest, dass einige Einheiten, die Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte an Drittbegünstigte bereitstellen, gerne Informationen in ihren Abschlüssen zu ihren Programmen angeben möchten. Infolgedessen beschloss das IPSASB, Paragraph AL207 zu überarbeiten, welcher Vorschläge zu Kategorien enthält, die zur Disaggregation der Angaben zu Einnahmen verwendet werden und eine Kategorie für Einnahmen aus der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte aufzunehmen.

Anwendungsleitlinien (Paragraphen AL1–AL207)

Ausnahmen vom Anwendungsbereich

GE118. Dieser Standard nennt Beispiele für einige Arten von Unterlagen, die Zuführungen von Anteilseigner:innen des öffentlichen Sektors belegen können (Paragraph AL7). Viele Einheiten des öffentlichen Sektors erhalten Ressourcenzuflüsse von Einheiten, die sie kontrollieren, in ihrem Besitz sind oder an denen sie beteiligt sind. Unter bestimmten Umständen wird der Ressourcenzufluss als „Zuführungen von Anteilseigner:innen“ bezeichnet. Ungeachtet der Unterlagen, die die Form des Ressourcenzuflusses oder seine Bezeichnung durch beherrschende Einheiten belegen, spiegelt dieser Standard die Auffassung wider, dass ein Ressourcenzufluss nur dann als Zuführung von Anteilseigner:innen klassifiziert werden kann, wenn der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion mit dieser Klassifizierung übereinstimmt.

Durchsetzbarkeit

Beurteilung der Durchsetzbarkeit

GE119. Einige Antwortende zu Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 merkten an, dass die Bilanzierungsleitlinien verschiedene Mechanismen oder Faktoren der Durchsetzbarkeit erwähnten, jedoch unklar war, ob bestimmte Faktoren als aussagekräftiger als andere gelten. Das IPSASB berücksichtigte diese Kommentare und diskutierte darüber, ob das Vorhandensein oder Fehlen spezifischer Faktoren, wie etwa eine frühere Durchsetzbarkeit, die Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung belegt. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Auswirkung spezifischer Faktoren auf die Beurteilung der Durchsetzbarkeit je nach Rechtsordnung und der jeweiligen verbindlichen Vereinbarung unterschiedlich sein wird. Mit anderen Worten bleibt das Prinzip der Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung angemessen, die praktische Anwendung dieses Prinzips kann jedoch je nach den relevanten Mechanismen für die jeweilige Einheit variieren.

GE120. Das IPSASB bestätigte zudem, dass die Beurteilung der Durchsetzbarkeit auf der Fähigkeit basiert, diese durchzusetzen. Diese Beurteilung soll beim erstmaligen Abschluss der Vereinbarung erfolgen und erneut, wenn wesentliche Änderungen externer oder interner Faktoren darauf hindeuten, dass sich die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung ändern könnte (d. h. eine Änderung des Gehalts der Vereinbarung).

GE121. Auf Grundlage dieser Diskussionen beschloss das IPSASB, die Leitlinien dahingehend zu überarbeiten, dass eine Einheit alle relevanten Faktoren zum Zeitpunkt der Transaktion bewerten soll, um festzustellen, ob die Parteien der Vereinbarung die Fähigkeit haben, die in der Vereinbarung enthaltenen Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen. Es bedarf Ermessen, um zu bestimmen, welche Faktoren der Durchsetzbarkeit in der jeweiligen Rechtsordnung und der verbindlichen Vereinbarung aussagekräftiger sind. Das IPSASB entschied sich, zusätzliche verbindliche Leitlinien zum Konzept der Durchsetzbarkeit in einer verbindlichen Vereinbarung bereitzustellen.

Durchsetzbarkeit durch gleichwertige Mittel

GE122. Das IPSASB stellte fest, dass einige verbindliche Vereinbarungen im öffentlichen Sektor nicht durch rechtliche Mittel, sondern durch gleichwertige Mittel (d. h. „wie rechtlich“) mittels anderer Durchsetzungsmechanismen durchgesetzt werden. Gleichwertige Durchsetzungsmechanismen sind rechtlich bindend, wie im Rahmenkonzept beschrieben und sollen Möglichkeiten erfassen, durch die Einheiten, die keine rechtlichen Vereinbarungen eingehen können, dennoch eine Durchsetzung ähnlich einer gesetzlichen Kraft erreichen. Im Konsultationspapier wurden folgende mögliche Durchsetzungsmechanismen durch gleichwertige Mittel vorgeschlagen:

- (a) Gesetzgebung;
- (b) Beschlüsse des Kabinetts und der Ministerien; und
- (c) Kürzung der zukünftigen Finanzierung.

GE123. Das IPSASB stimmte zu, dass Beschlüsse des Kabinetts und der Ministerien, einschließlich der vollziehenden Gewalt, Unterkategorien der Gesetzgebung sein können und unter bestimmten Umständen gültige Durchsetzungsmechanismen darstellen. Die Paragraphen AL18–AL23 dieses Standards behandeln die gleichwertigen Durchsetzungsmechanismen.

GE124. Die Adressat:innen waren im Allgemeinen unterstützend, äußerten jedoch Zweifel an der Gültigkeit einer Kürzung der zukünftigen Finanzierung als Durchsetzungsmechanismus. Das IPSASB entschied, dass eine Kürzung der zukünftigen Finanzierung nur dann als Durchsetzungsmechanismus für eine verbindliche Vereinbarung eingesetzt werden kann, wenn die Ressourcengeber:innen in einer anderen verbindlichen Vereinbarung eine Leistungsverpflichtung zur Bereitstellung zukünftiger Mittel hat. Ohne diese verbindliche Vereinbarung und deren Leistungsverpflichtung ist die Androhung einer Kürzung zukünftiger Mittel kein gültiger Durchsetzungsmechanismus, da es keine zukünftigen Mittel zu kürzen gibt.

GE125. Das IPSASB diskutierte auch souveräne Rechte und kam überein, dass souveräne Rechte an sich keinen gültigen Durchsetzungsmechanismus darstellen. Wenn jedoch Details darüber enthalten sind, wie souveräne Rechte zur Durchsetzung einer verbindlichen Vereinbarung genutzt würden, könnte dies einen gültigen Durchsetzungsmechanismus begründen.

GE126. Zudem diskutierte das IPSASB, ob wirtschaftlicher Zwang oder politische Notwendigkeit einen gültigen Durchsetzungsmechanismus darstellen könnten. Das IPSASB merkte an, dass Paragraph 5.17D des *Rahmenkonzepts* festlegt, dass „ein wirtschaftlicher Zwang, eine politische Notwendigkeit oder andere Umstände zu Situationen führen können, in denen die Einheit des öffentlichen Sektors zwar nicht rechtlich dazu verpflichtet ist, Ressourcen übertragen zu lassen, sie aber aufgrund der wirtschaftlichen und politischen Konsequenzen im Falle einer Verweigerung keine oder lediglich eine geringe realistische Alternative hat, eine Übertragung von Ressourcen zu vermeiden. Ein wirtschaftlicher Zwang, eine politische Notwendigkeit oder andere Umstände können dazu führen, dass aus einer nicht rechtsverbindlichen Verpflichtung eine Verbindlichkeit entsteht“.

GE127. Das IPSASB vertrat jedoch die Ansicht, dass eine Verbindlichkeit aus einer nicht rechtsverbindlichen Verpflichtung für die Zwecke von IPSAS 47 nicht einer verbindlichen Vereinbarung gleichzusetzen ist, da eine nicht rechtsverbindliche Verpflichtung, wie im Rahmenkonzept beschrieben, lediglich für die Partei bindend ist, der gegenüber diese Verpflichtung besteht, während eine verbindliche Vereinbarung, wie in IPSAS 47 verwendet, von beiden Parteien erfordert, den durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen innerhalb dieser Vereinbarung zuzustimmen.

GE128. Das IPSASB diskutierte auch, ob eine Erklärung einer Regierung, Geld auszugeben oder Vermögenswerte auf eine bestimmte Weise zu nutzen (z.B. eine allgemeine politische Erklärung oder Ankündigung nach einer Naturkatastrophe), für potenzielle Ressourcenempfänger:innen eine verbindliche Vereinbarung begründen würde. Das IPSASB entschied, dass eine solche Ankündigung keine durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen für die Parteien begründet, da keine Vereinbarung mit anderen Parteien besteht und somit keine verbindliche Vereinbarung vorliegt. Eine solche Ankündigung kann von der Regierung gemäß IPSAS 19 bilanziert werden.

Bestimmung des eigenständigen Werts

GE129. Die Ermittlung des eigenständigen Verkaufspreises in IFRS 15 basiert weitgehend auf dem Preis, zu dem eine Einheit ein zugesagtes Gut oder eine Dienstleistung separat an einen Kunden verkaufen würde. Das IPSASB stellte fest, dass im öffentlichen Sektor die Bestimmung des eigenständigen Werts in Situationen herausfordernd sein kann, in denen eine Einheit Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte ohne Gegenleistung bereitstellt und einige diese Anforderungen an die Bestimmung des eigenständigen Werts so interpretieren könnten, dass nur Beträge berücksichtigt werden, die direkt von der Partei erhalten werden, die die Güter oder Dienstleistungen erhält. Um dieses Problem anzugehen, fügte das IPSASB in Paragraph AL110 eine Leitlinie hinzu, die besagt, dass ein eigenständiger Wert in solchen Situationen auf der Basis des Betrags geschätzt werden soll, den die Ressourcengeber:innen marktüblich zahlen müssten, um den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der bereitgestellten Güter oder Dienstleistungen zu erwerben. Liegen keine Marktinformationen vor, wird der eigenständige Wert anhand einer Schätzung nach dem Expected-cost-Ansatz ermittelt.

Kapitaltransfers

GE130. Das Konsultationspapier stellte fest, dass es in IPSAS 23 nur wenige Leitlinien zur Bilanzierung von Kapitalzuwendungen (nun als Kapitaltransfers bezeichnet) gibt. Das Konsultationspapier gab eine vorläufige Sichtweise des IPSASB wieder, dass die Bilanzierung von Kapitaltransfers explizit innerhalb von IPSAS behandelt werden sollte, was von den Antwortenden zum Konsultationspapier unterstützt wurde. Dieser Standard enthält Leitlinien zur Bilanzierung von Kapitaltransfers. Das IPSASB stellte fest, dass die Bilanzierung von Kapitaltransfers, die definitionsgemäß aus verbindlichen Vereinbarungen entstehen, mit der für andere Einnahmen aus Transaktionen aus verbindlichen Vereinbarungen übereinstimmt: Einnahmen aus Kapitaltransfers werden erfasst, wenn die Leistungsverpflichtungen erfüllt sind.

GE131. Bei der Entwicklung des oben genannten Ansatzes entschied sich das IPSASB, die Anforderungen von IAS 20, *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*, für Kapitaltransfers nicht zu übernehmen. Dieser Ansatz sieht die Bilanzierung für „Zuwendungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten“ vor, die definiert sind als: „Zuwendungen der öffentlichen Hand, die an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass ein Unternehmen, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen, langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt. Damit können auch Nebenbedingungen verbunden sein, die die Art oder den Standort der Vermögenswerte oder die Perioden, während derer sie zu erwerben oder zu halten sind, beschränken.“

GE132. IAS 20 verlangt, dass staatliche Zuschüsse systematisch über den Zeitraum, in dem die Einheit die damit zusammenhängenden Kosten erfasst, ergebniswirksam erfasst werden. Zuschüsse zu Vermögenswerten können unter IAS 20 entweder als passive Rechnungsabgrenzungsposten oder als Minderung des Buchwerts des zugehörigen Vermögenswerts dargestellt werden. Die Zuschüsse werden erst ergebniswirksam erfasst, wenn die passiven Rechnungsabgrenzungsposten oder der zugehörige Vermögenswert abgeschrieben werden bzw. wird.

GE133. Das IPSASB war sich einig, dass dieser Ansatz keine nützlichen oder getreu dargestellten Informationen für die Adressat:innen liefert. Eine Einheit erzielt Einnahmen bei einem Kapitaltransfer durch den Erwerb oder die Herstellung eines nicht-finanziellen Vermögenswerts, wie in der verbindlichen Vereinbarung festgelegt. Mit anderen Worten: Die Natur der Einnahmen im Kapitaltransfer hängt direkt mit dem Erwerb oder der Herstellung und nicht mit der anschließenden Nutzung und Abschreibung des nicht-finanziellen Vermögenswerts zusammen. Daher entschied das IPSASB, einen Rechnungslegungsansatz für Kapitaltransfers zu entwickeln, der Einnahmen erfasst, während der nicht-finanzielle Vermögenswert (Kapitalvermögen) entsprechend der verbindlichen Vereinbarung entweder erworben oder hergestellt wird.

GE134. Als das IPSASB die Leitlinien zu Einnahmen als Reaktion auf die Kommentare der Adressat:innen zum Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 überarbeitete, prüfte es, ob die Rechnungslegungsgrundsätze für verbindliche Vereinbarungen auch für Kapitaltransfers weiterhin angemessen sind. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Rechnungslegungsgrundsätze weiterhin angemessen sind und Einnahmen erfasst werden sollten, sobald die Leistungsverpflichtung zum Erwerb oder zur Herstellung des nicht-finanziellen Vermögenswerts erfüllt ist. Die Einheit, die die Leitlinien anwendet, muss zudem prüfen, ob eine Anforderung zur Nutzung des nicht-finanziellen Vermögenswerts als eigenständige Leistungsverpflichtung gesondert zu bilanzieren ist. Das IPSASB überarbeitete und erweiterte die erläuternden Beispiele, um die Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze besser darzustellen.

GE135. Das IPSASB erwog, dass einige Kapitaltransfers mehrere Leistungsverpflichtungen umfassen können, wovon eine der Erwerb oder die Herstellung eines Kapitalvermögenswerts und eine weitere die Nutzung des Kapitalvermögenswerts auf eine bestimmte Weise für einen festgelegten Zeitraum sein kann. In diesen Fällen entschied das IPSASB, dass die Bilanzierung für jede Leistungsverpflichtung getrennt und entsprechend der Natur der jeweiligen Verpflichtung zu erfolgen hat.

Sachleistungen in Form von Dienstleistungen

GE136. Dieser Standard erlaubt, verlangt aber nicht, den Ansatz von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen. Dieser Standard ist der Ansicht, dass viele Sachleistungen in Form von Dienstleistungen die Definition eines Vermögenswerts erfüllen und daher grundsätzlich erfasst werden sollten. In solchen Fällen kann es jedoch zu Schwierigkeiten beim Erhalt verlässlicher Bewertungen kommen. In anderen Fällen erfüllen Sachleistungen in Form von Dienstleistungen nicht die Definition eines Vermögenswerts, da die Einheit nicht ausreichend Kontrolle über die bereitgestellten Dienstleistungen hat. Das IPSASB beschloss, dass der Ansatz von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen aufgrund der Schwierigkeiten bei der Bewertung und Kontrolle erlaubt, aber nicht verlangt werden sollte.

GE137. Das IPSASB empfiehlt jedoch, dass Einheiten qualitative Informationen über erhaltene Sachleistungen in Form von Dienstleistungen angeben, insbesondere wenn diese Leistungen für den Betrieb der Einheit wesentlich waren.

Angaben: Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten

GE138. Das IPSASB erörterte zudem die Notwendigkeit, dass Einheiten bei der Erstellung der erforderlichen Angaben gemäß IPSAS 47 das Wesentlichkeitsprinzip anwenden. Basierend auf Rückmeldungen der Adressat:innen zu zuvor veröffentlichten IPSAS und als Reaktion auf Standardentwurf 70 und Standardentwurf 71 stellte das IPSASB fest, dass es hilfreich wäre, einen expliziten Verweis auf die Leitlinien zur Wesentlichkeit und Aggregation aus den Paragraphen 45–47 von IPSAS 1 aufzunehmen. Dieser Verweis wurde in Paragraph AL204 von IPSAS 47 hinzugefügt.

Überlegungen in Bezug auf erneute öffentliche Diskussion

GE139. Das IPSASB prüfte, ob es wesentliche Änderungen gegenüber dem Standardentwurf gegeben hat, die eine erneute öffentliche Diskussion erforderlich machen würden:

- (a) Das IPSASB diskutierte die Unterschiede zwischen IPSAS 47 und den im Jahr 2020 veröffentlichten Standardentwürfen 70 und 71. Insbesondere stellte das IPSASB fest, dass die wesentlichen Unterschiede die überarbeitete Struktur der Leitlinien umfassen, die darauf basiert, ob eine verbindliche Vereinbarung vorliegt, sowie die Verwendung des Begriffs „Leistungsverpflichtung“ für die Bilanzierungseinheit für die Bilanzierung von Einnahmen, wie in den Paragraphen GE14–GE30 zusammengefasst. Das IPSASB war sich einig, dass die seit dem Standardentwurf-Verfahren vorgenommenen Änderungen die von den Adressat:innen geäußerten Anliegen adressieren und zu einem klareren Standard führten, der die Grundsätze der Standardentwürfe beibehält. Daher war das IPSASB der Ansicht, dass keine wesentlichen Änderungen am Gehalt der Leitlinien oder der Grundsätze in den ursprünglichen Standardentwürfen vorlagen.
- (b) Das IPSASB stellte fest, dass die Veröffentlichung von IPSAS 47 die von den Adressat:innen mit den bestehenden IPSAS zu Einnahmen identifizierten Probleme beheben würde. Aus Sicht des öffentlichen Interesses stimmte das IPSASB auch zu, dass die voraussichtlichen Kosten einer erneuten öffentlichen Diskussion, einschließlich der dadurch verzögerten Umsetzung des Standards, den die Adressat:innen aktiv begehren, die potenziellen Vorteile einer erneuten Veröffentlichung überwiegen.

GE140. Aufgrund seiner Beurteilung entschied das IPSASB, IPSAS 47 ohne erneute Diskussion zu genehmigen, da keine wesentlichen Änderungen vorlagen und den Standard abzuschließen und zu veröffentlichen, da dies im öffentlichen Interesse lag.

Überarbeitung von IPSAS 47 infolge von *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48), veröffentlicht im Oktober 2024

Einführung

GE141. Im Januar 2021 veröffentlichte das IPSASB das Informationsersuchen mit dem Titel *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Leasingvereinbarungen ähnlich sind*. Das Ersuchen umfasste eine Reihe von Vereinbarungen, die ähnlich wie Leasingvereinbarungen sind, die im öffentlichen Sektor häufig vorkommen.⁴

GE142. Basierend auf den eingegangenen Informationen von den Antwortenden auf das Informationsersuchen veröffentlichte das IPSASB im Januar 2023 den Standardentwurf 84, *Geförderte Leasingverhältnisse und Nutzungsrechte in Naturalien (Änderungen an IPSAS 43 und IPSAS 23)*. Standardentwurf 84 schlug neue, speziell auf den öffentlichen Sektor zugeschnittene Bilanzierungsanforderungen für zwei der sechs Arten von Vereinbarungen, die im Informationsersuchen identifiziert wurden, vor. Hinsichtlich der übrigen Vereinbarungen aus dem Informationsersuchen vertrat das IPSASB die Auffassung, dass die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung von Standardentwurf 84 geltenden IPSAS bereits ausreichende Grundsätze für die Bilanzierung dieser Vereinbarungen bieten.

GE143. Im Rahmen der Überprüfung der Antworten auf den Standardentwurf 84 stellte das IPSASB fest, dass einige Antwortende Fragen zu Vereinbarungen äußerten, die nicht die Definition eines Leasingverhältnisses oder einer Sachleistung in Form von Nutzungsrechten erfüllen. Das IPSASB erkannte zudem, dass dies möglicherweise darauf zurückzuführen ist, dass Standardentwurf 84 keine Bilanzierungsanforderungen für diese übrigen Arten von Vereinbarungen enthielt, die nicht als Leasingverträge oder Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten gelten. Daher hatten die Antwortenden keine umfassende Sicht auf die Bilanzierung dieser Arten von Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten begründen.

GE144. Im Mai 2023 veröffentlichte das IPSASB IPSAS 45, *Sachanlagen*⁵, IPSAS 46, *Bewertung*, IPSAS 47, *Einnahmen*⁶ und IPSAS 48, *Transferaufwendungen*. Da IPSAS 47 IPSAS 23 ersetzt, werden die Änderungsvorschläge aus Standardentwurf 84, die IPSAS 23 betrafen, ab 2026 nicht mehr anwendbar sein.

⁴ Das Informationsersuchen enthielt sechs Arten von Vereinbarungen: (i) geförderte Leasingverhältnisse, (ii) Leasingverhältnisse ohne oder gegen nominale Gegenleistung, (iii) Zugangsrechte (oder Rechte, Gebäude bzw. Grundstücke zu betreten), (iv) Vereinbarungen, die Nutzungsrechte zulassen, (v) Vereinbarungen in Bezug auf Vermietung von sozialem Wohnbau und (vi) gemeinsam genutzte Immobilien mit oder ohne Leasingvereinbarungen.

⁵ IPSAS 45 tritt am 1. Januar 2025 in Kraft und ersetzt IPSAS 17, *Sachanlagen*.

⁶ IPSAS 47 tritt am 1. Januar 2026 in Kraft und ersetzt IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, und IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*.

GE145. Im März 2024 veröffentlichte das IPSASB Standardentwurf 88, *Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen (Änderungen an IPSAS 47 und IPSAS 48)*, mit vorgeschlagenen maßgeblichen und nicht maßgeblichen Leitlinien für Konzessionen in Bezug auf geförderte Leasingverhältnisse für Leasingnehmende in IPSAS 47, um die Vorschläge aus Standardentwurf 84 in Bezug auf IPSAS 23 zu aktualisieren, sowie nicht maßgebliche Vorschläge zur Aktualisierung von IPSAS 48 mit Leitlinien zu anderen Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten begründen.

GE146. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung legen die wesentlichen Überlegungen und Entscheidungen des IPSASB bei der Entwicklung von *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48)* dar, einschließlich der Änderungen an IPSAS 47 und dem Feedback der Antwortenden auf Standardentwurf 88.

Bilanzierung von Konzessionen in Bezug auf geförderte Leasingverhältnisse und Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten

GE147. Das IPSASB stellte fest, dass IPSAS 47 bereits Leitlinien zur Bilanzierung von Konzessionen in Bezug auf geförderte Kredite enthält. Das IPSASB entschied, ähnliche Leitlinien in IPSAS 47 zu entwickeln, um den Aufsteller:innen zu helfen, Konzessionen in Bezug auf Leasingverhältnisse und Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten unter Anwendung der Prinzipien von IPSAS 47 einheitlich zu bilanzieren.

GE148. Das IPSASB stellte fest, dass einige Antwortende im Rahmen des Ersuchens um Informationen in ihren Rechtsordnungen Vereinbarungen beschrieben hatten, die das Recht zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts ohne Gegenleistung übertragen. Da diese Art von Vereinbarung nicht der Definition eines Leasingverhältnisses entspricht, weil die Gegenleistung fehlt und mit der Genehmigung von IPSAS 43, entschied das IPSASB, einen neuen Vermögenswerttyp zu schaffen – Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten, der zum Zeitpunkt der Genehmigung von IPSAS 47 noch nicht existierte und IPSAS 47 zu ändern, um Leitlinien zur Bilanzierung dieser Art von Vereinbarungen bereitzustellen.

GE149. Das IPSASB entschied, dass die Bilanzierung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten denselben Grundsätzen folgen soll wie die für Nutzungsrechte, die durch geförderte Leasingvereinbarungen erworben wurden, da in beiden Fällen Arten von nicht monetären Gegenleistungen vorliegen.

GE150. Das IPSASB stellte fest, dass die Erfassung von Sachleistungen in Form von Dienstleistungen eine Wahlmöglichkeit und keine Verpflichtung darstellt. Das IPSASB erwog, ob eine Wahlmöglichkeit für die Erfassung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten erlaubt werden sollte. Es entschied, dass die Erfassung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten mit der Bilanzierung sowohl von Nutzungsrechten aus geförderten Leasingvereinbarungen und gespendeten Vermögenswerte in Einklang gebracht werden soll.

GE151. Das IPSASB entschied zudem, nicht maßgebliche Leitlinien zu Zugangsrechten, Vereinbarungen, die das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert gewähren, sowie gemeinsam genutzte Immobilien hinzuzufügen, damit Aufsteller:innen umfassende Leitlinien zu den Arten von Vereinbarungen haben, die Rechte an Vermögenswerten im öffentlichen Sektor übertragen.

Antworten auf Standardentwurf 88, Vereinbarung, die Rechte über Vermögenswerte übertragen

GE152. Die Mehrheit der Antwortenden unterstützte die Vorschläge im Standardentwurf 88 zur Bilanzierung der Konzessionen in Bezug auf Leasingverhältnisse und Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten, während eine Minderheit der Antwortenden den Vorschlägen im Standardentwurf 88 nicht zustimmte.

GE153. Die Antwortenden, die den Vorschlägen im Standardentwürfen 88 zur Änderung von IPSAS 47 nicht zustimmten, nannten größtenteils dieselben Gründe wie die, die gegen die Änderungen von IPSAS 43 im Standardentwurf 84 vorgebracht wurden (siehe Grundlagen für die Entscheidungsfindung zu IPSAS 43).

GE154. Einige Antwortende forderten zusätzliche Leitlinien oder Klarstellungen zu:

- (a) der Folgebewertung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten, wenn neue Informationen vorliegen, die eine Erfassung ermöglichen;

- (b) dem Anwendungsbereich von Vereinbarungen, die Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten begründen; und
- (c) der Tatsache, dass bei geförderten Leasingverhältnissen die Leasinggebenden nicht verpflichtet sind, die Konzessionen zu erfassen, während bei anderen Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten mit Konzessionen begründen, die Übertragenden verpflichtet sind, die Konzessionen zu erfassen.

GE155. Das IPSASB beschloss, in diesen Grundlagen für die Entscheidungsfindung Klarstellungen vorzunehmen und keine weiteren Leitlinien zu den oben genannten Themen in IPSAS 47 und IPSAS 48 bereitzustellen, aus folgenden Gründen:

- (a) IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, enthält bereits Leitlinien zu Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen bei neuen Informationen;
- (b) die neuen Leitlinien zu Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten beziehen sich nur auf Verträge oder Vereinbarungen, die dem Gehalt nach Verträge sind;
- (c) sowohl für Leasinggebende bei geförderten Leasingverhältnissen als auch für Übertragende bei anderen Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten unter IPSAS 48 begründen, gilt Folgendes:
 - (i) die Übertragung von Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten ist eine Transaktion ähnlich einer Leasingvereinbarung, außer dass es bei der Übertragung dieser Nutzungsrechte keine vertraglichen Leasingzahlungen gibt;
 - (ii) sie bilanzieren die Konzessionen bei Abschluss der Vereinbarung nicht separat, weil:
 - a. die Leasinggebenden bei geförderten Finanzierungsleasings die Verfügungsmacht über die übertragenen Ressourcen verlieren, was bei deren Ausbuchung einen Aufwand auslöst;
 - b. die Leasinggebenden bei geförderten Operating-Leasingverhältnissen die Verfügungsmacht über den zugrunde liegenden Vermögenswert behalten, der von den Leasinggebenden selbst verbraucht wird, während die Leasingnehmenden den Vermögenswert nutzen;
- (d) sie verpflichtet sind, die Kosten des übertragenen Vermögenswerts anzugeben.

GE156. Einige Antwortende schlugen vor, in den erläuternden Beispielen mehr Informationen darüber aufzunehmen, wie die Vermögenswerte genutzt werden. Das IPSASB entschied sich dagegen, in den erläuternden Beispielen mehr Informationen zur Nutzung von Vermögenswerten aufzunehmen, da dies keine zusätzlichen Informationen für die Bilanzierung in den erläuternden Beispielen liefern würde.

GE157. Das IPSASB prüfte zudem Vorschläge zur Aufnahme eines erläuternden Beispiels für geförderte Finanzierungsleasings für Leasinggebende und Leitlinien zu gespendeten Vermögenswerten, entschied jedoch, diese Vorschläge nicht weiter zu verfolgen, da die Bilanzierung für diese Vereinbarungen mit der für Finanzierungsleasings identisch ist und die Bereitstellung erläuternder Beispiele zu gespendeten Vermögenswerten nicht in den Anwendungsbereich von Standardentwurf 88 fällt.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

GE158. Das IPSASB prüfte den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen an IPSAS 47 im Kontext der Inkrafttretensdaten von IPSAS 43 bis IPSAS 49.

GE159. Das IPSASB entschied, dass das Inkrafttreten der Änderungen an IPSAS 47 auf den 1. Januar 2027 festgelegt werden sollte, wobei eine frühere Anwendung erlaubt ist, da dies:

- (a) weitgehend mit dem Dreijahres-Anwendungszeitraum von IPSAS 43 übereinstimmt, auf den sich die Änderungen an IPSAS 47 beziehen;
- (b) die Aufsteller:innen nicht überfordert, indem nicht zu viele Änderungen gleichzeitig mit IPSAS 43 bis IPSAS 49 wirksam werden; und
- (c) den Aufsteller:innen ein zusätzliches Jahr für die Planung und Umsetzung der Änderungen an IPSAS 43 und IPSAS 47 ermöglicht, nachdem sie in den Vorjahren IPSAS 43 bis IPSAS 49 umgesetzt haben.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 47 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Abschnitt A: Definitionen

A.1 Kapitaltransfers

Warum ist ein Transfer eines physischen Vermögenswerts ein „Kapitaltransfer“?

Das kommt darauf an. Einheiten des öffentlichen Sektors erhalten Ressourcen über verschiedene Arten von Transfertransaktionen, in Form von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten, die mit oder ohne eine verbindliche Vereinbarung entstehen können. Eine Einheit sollte prüfen, ob es bestimmte Vorgaben im Zusammenhang mit der Übertragung des physischen Vermögenswerts gibt, um zu bestimmen, ob es sich gemäß Paragraph 4 dieses Standards um einen „Kapitaltransfer“ handelt.

Eine Übertragung eines physischen Vermögenswerts ist ein „Kapitaltransfer“, wenn die Einheit diesen Transfer im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung erhalten hat und aufgrund dieser verbindlichen Vereinbarung verpflichtet ist, den physischen Vermögenswert zu verwenden, um einen anderen nicht-finanziellen Vermögenswert zu erwerben oder herzustellen, der von der Einheit kontrolliert wird. Eine Übertragung eines physischen Vermögenswerts, bei der lediglich vorgeschrieben ist, ihn auf eine bestimmte Weise zu verwenden oder zu betreiben, erfüllt nicht die Definition eines „Kapitaltransfers“; vielmehr stellt eine solche Übertragung eines physischen Vermögenswerts einen „Transfer“ im Sinne von Paragraph 4 dar. Eine Einheit sollte die spezifischen Bedingungen innerhalb der verbindlichen Vereinbarung klar prüfen.

Abschnitt B: Identifizierung von Einnahmen aus Transaktionen

B.1 Feststellen, ob eine verbindliche Vereinbarung besteht

Hat die Art, wie eine Einheit Transaktionen durchführt, Auswirkungen auf die Bilanzierung?

Ja. Einheiten des öffentlichen Sektors können Transaktionen auf verschiedene Arten durchführen. Diese können in ihrer Form variieren, mehrere Parteien umfassen, Rechtsansprüche bzw. Verpflichtungen für eine oder mehrere der Parteien der Vereinbarung begründen und unterschiedliche Durchsetzbarkeitsgrade aufweisen, die insgesamt den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion bestimmen. Verbindliche Vereinbarungen verleihen den Parteien insbesondere durch rechtliche oder gleichwertige Mittel sowohl durchsetzbare Rechte als auch durchsetzbare Verpflichtungen. Die Durchsetzbarkeit verbindlicher Vereinbarungen erfordert unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze, um die besondere Natur und die Risiken solcher Transaktionen (im Vergleich zu Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen) angemessen abzubilden. Dies ist für die Erfassung und Bewertung von Einnahmen wichtig, um eine zutreffende Darstellung solcher Transaktionen sicherzustellen.

Es ist wichtig, korrekt festzustellen, ob die Einnahmen aus Transaktionen aus einer verbindlichen Vereinbarung entstehen. Die Einheit muss anhand der Bedingungen ihrer Transaktion in Bezug auf Einnahmen aus Transaktionen sowie aller relevanten Tatsachen und Umstände bestimmen, welche Art von Vereinbarung vorliegt, um die passenden Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden, die den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion widerspiegeln (siehe Paragraphen 11-16).

B.2 Durchsetzbarkeit

Was hat eine Einheit bei der Beurteilung der Durchsetzbarkeit zu berücksichtigen?

Zu bestimmen, ob eine Vereinbarung und die Rechte und Verpflichtungen der jeweiligen Parteien dieser Vereinbarung durchsetzbar sind, kann komplex sein und erfordert Ermessensausübung. Diese Beurteilung ist wesentlich, um identifizieren zu können, ob eine Einheit durch rechtliche oder gleichwertige Mittel eine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist (d. h. mit durchsetzbaren Rechten und durchsetzbaren Verpflichtungen) oder nur durchsetzbare Rechte oder nur durchsetzbare Verpflichtungen hat. Wenn die Einheit keine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist, kann sie trotzdem ein durchsetzbares Recht oder eine durchsetzbare Verpflichtung haben, das/die angemessen bilanziert werden muss. Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen gemäß den Bedingungen der Vereinbarung haftbar zu machen.

Bei Unterzeichnung hat eine Einheit Ermessen auszuüben und beurteilt objektiv alle Tatsachen und Details, um zu bestimmen, ob sie durchsetzbare Rechte bzw. Verpflichtungen hat (d. h. was wird durchgesetzt) und die impliziten und expliziten Konsequenzen einer Nichterfüllung dieser Rechte bzw. Verpflichtungen (d. h. wie werden sie durchgesetzt). Relevante Tatsachen beinhalten, sind aber nicht beschränkt auf:

- (a) den Gehalt anstatt der Form der verbindlichen Vereinbarung;
- (b) Bedingungen, die schriftlich oder mündlich festgehalten wurden oder durch die Gepflogenheiten einer Einheit impliziert sind;
- (c) ob es durch rechtliche Mittel rechtsverbindlich ist (z. B. durch das Rechtssystem, durchgesetzt durch Gerichte, gerichtliche Entscheidungen und Präzedenzfälle) oder die Einhaltung durch gleichwertige Mittel erfolgt (z. B. durch Gesetzgebung, vollziehende Gewalt, Kabinettsanordnungen oder ministerielle Anordnungen);
- (d) implizite oder explizite Konsequenzen bei Nichterfüllung der Verpflichtungen in der Vereinbarung;
- (e) spezifische Rechtsordnung, Sektor und operatives Umfeld; und
- (f) vergangene Erfahrungen mit den anderen Parteien der Vereinbarung.

Einige Mechanismen (zum Beispiel souveräne Rechte oder Reduzierung von zukünftiger Finanzierung) können einen gültigen Mechanismen zur Durchsetzung darstellen. Eine Einheit hat bei dieser Beurteilung Ermessen auszuüben und alle Tatsachen und Umstände innerhalb ihrer Rechtsordnung, ihres Sektors und des operativen Umfelds objektiv zu berücksichtigen. Die Paragraphen AL14-AL25 stellen weitere Leitlinien zur Beurteilung der Durchsetzbarkeit mittels rechtlichen oder gleichwertigen Mitteln bereit.

B.3 Durchsetzbarkeit: Einnahmen, die Mittelzuweisungen unterliegen

Wie hat eine Einheit die Auswirkungen von Mittelzuweisungen auf ihre Einnahmen aus Transaktionen zu berücksichtigen?

Genehmigte Budgetmittel werden in IPSAS 24, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, als die von einem gesetzgebenden Organ erteilte Genehmigung der Zuweisung von Mitteln für von der Legislative (d. h. die befähigte Instanz) oder einem ähnlichen Organ festgelegte Zwecke, beschrieben. Mittelzuweisungen können in verschiedenen Formen auftreten und je nach Rechtsordnung variieren, zum Beispiel als begrenzte Förderbeträge oder als Instrument, um die Fördermittel nach Ermessen der Ressourcengeber:innen zurückzuziehen (was in dem wirtschaftlichen Gehalt einer einseitigen Kündigungsklausel ohne Strafe ähnelt).

Mittelzuweisungen alleine beweisen nicht das Bestehen von Durchsetzbarkeit innerhalb der Vereinbarung und widerlegen diese auch nicht. Eine Einheit sollte etwaige Mittelzuweisungsklauseln als einen der relevanten Faktoren in ihrer Gesamtbeurteilung der Durchsetzbarkeit berücksichtigen, unter Berücksichtigung der spezifischen Rechtsordnung und der individuellen Bedingungen jeder Vereinbarung.

Eine verbindliche Vereinbarung kann festlegen, dass die zu übertragenden Ressourcen der Genehmigung durch einen Mittelzuweisungsprozess als ausdrückliche Bedingung (schriftlich, mündlich oder stillschweigend durch übliche Praktiken) unterliegen. In solchen Fällen prüft die Einheit, ob die Vereinbarung dem Gehalt nach durchsetzbar ist, da Durchsetzungsmechanismen der Einheit ermöglichen, von Ressourcengeber:innen die Übertragung der Ressourcen zu verlangen oder, falls die Ressourcengeber:innen dem nicht nachkommen, Sanktionen gegen sie zu verhängen, noch bevor der Mittelzuweisungsprozess abgeschlossen ist. Die Einschränkung (dass die zu übertragenden Ressourcen der Genehmigung durch den Mittelzuweisungsprozess unterliegen) hat keinen Gehalt, wenn die Einheit vor Abschluss des Mittelzuweisungsprozesses ein durchsetzbares Recht auf diese Ressourcen nachweisen kann. In solchen Fällen ist die Vereinbarung durchsetzbar und kann eine verbindliche Vereinbarung sein.

In einigen Rechtsordnungen erfolgt die Genehmigung einer Ressourcenübertragung in mehreren Schritten. Zum Beispiel:

- (a) Die Befugnis zur Durchführung der Übertragung besteht und wird durch genehmigte Rechtsvorschriften, Verordnungen oder Satzungen von Ressourcengeber:innen vermittelt;
- (b) Die Ausübung dieser Befugnis hat stattgefunden. Im Wesentlichen wurde von den Ressourcengeber:innen gemäß der Befugnis eine Entscheidung getroffen, die klar demonstriert, dass sie keine Entscheidungsfreiheit mehr hat, mit der Übertragung nicht mehr fortzufahren, z. B. durch das Eingehen einer verbindlichen Vereinbarung; und

Die Zahlungsbefugnis wird durch den Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens belegt.

Die Befugnis zusammen mit der Ausübung dieser Befugnis kann für eine Einheit ausreichend sein, um zu dem Schluss zu kommen, dass sie ein durchsetzbares Recht auf Ressourcen aus der Vereinbarung hat, um die Ressourcengeber:innen zur Übertragung der Ressourcen zu verpflichten oder, falls die Ressourcengeber:innen dem nicht nachkommen, Konsequenzen gegen sie vor Abschluss des Mittelzuweisungsprozesses zu verhängen. In solchen Fällen hat die Einschränkung (dass die zukünftige Übertragung vom Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens abhängt) keinen Gehalt.

In anderen Fällen kann der Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens bestimmen, wann Ressourcengeber:innen keine Entscheidungsfreiheit mehr haben, eine Übertragung von Ressourcen nicht mehr fortzusetzen. In solchen Fällen hat die Einschränkung (dass die zukünftige Übertragung vom Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens abhängt) Gehalt.

B.4 Änderungen wichtiger Faktoren in Bezug auf Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung

Hat eine Änderung von internen oder externen Faktoren nach Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung Auswirkungen auf die Bilanzierung?

Bei Unterzeichnung prüft eine Einheit die Bedingungen einer Vereinbarung, um zu bestimmen, ob die Definition einer verbindlichen Vereinbarung in Paragraph 4 erfüllt wird. Wird die Definition erfüllt, bilanziert die Einheit die Einnahmen, die aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren gemäß der Paragraphen 56-147.

Nach Unterzeichnung hat eine Einheit zu beurteilen, ob eine Änderung der internen oder externen Faktoren (d. h. des Gehalts der verbindlichen Vereinbarung) oder der Wahrscheinlichkeit der Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung (d. h. der Folgebewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit im Zusammenhang mit Recht(en) und Verpflichtung(en) in einer verbindlichen Vereinbarung) die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung beeinflusst. Beispiele für zu berücksichtigende Faktoren sind:

- (a) Änderungen am rechtlichen Rahmen, die die Fähigkeit der Einheit oder einer anderen Partei oder anderer Parteien der Vereinbarung beeinflusst, ihre jeweiligen Rechte durch rechtliche oder gleichwertige Mittel durchzusetzen; und
- (b) Änderungen in der Einschätzung der Einheit hinsichtlich der Entscheidung einer Partei, ihr Recht aus der verbindlichen Vereinbarung ganz oder teilweise durchzusetzen.

Die Auswirkung auf die Folgebewertung des jeweiligen Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit hängt davon ab, ob die Wirkung voraussichtlich nicht rückgängig gemacht wird und entsprechend IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, zu bilanzieren ist. Beispielsweise würde eine Einheit, die ihre Leistungsverpflichtung vollständig erfüllt hat und ein unbedingtes Recht auf die Gegenleistung besitzt, ihre Forderung teilweise wertmindernd abschreiben und ausbuchen, wenn sie beabsichtigt, nur einen Teil ihres Rechts durchzusetzen (und nicht erwartet, diese Entscheidung rückgängig zu machen). Wenn sie jedoch aufgrund gesetzlicher Änderungen die Fähigkeit, ihr Recht durchzusetzen, vollständig verliert, würde sie den Vermögenswert vollständig wertmindern und ausbuchen. Der jeweilige Wertminderungsaufwand wird gemäß IPSAS 41 erfasst.

Abschnitt C: Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

C.1 Erfassung von Einnahmen von verschiedenen Arten von Steuern

Was ist der Steuertatbestand, der die Erfassung von Einnahmen von verschiedenen Arten von Steuern in einer Rechtsordnung auslöst?

Eine Einheit erfasst Einnahmen aus einer Transaktion ohne verbindliche Vereinbarungen, wenn sie einen Zufluss von Ressourcen erhält oder das Recht hat, einen Zufluss von Ressourcen zu erhalten, der die Definition eines Vermögenswerts erfüllt (Paragraphen 18–25) und keine noch nicht erfüllten durchsetzbaren Verpflichtungen im Zusammenhang mit diesen Ressourcen bestehen (Paragraph 29).

Ressourcen aus Steuern, die von der Einheit aufgrund vergangener Ereignisse gegenwärtig kontrolliert werden, erfüllen die Definition eines Vermögenswerts. Eine Einheit sollte die Steuergesetzgebung in ihrer eigenen Rechtsordnung prüfen, um das vergangene Ereignis für diese Transaktionen (d. h. der Steuertatbestand) zu bestimmen und alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen, um festzustellen, wann Steuereinnahmen erfasst werden sollten. Die folgende Tabelle enthält eine nicht abschließende Liste von Beispielen für Steuereinnahmen und den wahrscheinlichen Steuertatbestand (sofern nicht anders in Gesetzen und/oder Vorschriften festgelegt):

Art der Einnahmen	Wahrscheinlicher Steuertatbestand
Steuern auf persönliche Erträge, die innerhalb der Rechtsordnung erzielt wurden.	Das Erzielen von Erträge durch Steuerzahlende in der derzeitigen Berichtsperiode.
Steuern, die Geschäften für den hinzugefügten Wert bei Verkäufen von Gütern oder Dienstleistungen auferlegt wurden.	Der Verkauf von Waren oder Dienstleistungen mit Mehrwert (Ausübung einer steuerpflichtigen Tätigkeit) während der Berichtsperiode.
Steuer für den Verkauf von Gütern und Dienstleistungen.	Der Verkauf von steuerpflichtigen Gütern oder Dienstleistungen während der Berichtsperiode.
Einfuhrzölle für bestimmte Güter, um sicherzustellen, dass im Inland produzierte Güter im Einzelhandel billiger sind.	Die Bewegung von Gütern, die Zöllen unterliegen, über die Zollgrenze während der Berichtsperiode.
Steuern für steuerpflichtige Immobilien.	Der Tod der Person, die die steuerpflichtige Immobilie besitzt.
Steuern für geschätzte Immobilien innerhalb einer Rechtsordnung.	Das Verstreichen des Datums, an dem die Steuer erhoben wird, oder der Zeitraum, für den die Steuer erhoben wird (wenn die Steuer periodisch erhoben wird).

C.2 Bewertung von Einnahmen von verschiedenen Arten von Steuern

Wie bewertet eine Einheit die Höhe der Einnahmen aus ihren Steuertransaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen?

In vielen Fällen wird der Zeitraum der Steuererklärung nicht mit der Berichtsperiode der Einheit übereinstimmen. Eine Einheit kann auch geschätzte Steuerzahlungen in Raten regelmäßig erhalten, bevor der endgültige Steuerbetrag feststeht, was zusätzliche Steuerschulden oder eine Rückerstattung an den Steuerzahlenden für eventuelle Überschüsse zur Folge haben kann. Eine Einheit hat den Zufluss von Ressourcen (oder das Recht auf einen Zufluss von Ressourcen) als Vermögenswert zu erfassen und die in der aktuellen Berichtsperiode verdienten Einnahmen in dem Umfang zu erfassen, in dem diese verlässlich bewertet werden können. Die beste Schätzung entspricht dem wahrscheinlichsten Betrag (siehe Paragraphen 45–50).

Um Vermögenswerte und Einnahmen verlässlich zu bewerten, sollte die Einheit alle relevanten Daten aus verschiedenen Quellen berücksichtigen, um ihre beste Schätzung zu ermitteln. Paragraph 46 beschreibt Faktoren, die eine Einheit bei ihren Schätzmodellen berücksichtigen sollte. Quellen relevanter Daten und Inputs für das Schätzmodell einer Einheit umfassen, sind aber nicht beschränkt auf: historische Daten (z. B. Einziehungshistorie und andere Steuerstatistiken), beobachtbare und sonstige Ereignisse (z. B. Prognosen, Wirtschafts- und Bankstatistiken, Ratenzahlungen) sowie den Einsatz von Fachleuten.

Schätzungen der Steuereinnahmen für die Berichtsperiode können in einem späteren Zeitraum angepasst werden. Änderungen der Schätzungen werden in Übereinstimmung mit IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, prospektiv erfasst.

Abschnitt D: Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung

D.1 Identifizierung der Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung

Verbindliche Vereinbarungen im öffentlichen Sektor variieren stark. Manche verbindlichen Vereinbarungen können von der Einheit als Ressourcenempfängerin verlangen, ein bestimmtes ganzheitliches Dienstleistungsziel zu erreichen, während andere verbindliche Vereinbarungen Anforderungen im Zusammenhang mit bestimmten Gütern und Dienstleistungen auferlegen können. Wie bestimmt eine Einheit die einzelnen Leistungsverpflichtungen in einer verbindlichen Vereinbarung, um das Bilanzierungsmodell für Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen angemessen anzuwenden?

Alle verbindlichen Vereinbarungen enthalten mindestens eine Leistungsverpflichtung. Eine Leistungsverpflichtung, wie in Paragraph 4 definiert, ist eine Bilanzierungseinheit zur Bestimmung der einzelnen Bestandteile oder Elemente innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung. Die Identifizierung einer aussagekräftigen Bilanzierungseinheit ist grundlegend für die korrekte Erfassung und Bewertung von Einnahmen. Eine Einheit muss professionelles Ermessen anwenden, wenn sie die Paragraphen 68–77 anwendet, um die einzelnen Leistungsverpflichtungen in ihrer verbindlichen Vereinbarung zu bestimmen.

Die Einheit sollte zunächst alle Zusagen in ihrer verbindlichen Vereinbarung identifizieren, Ressourcen auf eine bestimmte Weise zu verwenden. Zusagen sind Güter oder Dienstleistungen, die in einer verbindlichen Vereinbarung mit Ressourcengeber:innen zugesagt werden und können explizit oder implizit in der verbindlichen Vereinbarung enthalten sein. Eine Zusage kann erfordern, dass die Einheit Ressourcen intern für ein Gut oder eine Dienstleistung verwendet oder ein Gut oder eine Dienstleistung an eine externe Partei oder Parteien (z. B. Käufer:innen oder Drittbegünstigte) überträgt. Eine gründliche Beurteilung ist notwendig, um alle Zusagen von Gütern oder Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung zu identifizieren (Paragraphen 71–72).

Anschließend prüft die Einheit jede identifizierte Zusage, um festzustellen, ob die Zusage selbst eine Leistungsverpflichtung ist oder ob sie mit anderen Zusagen zu einer Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden sollte. In anderen Worten: Eine Leistungsverpflichtung ist eine Bilanzierungseinheit, die eine eigenständige Zusage oder Gruppe von Zusagen darstellt, auf die Ansatzkriterien und Bewertungskonzepte angewendet werden (Paragraph 73). Ein innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung zugesagtes Gut oder zugesagte Dienstleistung (oder ein Bündel an Gütern und Dienstleistungen) ist dann eigenständig, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) das zugesagte Gut oder die zugesagte Dienstleistung (oder das Bündel an Gütern und Dienstleistungen) ist *abgrenzbar*; und
- (b) im Kontext der verbindlichen Vereinbarung ist die Zusage *abgrenzbar*.

Ob ein Gut oder eine Dienstleistung *abgrenzbar* ist, basiert im Allgemeinen auf den Eigenschaften des Guts oder der Dienstleistung (siehe Paragraph 75 für weitere Leitlinien). Die Bestimmung, ob die Zusage *im Kontext der verbindlichen Vereinbarung abgrenzbar* ist, erfordert jedoch Ermessen, um sicherzustellen, dass die Gruppierung der Zusagen und damit die Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen die Natur der Transaktion der Einheit mit den Ressourcengeber:innen sinnvoll widerspiegelt und eine nützliche Darstellung der Leistung der Einheit bietet (siehe Paragraph 76 für weitere Leitlinien).

Jede abgrenzbare Zusage oder jede abgrenzbare Gruppe von Zusagen, die die Einheit im Rahmen dieser Analyse identifiziert, stellt eine individuelle Leistungsverpflichtung dar.

In Fällen, in denen mehrere Parteien an der Vereinbarung beteiligt sind, muss die Einheit zudem prüfen, ob die Art ihrer Zusage innerhalb einer Leistungsverpflichtung darauf hinweist, dass die Einheit als Auftraggeberin oder als Agentin handelt (gemäß den Paragraphen AL117–AL125).

D.2 Erfüllung von Leistungsverpflichtungen: Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts

Wenn eine Einheit eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt, wie bestimmt sie dann einen Fortschrittsmaßstab, der die Leistung der Einheit bei der Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung darstellt?

Methoden zur Messung des Fortschritts umfassen Output-Methoden und Input-Methoden (siehe Paragraphen AL86–AL95). Nachdem die Einheit ihre Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung identifiziert hat, soll sie die Art der Zusage der Einheit und die spezifischen Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung berücksichtigen, um die geeignete Methode zur Messung des Fortschritts zu bestimmen.

Eine Einheit kann zunächst alle beobachtbaren und verfügbaren Informationen in Bezug auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung berücksichtigen. Diese Informationen sind für alle Parteien der verbindlichen Vereinbarung nützlich, um zu bestätigen, ob die Bedingungen erfüllt werden und können explizit in der Vereinbarung gefordert sein. Beobachtbare und verfügbare Informationen umfassen, sind aber nicht beschränkt auf:

- (a) die Erbringung bestimmter Tätigkeiten;
- (b) die Entstehung von zulässigem Aufwand;
- (c) die Anforderung, den Fortschritt zur Erreichung definierter Meilensteine nachzuverfolgen;
- (d) die Herstellung oder Lieferung bestimmter Mengen von Gütern oder Dienstleistungen; und
- (e) das Volumen der verbrauchten Ressourcen (z. B. Arbeitskraft, Materialien, Maschinenstunden etc.).

Einige Arten von Informationen sind Output-Methoden (da sie auf den Outputs und Ergebnissen der Erfüllung der Leistungsverpflichtung basieren), während andere Input-Methoden sind (da sie auf den Anstrengungen oder Inputs der Einheit bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung beruhen).

Die Einheit soll ihr professionelles Ermessen nutzen, um zu bestimmen, welche Informationen und somit welche Methode zur Messung des Fortschritts die Leistung der Einheit bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung am getreuesten widerspiegelt. Bei dieser Beurteilung soll die Einheit auch berücksichtigen, welche Fortschrittsmessmethode:

- (a) die Art und Absicht der Zusage der Einheit in der verbindlichen Vereinbarung besser widerspiegelt;
- (b) die Beziehung zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung klarer erfasst und den Fortschritt der Erfüllung besser kommuniziert;
- (c) Informationen verwendet, die zuverlässiger und direkt beobachtbar sind;
- (d) alle relevanten Leistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung berücksichtigt; und
- (e) Nutzen bietet, der die Kosten der Beschaffung und Nachverfolgung der erforderlichen Informationen überwiegen.

Im öffentlichen Sektor kann es vorkommen, dass Ressourcen über eine Reihe von Einheiten weitergeleitet werden, bevor sie die endgültigen Ressourcenempfänger:innen erreichen. In solchen Fällen, bei denen die Einheit eine von mehreren Parteien in der Vereinbarung ist, muss sie prüfen, ob die Art ihrer Zusage und die Erfüllung der Leistungsverpflichtung davon abhängen, dass andere Parteien in der verbindlichen Vereinbarung ihre Verpflichtungen erfüllen, was die Erfassung der Einnahmen als Auftraggeberin oder Agentin beeinflusst.

D.3 Erfüllung von Leistungsverpflichtungen: Fortschrittsmessung für Kapitaltransfers

Einheiten des öffentlichen Sektors erhalten häufig Kapitaltransfers für mehrjährige Kapitalprojekte. Diese Projekte umfassen in der Regel mehrere Fertigstellungsphasen und Leistungen. Sind unterschiedliche Grundsätze zur Messung des Fortschritts einer Einheit bei Kapitaltransfers erforderlich?

Nein. Kapitaltransfers, die aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen entstehen, enthalten üblicherweise ausführliche Angaben zu den verschiedenen Projektphasen (z. B. Konzeption und Planung, Entwurf, Beschaffung, Bau usw.). Solche verbindlichen Vereinbarungen bieten daher in der Regel eine große Bandbreite an verfügbaren Informationen zu den Inputs und Outputs der Transaktion. So kann eine verbindliche Vereinbarung beispielsweise bestimmte, detaillierte Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Bau enthalten, wie das Räumen des Baugeländes, das Errichten von Fundamenten und Rahmen sowie das Eingießen von Beton. Die Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze für Kapitaltransfers entspricht jedoch derjenigen für andere Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen. Die Einheit muss zunächst die einzelnen Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung identifizieren und sorgfältig die jeweils geeignete Fortschrittsmessung für jede Leistungsverpflichtung bestimmen. Die Einheit soll die Bilanzierungsleitlinien in den Paragraphen 98–104 sowie AL86–AL95 anwenden und alle beobachtbaren und verfügbaren Informationen berücksichtigen. Professionelles Ermessen ist dabei entscheidend, um zu bestimmen, welche Informationen und somit welche Methode der Fortschrittsmessung den Fortschritt der Einheit bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung am getreuesten abbildet. Zudem sollte die Einheit die Erfassung der Einnahmen unabhängig vom Zeitpunkt des Ressourceneingangs von den Ressourcengeber:innen betrachten.

D.4 Aufteilung auf Basis der eigenständigen Werte

Eine Einheit hat die Transaktionsgegenleistung auf Basis des relativen eigenständigen Werts auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Der eigenständige Wert ist jedoch nicht immer direkt beobachtbar und muss dann geschätzt werden. Wie hat eine Einheit des öffentlichen Sektors die passende Methode für das Schätzen des eigenständigen Werts eines Guts oder einer Dienstleistung zu bestimmen?

Um den eigenständigen Wert zu schätzen, soll eine Einheit zunächst alle ohne unangemessenen Aufwand verfügbaren Informationen berücksichtigen (einschließlich, aber nicht beschränkt auf ohne unangemessenen Aufwand verfügbare Datenpunkte, einheitsspezifische Faktoren, Informationen über die Ressourcengeber:innen oder die Gruppe von Ressourcengeber:innen sowie die Auswirkungen von Marktüberlegungen, sofern relevant).

Basierend auf den ohne angemessenen Aufwand verfügbaren Informationen soll die Einheit die Methode bestimmen, mit der der eigenständige Wert am getreuesten den Wert der in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen wiedergibt. Paragraph 139 enthält Beispiele geeigneter Methoden zur Schätzung des eigenständigen Werts und stellt keine verbindliche Liste dar.

Die geeignetste Methode hängt von der Qualität und Art der der Einheit zur Verfügung stehenden Informationen ab. Beispielsweise kann der Adjusted-market-assessment-Ansatz besser geeignet sein, wenn die verbindliche Vereinbarung Güter oder Dienstleistungen zusagt, die auf dem Markt leicht verfügbar sind, da der Preis, den andere Einheiten zu zahlen bereit wären, einen Anhaltspunkt für den Wert dieser Güter oder Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung bieten kann. Der Expected-cost-Ansatz kann hingegen besser geeignet sein, wenn die verbindliche Vereinbarung Güter oder Dienstleistungen zusagt, die für die Einheit oder die verbindliche Vereinbarung einzigartig sind oder auf dem Markt nicht leicht verfügbar sind. In solchen Fällen können die erwarteten Kosten der Einheit zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung eine nützlichere Schätzung des Werts der Güter oder Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung liefern.

Die Einheit sollte ihre Beurteilung umfassend gestalten, um die Nutzung beobachtbarer Inputs zu maximieren und bei ähnlichen Umständen eine konsistente Anwendung der Schätzmethoden sicherstellen.

Paragraph 139 weist zudem darauf hin, dass die Einheit, wenn angemessen, eine Marge in ihren Schätzansatz einbeziehen kann. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Einheit des öffentlichen Sektors eine Transaktion eingeht, die von der Natur her eine Leistungstransaktion ist.

Abschnitt E: Mehrjahres-Vereinbarung

E.1 Bilanzierung von Mehrjahres-Vereinbarungen

Werden unterschiedliche Grundsätze für die Bilanzierung und den Ansatz von Einnahmen aus Mehrjahres-Vereinbarungen benötigt?

Mehrsjahres-Vereinbarungen, die sich aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen ergeben können, umfassen in der Regel die Bereitstellung von Ressourcen über mehrere Jahre für einen bestimmten Zweck (z. B. die Veröffentlichung von Forschungsergebnissen zu einem festgelegten Thema). Die Ressourcenbereitstellung (d. h. Finanzierung) kann dabei zu mehreren Zeitpunkten innerhalb eines Jahres und/oder über mehrere Jahre verteilt erfolgen.

Obwohl diese Vereinbarungen eine längere Laufzeit haben, erfolgt die Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze konsistent mit der Bilanzierung anderer Transaktionen. Eine Einheit soll prüfen, ob die mehrjährige Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung darstellt und die Grundsätze im anwendbaren Rechnungslegungsmodell anwenden, um den wirtschaftliche Gehalt der Transaktion abzubilden. Die Einheit soll prüfen, ob ein Zufluss oder ein Recht auf einen zukünftigen Zufluss von Ressourcen gemäß den Paragraphen 18–25 einen Vermögenswert begründet, und die Erfassung von Einnahmen unabhängig vom Zeitpunkt der Mittelzuflüsse sorgfältig berücksichtigen, wenn sie Paragraph 29 (bei Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung) oder die Paragraphen 87-104 (bei Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung) anwendet. Die Einheit muss eventuell berücksichtigen, ob ein erwarteter Zufluss von Ressourcen in den Folgejahren die Definition eines Vermögenswerts erfüllt und ob dieser untrennbar und voneinander abhängig mit noch nicht erfüllten Verpflichtungen verknüpft ist, gemäß Paragraph AL57.

Abschnitt F: Folgebewertung

F.1 Folgebewertung von nicht vertraglichen Forderungen

Wie hat die Folgebewertung eine Einheit von Forderungen aus Transaktionen in Bezug auf Einnahmen, die außerhalb von Verträgen entstehen, auszusehen?

Eine Einheit kann entweder eine vertragliche Forderung (d. h. eine Forderung, die aus einem Vertrag entsteht) oder eine nicht-vertragliche Forderung erfassen. Eine nicht-vertragliche Forderung ist eine Forderung, die nicht aus einem Vertrag entsteht, wie beispielsweise eine verbindliche Vereinbarung, die kein Vertrag ist, oder eine Transaktion in Bezug auf Einnahmen, die keine verbindliche Vereinbarung darstellt (z. B. Steuern und andere gesetzliche Forderungen).

Nach der erstmaligen Erfassung wird eine vertragliche Forderung, die die Definition eines finanziellen Vermögenswerts gemäß IPSAS 28, *Finanzinstrumente: Darstellung*, erfüllt, folglich nach IPSAS 41 bewertet.

Eine nicht-vertragliche Forderung erfüllt nicht strikt die Definition eines finanziellen Vermögenswerts, da sie nicht aus einem Vertrag stammt. Obwohl nicht-vertragliche und vertragliche Forderungen aus unterschiedlichen Arten von Vereinbarungen resultieren, entsprechen sie dem Gehalt nach und bezüglich des Risikos einander und nicht-vertragliche Forderungen sollten durch analoge Anwendung von IPSAS 41 folgebewertet werden, um sicherzustellen, dass Transaktionen mit gleichem wirtschaftlichem Gehalt nach konsistenten Grundsätzen bilanziert werden. Bei der analogen Anwendung der Grundsätze von IPSAS 41 soll die Einheit Ermessen einsetzen, um den Gehalt der Forderung sowie alle relevanten und leicht verfügbaren Daten zu berücksichtigen, die als Basis für die Einnahmen „analog zum Vertrag“ dienen (z. B. Gesetzgebung, Zahlungsbedingungen usw.). Um zu bestimmen, ob eine nicht vertragliche Forderung die Kriterien in Paragraph 40 von IPSAS 41 für eine Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten erfüllt, soll die Einheit prüfen, ob sie die Forderung hält, um erwartete Zahlungsflüsse (anstelle vertraglicher Zahlungsflüsse) einzuziehen, welche ihr Recht auf Gegenleistung in der Transaktion darstellen. Falls die Kriterien erfüllt sind, soll die Einheit Inputs in ihre Wertminderungsanalyse nach IPSAS 41 entsprechend berücksichtigen, um den wirtschaftliche Gehalt der Forderung angemessen abzubilden. Dies schließt unter anderem die Zeitspanne bis zur Einbringlichkeit der Gegenleistung (d. h. die Fälligkeitsdauer) sowie jene Forderungsbeträge ein, von denen die Einheit nicht mehr erwartet, sie einzuziehen (d. h. erwartete Kreditverluste). Erfüllt die Forderung die Kriterien in Paragraph 40 von IPSAS 41 nicht, hat die Einheit die nicht vertragliche Forderung anschließend zum beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 31 dieses Standards zu bewerten.

Erläuternde Beispiele

Diese Beispiele werden IPSAS 47 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

EB1. Diese Beispiele bilden hypothetische Situationen ab, die veranschaulichen, wie eine Einheit einige der Anforderungen von IPSAS 47, *Einnahmen*, auf bestimmte Transaktionen in Bezug auf Einnahmen auf der Grundlage der dargestellten beschränkten Fakten anwenden könnte. Die Analyse in jedem Beispiel ist weder dazu da, die einzige Art darzustellen, auf die die Anforderungen angewendet werden können noch sollen die Beispiele nur auf die dargestellten spezifischen Branchen angewendet werden. Einige Aspekte der Beispiele können zwar in tatsächlichen Sachverhaltsmustern zutreffen, trotzdem müssen bei der Anwendung von IPSAS 47 jedoch alle maßgeblichen Sachverhalte und Umstände eines bestimmten Sachverhaltsmusters ausgewertet werden.

Anwendungsbereich

EB1A. Die Beispiele 0A–0C veranschaulichen die Anforderungen von Paragraph 3(d) von IPSAS 47, um zu beurteilen, ob die Vereinbarungen im Anwendungsbereich von IPSAS 47 und nicht von IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, fällt.

Beispiel 0A – Zugangsrechte

EB1B. *Eine Regierungsbehörde (Einheit) geht eine Vereinbarung mit der Einheit des öffentlichen Sektors (Kunde) ein, um die Zugangsrechte zu Land in einem Wald und zu kleinen Bahnhofshütten für die Nutzung durch die Angestellten des Kunden im Laufe seiner Tätigkeit für eine Periode von 5 Jahren zu übertragen. Der Kunde nutzt das Land, um Schafe und Kühe zu füttern, die er im Rahmen seiner Tätigkeit verkauft. Von Saison zu Saison kann die Einheit den Teil des Lands und der Hütten, die vom Kunden genutzt werden, ändern, abhängig von anderen Tätigkeiten der Einheit, die auf dem Land erfolgen. Der Kunde zahlt die Transaktionsgegenleistung für die Nutzung des Lands und der kleinen Bahnhofshütten im Voraus an die Einheit.*

EB1C. Die Einheit bestimmte, dass diese Vereinbarung keine Leasingvereinbarung ist, da es keine identifizierten Vermögenswerte gibt, da die Vermögenswerte durch die Einheit festgelegt werden können.

EB1D. Gemäß Paragraph 3(d) von IPSAS 47 legte die Einheit fest, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine Transaktion im Anwendungsbereich von IPSAS 47 handelt. Die Einheit bestätigt, dass die Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung ist, da sie eine durchsetzbare Verpflichtung zur Bereitstellung von Zugang zum Land und den kleinen Bahnhofshütten (wie von der Einheit festlegbar) im Austausch gegen ein durchsetzbares Recht, Zahlungen vom Kunden zu erhalten, hat. Die Einheit hat die Vereinbarung daher durch Anwendung der Paragraphen 56–147 von IPSAS 47 zu bilanzieren.

Beispiel 0B – Vereinbarungen, die das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert gewähren

EB1E. *Gemeinde A (Einheit) geht eine Vereinbarung, der Regierungsbehörde X (Kundin) das Nutzungsrecht an den Immobilien der Einheit bereitzustellen, ein. Diese Immobilien sind speziell dafür konzipiert, um Bildungsdienstleistungen als Teil des nationalen Programms zur Bestätigung der Qualifikationen von Arbeitskräften, im Austausch gegen eine Transaktionsgegenleistung, die monatlich gezahlt wird, zu erbringen. Die Vereinbarung läuft 7 Jahre. In dieser 7-Jahresperiode kann und wird die Einheit die Gebäude, in denen die Bestätigung erfolgt, gemäß ihren Bedürfnissen ändern, solange sie der Kundin 30 Tage im Voraus zu Planungszwecken Bescheid gibt.*

EB1F. Die Einheit bestimmte, dass diese Vereinbarung keine Leasingvereinbarung ist, da die Einheit wesentliche Substitutionsrechte hat.

EB1G. Gemäß Paragraph 3(d) von IPSAS 47 legte die Einheit fest, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine Transaktion im Anwendungsbereich von IPSAS 47 handelt. Die Einheit bestätigt, dass die Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung ist, da sie eine durchsetzbare Verpflichtung zur Bereitstellung des Nutzungsrechts ihrer Immobilie, damit der Kunde Bildungsdienstleistungen erbringen kann, im Austausch gegen ein durchsetzbares Rechte zum Erhalt von Zahlungen vom Kunden, hat. Die Einheit hat die Vereinbarung daher durch Anwendung der Paragraphen 56–147 von IPSAS 47 zu bilanzieren.

Beispiel 0C – Gemeinsam genutzte Immobilien

EB1H. *Gemeinde A (Einheit) geht eine Vereinbarung mit Regierungsbehörde B (Kunde) ein, drei Jahre lang ein Stockwerk in einem Verwaltungsgebäude gemeinsam zu nutzen. Die Einheit wird das Stockwerk weiterhin den Großteil der Zeit nutzen und koordiniert mit der Kundin die Daten, an denen jede Partei das Stockwerk für ihre eigenen Tätigkeiten nutzen kann. Die Kundin zahlt jeden Monat im Voraus eine Transaktionsgegenleistung an die Einheit, basierend auf der Anzahl von Tagen, die sie plant, die Bürofläche zu nutzen.*

EB1I. Die Einheit bestimmte, dass diese Vereinbarung keine Leasingvereinbarung ist, da die Einheit nicht das Recht, im Wesentlichen den ganzen wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Nutzung des Stockwerks zu erhalten, auf den Kunden übertragen hat.

EB1J. Gemäß Paragraph 3(d) von IPSAS 47 legte die Einheit fest, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine Transaktion im Anwendungsbereich von IPSAS 47 handelt. Die Einheit bestätigt, dass die Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung ist, da sie eine durchsetzbare Verpflichtung zur gemeinsamen Nutzung der Bürofläche mit der Kundin im Austausch gegen ein durchsetzbares Recht zu Zahlungen von der Kundin, hat. Die Einheit hat die Vereinbarung daher durch Anwendung der Paragraphen 56–147 von IPSAS 47 zu bilanzieren.

Identifizierung von Einnahmen aus Transaktionen

EB2. Beispiele 1–2 veranschaulichen die Anforderungen in den Paragraphen 9–16 von IPSAS 47 zur Bestimmung, ob eine Einheit eine Transaktion mit oder ohne verbindliche Vereinbarung eingegangen ist.

Beispiel 1 – Transaktion entstand aus einer Vereinbarung, die nicht verbindlich ist**Fall A – Keine Verpflichtungen, kein bestimmter Zeitraum und keine Berichterstattung an die Regierung**

EB3. Eine Einheit, die sich mit Sozialentwicklung beschäftigt (die Einheit), erhält Mittel in Höhe von WE 51 Millionen von einer Regierungsstelle (die Regierung), um ihre Beschäftigungsprogramme zu finanzieren. Die Vereinbarung verlangt, dass die Mittel für Programme verwendet werden, deren Ziel es ist, die Beschäftigung in der Region zu erhöhen. Wenn der Einheit bei der Verbesserung der Beschäftigung in der Region Ausgaben anfallen, ist sie in der Lage, ihre Recht auf Erhalt von Mittel von der Regierung durchzusetzen. Die Vereinbarung legt keinen Zeitraum fest, in dem die Mittel ausgegeben werden müssen, keine Anforderung, bestimmte Beschäftigungsprogramme zu finanzieren und legt auch nicht fest, wie die Regierung Informationen darüber, wie die Mittel ausgegeben werden, erhält oder verifiziert.

EB4. Die Einheit kommt zu dem Schluss, dass die Finanzierungsvereinbarung keine verbindliche Vereinbarung gemäß Paragraph 4 von IPSAS 47 ist. Obwohl die Einheit ein durchsetzbares Recht auf Ressourcen von der Regierung hat, wenn sie zulässige Ausgaben tätigt, besteht keine durchsetzbare Verpflichtung, da die Regierung keine Möglichkeit hat, durchzusetzen, dass die Einheit die Mittel auf eine bestimmte Weise (z. B. für bestimmte Programme) oder innerhalb eines bestimmten Zeitraums verwendet. Die Regierung hat zudem keine realistische Möglichkeit, die Anforderung durchzusetzen, alle Mittel auszugeben. Folglich soll die Einheit die Rechnungslegungsgrundsätze in den Paragraphen 18–55 anwenden, um diese Einnahmen aus einer Transaktion ohne verbindliche Vereinbarung zu erfassen.

Fall B – Bestimmter Zeitraum, um Mittel auszugeben

EB5. Die gleichen Sachverhalte wie in Fall A gelten auch für Fall B, außer dass die Vereinbarung vorsieht, dass die Mittel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ausgegeben werden sollen. In diesem Szenario ändert die Verpflichtung, die WE 5 Millionen innerhalb von fünf Jahren auszugeben, nichts an der Erkenntnis der Einheit, dass sie ein durchsetzbares Recht aus der Finanzierungsvereinbarung hat, jedoch keine durchsetzbare Verpflichtung hat. Dies liegt daran, dass die Regierung nicht bestätigen kann, ob und wann die Einheit die Mittel wie in der Vereinbarung angegeben ausgibt. Folglich ist diese Vereinbarung nicht verbindlich und die Einheit soll die Rechnungslegungsgrundsätze in den Paragraphen 18–55 anwenden, um diese Einnahmen zu erfassen.

¹ In diesen Beispielen werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

Fall C – Bestimmter Zeitraum, um Mittel auszugeben und bestimmte Berichterstattung an die Regierung erforderlich

EB6. Die gleichen Sachverhalte wie in Fall B gelten auch für Fall C, außer dass die Vereinbarung außerdem festlegt, wie die Einheit über ihre Ausgaben an die Regierung Bericht erstatten muss und dass missbräuchlich verwendete oder nicht genutzte Mittel an die Regierung zurückzugeben sind. Die Einheit behält weiterhin die volle Entscheidungsfreiheit darüber, wie die Mittel verwendet werden, solange diese innerhalb von fünf Jahren für Aktivitäten ausgegeben werden, die in angemessener Weise mit der Verbesserung der Beschäftigung in der Region zusammenhängen. Die Einheit kommt zu dem Schluss, dass sie sowohl ein durchsetzbares Recht als auch eine durchsetzbare Verpflichtung hat. Dies liegt daran, dass die Regierung in der Lage ist, ihre Anforderung zu bestätigen und durchzusetzen, dass die Einheit die Mittel innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums für die Verbesserung der Beschäftigung in der Region verwendet. Die Einheit soll die Rechnungslegungsgrundsätze in den Paragraphen 56–147 anwenden, um diese Einnahmen aus einer Transaktion mit einer verbindlichen Vereinbarung zu erfassen.

Beispiel 2 – Forschungszuschuss, der aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert

EB7. Ein Forschungslabor (das Labor) geht eine Vereinbarung ein und erhält von einer kommunalen Regierung (der Regierung) WE 10 Millionen, um Forschungen zu einer potenziellen Heilung einer weit verbreiteten Krankheit durchzuführen. Es wird erwartet, dass dieses Forschungsprojekt zur Entwicklung von geistigem Eigentum führt, das aus einer Wirkstoffformel und Herstellungs-Know-how besteht. Die Vereinbarung enthält spezifische und messbare Meilensteine, die vom Labor erreicht werden müssen; wenn diese Meilensteine nicht erreicht werden, ist das Labor verpflichtet, alle oder einen Teil der Mittel an die Regierung zurückzugeben. Nach Abschluss der Forschung besteht in der Vereinbarung keine Verpflichtung für das Labor, die Forschungsergebnisse oder das entstehende geistige Eigentum an die Regierung zu übertragen. Das Labor kann zudem sicherstellen, dass die Zahlung von der Regierung für geplante oder abgeschlossene Forschungsarbeiten verwendet wird bzw. wurde.

EB8. Auf Grundlage dieser Bedingungen kommt das Labor zu dem Schluss, dass die Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung gemäß Paragraph 4 von IPSAS 47 darstellt, da es eine durchsetzbare Verpflichtung hat, das Forschungsprojekt entsprechend den festgelegten Meilensteinen durchzuführen, um die Mittel zu behalten und ein durchsetzbares Recht auf die Gegenleistung für die Durchführung dieses Forschungsprojekts besitzt. Das Labor soll die Rechnungslegungsgrundsätze in den Paragraphen 56–147 anwenden, um die Einnahmen aus einer Transaktion mit einer verbindlichen Vereinbarung zu erfassen.

Durchsetzbarkeit

EB9. Die Beispiele 3–7 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen AL14–AL25 von IPSAS 47 zur Durchsetzbarkeit, die die Anforderungen der Paragraphen 11–14 ergänzen.

Beispiel 3 – Durchsetzbarkeit durch rechtliche Mittel

EB10. Gemäß einer ministeriellen Anordnung unterzeichnete eine regionale Regierung (die Regierung) ein Memorandum of Understanding mit dem Ministerium für Bauen und Wohnen (das Ministerium), damit das Ministerium Mittel zum Bau eines Verwaltungsgebäudes erhält. Das Memorandum ist vor Gericht nicht verbindlich, es erlegt dem Ministerium keine Rückerstattungspflicht für den Fall auf, dass die Leistungen gemäß den Bedingungen des Memorandums nicht erbracht werden und verweist auch auf keine anderen Durchsetzungsmechanismen. Obwohl das Memorandum nicht rechtlich verbindlich ist, stützten sich die Regierung und das Ministerium im Rahmen ihrer Vertragsverhandlungen darauf. Das Ministerium begann mit der Erbringung von Bauleistungen gemäß den Bedingungen des Memorandums. Darüber hinaus hat das Ministerium der Regierung über den erste Arbeitsmonat berichtet und die Regierung hat die bisher erbrachten Arbeiten akzeptiert.

EB11. Die Parteien stützten sich wie folgt auf das Memorandum of Understanding:

- (a) das Ministerium hat Bauleistungen gemäß den Bedingungen des Memorandums erbracht; und
- (b) die bisher erbrachten Leistungen wurden der Regierung berichtet und von ihr akzeptiert.

EB12. Somit ist das Memorandum in der Rechtsordnung der Parteien auf der Grundlage des Estoppel-Prinzips rechtlich durchsetzbar. Das bedeutet, die Regierung hat das Recht, die Gerichte zu nutzen, um sicherzustellen, dass das Ministerium die im Memorandum gegebenen Zusagen erfüllt oder gegebenenfalls Rechtsmittel zu suchen, wenn dies nicht erfolgt. Ebenso hat das Ministerium das Recht, die Gerichte zu nutzen, um die Zahlung von der Regierung für die bisher erbrachten Leistungen durchzusetzen. Folglich wird das Memorandum gemäß den Paragraphen AL14–AL18 von IPSAS 47 als rechtlich durchsetzbar betrachtet.

Beispiel 4 – Vereinbarung enthält keine durchsetzbare Verpflichtung

EB13. Die nationale Regierung (die Regierung) überträgt 200 Hektar Land in einer Großstadt an eine Universität (die Universität) zur Errichtung eines Universitätscampus. In der Vereinbarung ist festgelegt, dass das Grundstück für einen Campus verwendet werden soll, aber nicht, dass das Grundstück zurückgegeben werden muss, wenn es nicht für einen Campus verwendet wird oder eine andere Form der Kompensation übernommen werden muss.

EB14. Die Universität weist das Grundstück in der Bilanz der Berichtsperiode, in der sie die Kontrolle über das Grundstück erlangt, als Vermögenswert aus. Die Universität berücksichtigt die Paragraphen AL14–AL25 von IPSAS 47 und kommt zu dem Schluss, dass die Vereinbarung keine durchsetzbare Verpflichtung enthält, da es keinen Mechanismus gibt, um sicherzustellen, dass die Universität das Land für einen Campus nutzt und daher handelt es sich nicht um eine verbindliche Vereinbarung. Die Universität erfasst Einnahmen, wenn sie das Land als Vermögenswert gemäß IPSAS 45, *Sachanlagen*, erfasst.

Beispiel 5 – Durchsetzbares Recht auf Einnahmen einer Hilfsorganisation

Fall A – Recht auf Erhalt von Ressourcen ist nicht durchsetzbar

EB15. Die Hilfsorganisation Green-Aid (Organisation) ist eine zwischenstaatliche Organisation, die sich auf jährliche Mittel von einer Gruppe von Regierungen stützt, um ihre Initiativen durchzuführen. Die Organisation hat ein unterzeichnetes Abkommen mit der Regierung eines souveränen Staates (Staat), das den Prozentsatz der beschlossenen Budgetmittel der Organisation angibt, den der Staat im Jahr 20X2 finanzieren wird. Das Abkommen legt fest, dass die Mittel, die vom Staat erhalten werden, nur zur Deckung zulässiger Ausgaben gemäß dem genehmigten Budget für 20X2 verwendet werden dürfen. Werden Mittel nicht für zulässige Ausgaben verwendet (z. B. missbräuchlich verwendet oder nicht genutzt), müssen diese Mittel am Ende des Geschäftsjahres der Organisation, am 31. Dezember 20X2, an den Staat zurückgezahlt werden. Das Budget der Organisation wird im vorhergehenden Oktober genehmigt.

EB16. Aufgrund der Bedingungen in der unterzeichneten Vereinbarung ist der Staat in der Lage, die ordnungsgemäße Verwendung und eine eventuelle Rückzahlung der der Organisation bereitgestellten Mittel durchzusetzen. Die Organisation hat daher eine durchsetzbare Verpflichtung, die von dem Staat erhaltenen Mittel für die im Haushaltsjahr genehmigten zulässigen Ausgaben zu verwenden, was die Definition einer Verbindlichkeit erfüllt.

EB17. Aufgrund früherer Erfahrungen ist es sehr unwahrscheinlich, dass der Staat die geschuldeten Beträge entweder während des Geschäftsjahres oder zu einem späteren Zeitpunkt zahlt und die Organisation ist nicht in der Lage, den Staat zur Zahlung der geschuldeten Beträge zu zwingen. Daher hat die Organisation kein durchsetzbares Recht auf den Erhalt eines Ressourcenzuflusses vom Staat und die Vereinbarung ist nicht verbindlich. Die Organisation wird nur dann einen Vermögenswert erfassen, wenn sie den Ressourcenzufluss vom Staat erhält und kontrolliert.

Fall A – Recht auf Erhalt von Ressourcen ist nicht durchsetzbar

EB18. Die gleichen Sachverhalte wie in Fall A gelten auch für Fall B, außer dass die Organisation in der Lage ist, den Staat von der Teilnahme an den Abstimmungsprozessen der Organisation auszuschließen, falls dieser nach der Genehmigung des Budgets die Ressourcen nicht gemäß der unterzeichneten Vereinbarung überweist. In diesem Szenario hat die Organisation die Möglichkeit, ihr Recht auf den Erhalt der Ressourcen durchzusetzen (d. h. ein durchsetzbares Recht). Infolgedessen haben alle Parteien in der Vereinbarung sowohl ein durchsetzbares Recht als auch eine durchsetzbare Verpflichtung und die Vereinbarung ist somit eine verbindliche Vereinbarung.

Beispiel 6 – Verpflichtung in einer Einnahmenvereinbarung ist dem Gehalt nach nicht durchsetzbar

EB19. Die Nationalparkverwaltung von Land A (die Verwaltungsbehörde) geht eine Vereinbarung ein und erhält WE 500.000 von der bilateralen Hilfsorganisation von Land B (die Organisation) übertragen. In der Vereinbarung ist vorgegeben, dass die übertragenen Ressourcen für die Wiederherstellung abgeholzter Gebiete in den bestehenden Wildnisgebieten von Land A verwendet werden müssen. Wird das Geld jedoch nicht für den angegebenen Zweck verwendet, muss es an die Organisation zurückgezahlt werden. Die Bedingungen der Vereinbarung sind durch die Gerichte von Land A und durch internationale Gerichtshöfe gerichtlich durchsetzbar. Dies ist das dreizehnte Jahr, in dem die Verwaltungsbehörde eine Übertragung dieser Art von dieser Behörde erhält. In den Vorjahren wurden die übertragenen Ressourcen nicht wie festgelegt verwendet, sondern zum Erwerb von zusätzlichen Flächen angrenzend an Nationalparks zu Erweiterungszwecken. Die Verwaltungsbehörde hat in den letzten dreizehn Jahren keine Wiederherstellung von abgeholzten Flächen durchgeführt. Die Organisation ist sich der früheren Verstöße gegen die Bedingungen der Vereinbarung bewusst.

EB20. Die Verwaltungsbehörde analysiert die Transaktion und kommt zu dem Schluss, dass, obwohl die Bedingungen der Vereinbarung durchsetzbar sind, diese Bedingungen der Einheit dem Gehalt nach keine Verantwortung auferlegen, den Transfer wie festgelegt zu verwenden. Dies liegt daran, dass die Organisation die Anforderungen ihrer Transfers bislang nicht durchgesetzt hat und keine Anzeichen dafür vorliegen, dass sie dies jemals tun wird. Somit enthält die Vereinbarung die Form, aber nicht den Gehalt einer durchsetzbaren Verpflichtung (siehe Paragraph AL25) und die Vereinbarung wäre keine verbindliche Vereinbarung. Folglich erfasst die Verwaltungsbehörde eine Zunahme eines Vermögenswerts (für den erhaltenen Transfer) und Einnahmen.

Beispiel 7 – Einnahmen vorbehaltlich des Abschlusses des Mittelzuweisungsverfahrens

EB21. Eine nationale Regierung (Regierung N) und eine kommunale Regierung (Regierung L) haben beide als Geschäftsjahresende den 31. Dezember. Am 15. März 20X2 geht Regierung N eine zweijährige Vereinbarung mit Regierung L ein, wonach WE 15 Millionen (WE 10 Millionen im Jahr 20X2 und WE 5 Millionen im Jahr 20X3) an Regierung L übertragen werden, um die Luftverschmutzung entsprechend der Richtlinien von Regierung N zu reduzieren. Die Vereinbarung enthält die Bestimmung, dass sie dem Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens unterliegt.

EB22. Das Parlament schließt das Mittelzuweisungsverfahren für WE 10 Millionen am 31. März 20X2 ab und überträgt die Mittel am 15. April 20X2. Die Mittelzuweisung für WE 5 Millionen ist im März 20X2 noch nicht abgeschlossen, wird jedoch später im Rahmen des Mittelzuweisungsverfahrens für 20X3 behandelt. Sobald die Mittel übertragen wurden, ist Regierung L verpflichtet, die Mittel zur Reduzierung der Luftverschmutzung zu verwenden oder gesetzlich zur Rückzahlung verpflichtet, was eine durchsetzbare Verpflichtung darstellt.

Fall A – Anforderung, den Mittelzuweisungsprozess abzuschließen, hat Gehalt

EB23. Die Reduzierung der Luftverschmutzung liegt in der Verantwortung der kommunalen Regierung und es gibt keine Rechtsvorschriften, die von der Regierung N verlangen, solche Initiativen zu finanzieren. Die Vereinbarung macht deutlich, dass die Finanzierung dem Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens unterliegt, welches unsicher ist und bei dem sich der Betrag reduzieren kann. Regierung L wendet die Paragraphen AL14–AL25 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob ihr Recht angesichts der Bedingung in der Vereinbarung, dass die Finanzierung dem Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens unterliegt, durchsetzbar ist.

EB24. Regierung L berücksichtigt den Gehalt statt der Form, um die Auswirkung dieser Bedingung zu beurteilen. Regierung L kommt zu dem Schluss, dass sie Regierung N nicht verpflichten kann, die Mittel zu übertragen, noch Konsequenzen auferlegen kann, falls dies nicht geschieht. Folglich hat die Bedingung Gehalt und Regierung L hat kein durchsetzbares Recht auf die Ressourcen, bevor das Mittelzuweisungsverfahren für den jeweilige jährlichen Betrag abgeschlossen ist. Das durchsetzbare Recht an den Ressourcen würde am 31. März 20X2 die Definition eines Vermögenswerts erfüllen, sobald das Mittelzuweisungsverfahren abgeschlossen ist und die Vereinbarung entspricht dann der Definition einer verbindlichen Vereinbarung. Regierung L würde jedoch zum 31. März 20X2 keinen Vermögenswert bzw. keine Verbindlichkeit in ihrer Bilanz ausweisen, da die verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt ist.

EB25. Am 15. April 20X2 erfasst Regierung L einen Vermögenswert in Höhe von WE 10 Millionen und eine entsprechende Verbindlichkeit, wenn sie die Ressourcen erhält. Einen Vermögenswert für die WE 5 Millionen erfasst sie nicht, da das Mittelzuweisungsverfahren für den Betrag aus 20X3 noch nicht abgeschlossen ist. Regierung L prüft, ob sie die WE 5 Millionen als Eventualforderung gemäß Paragraph 24 im Anhang zum Abschluss für allgemeine Zwecke für 20X2 angeben soll. Regierung L wird die Auswirkungen auf die Bilanzierung des Genehmigungsverfahrens für die verbleibenden WE 5 Millionen im Jahr 20X3 beurteilen.

Fall B – Anforderung, den Mittelzuweisungsprozess abzuschließen, hat keinen Gehalt

EB26. Rechtsvorschriften verpflichten Regierung N, Maßnahmen zur Reduzierung der Luftverschmutzung zu ergreifen und die Vereinbarung stellt eine feste Verpflichtung von Regierung N dar, ihre gesetzlichen Pflichten durch Investitionen in spezifische Maßnahmen zu erfüllen, die in der Vereinbarung festgelegt sind und von Regierung L durchgeführt werden sollen. Regierung L wendet die Paragraphen AL14–AL25 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob ihr Recht angesichts der Bedingung in der Vereinbarung, dass die Finanzierung dem Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens unterliegt, durchsetzbar ist.

EB27. Regierung L berücksichtigt den Gehalt statt der Form, um die Auswirkung dieser Bedingung zu beurteilen. Regierung L kommt zu dem Schluss, dass sie bereits vor Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens ein durchsetzbares Recht hat, da die Rechtsvorschriften zur Investition in Maßnahmen zur Luftreinhaltung die Durchsetzbarkeit durch gleichwertige Mittel gewährleistet. Daher hat die Bedingung keinen Gehalt. Somit hat Regierung L am 15. März 20X2 ein durchsetzbares Recht auf Ressourcen, das die Definition eines Vermögenswerts erfüllt und die Vereinbarung entspricht der Definition einer verbindlichen Vereinbarung. Regierung L würde jedoch zum 15. März 20X2 keinen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in ihrer Bilanz ausweisen, da die verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt ist.

EB28. Am 15. April 20X2 erfasst Regierung L einen Vermögenswert in Höhe von WE 10 Millionen und eine entsprechende Verbindlichkeit. Sie erfasst für die WE 5 Millionen keinen Vermögenswert. Regierung L wird die Auswirkungen auf die Bilanzierung des Genehmigungsverfahrens für die verbleibenden WE 5 Millionen im Jahr 20X3 beurteilen.

Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

Beispiel 8 – Vorauszahlungen in Bezug auf Ertragsteuer

EB29. Die Regierung erhebt Ertragsteuer von allen Bürger:innen innerhalb der Rechtsordnung. Die Steuerperiode und die Berichtsperiode beginnen mit 1. Januar und enden mit 31. Dezember. Selbstständige Steuerzahlende müssen bis zum 24. Dezember des Jahres, das dem Beginn des Steuerjahres unmittelbar vorausgeht, eine Schätzung ihrer Ertragsteuer für das Jahr abgeben. Das Steuergesetz legt den geschätzten Betrag als den für die zuletzt abgeschlossene Veranlagung fälligen Betrag zuzüglich eines Zehntels fest, es sei denn, die Steuerzahlenden geben vor dem 24. Dezember eine Erklärung über einen niedrigeren Betrag ab (es werden Strafzahlungen verhängt, wenn sich herausstellt, dass die Veranlagung der Steuerzahlenden wesentlich niedriger ist als der endgültig geschuldete Betrag). Nach Ablauf der Steuerperiode reichen die selbstständigen Steuerzahlenden ihre Steuererklärungen ein und erhalten Erstattungen oder zahlen zusätzliche Steuern an die Regierung.

EB30. Die bis zum 24. Dezember von selbstständig Steuerzahlenden erhaltenen Mittel sind Vorauszahlungen auf die für das folgende Jahr fälligen Steuern, da der Steuertatbestand das Erzielen von Einkommen während des Steuerzeitraums ist, der noch nicht begonnen hat. Die Regierung erfasst eine Erhöhung eines Vermögenswerts (Bankguthaben) und eine Erhöhung einer Verbindlichkeit (Vorauszahlungen) gemäß Paragraph 44 von IPSAS 47.

Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

Kriterien für die Anwendung des Modells für verbindliche Vereinbarungen

EB31. Die Beispiele 9–12 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 56–61 von IPSAS 47 darüber, ob das Modell der verbindlichen Vereinbarung genutzt werden soll. Zusätzlich werden in diesen Beispielen folgende Anforderungen veranschaulicht:

- (a) die Wechselwirkung von Paragraph 146 von IPSAS 47 mit den Paragraphen 109 und 115 von IPSAS 47 zur Schätzung variabler Gegenleistung (Beispiele 10–11); und
- (b) Paragraph AL180 von IPSAS 47 zur Gegenleistung in der Form von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren in Bezug auf Lizenzen an geistigem Eigentum (Beispiel 12).

Beispiel 9 – Einbringlichkeit der Gegenleistung

EB32. Eine kommunale Regierung (die Regierung) hat ein Portfolio von Immobilien, die zu unter dem Marktpreis liegenden Mieten an berechnete Bewohner:innen (Bewohner:innen) vermietet werden. Nach mehreren Jahren kann eine Bewohner:in im Rahmen eines Mietkaufprogramms die Wohneinheit erwerben. Der Preis der Einheit basiert auf dem damaligen Marktwert abzüglich der kumulierten bisher von dem:der Bewohner:in gezahlten Miete. Das Programm erlaubt den Bewohner:innen, den Preis über einen Zeitraum von 20 Jahren zu bezahlen, jedoch können die Zahlungen enden, sobald die Bewohner:innen das Alter erreichen, in dem sie ihre Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beziehen und die zukünftigen Zahlungen hängen vom Einkommensniveau des:der Bewohner:in zu diesem Zeitpunkt ab. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung zum Kauf der Einheit muss der:die Bewohner:in eine nicht erstattungsfähige Anzahlung von WE 5.000 leisten und eine langfristige Finanzierungsvereinbarung mit der Regierung über den verbleibenden Restbetrag der zugesagten Gegenleistung abschließen.

EB33. Im Rahmen dieses Mietkaufprogramms schließt die Regierung eine verbindliche Vereinbarung mit einem Bewohner über den Verkauf einer Wohneinheit mit einem Marktpreis von WE 400.000 ab. Bis zum Zeitpunkt des Kaufs hatte der Bewohner insgesamt WE 150.000 Miete an die Regierung gezahlt, sodass der Kaufpreis für die Einheit WE 250.000 betrug. Der Bewohner zahlt die nicht erstattungsfähige Anzahlung von WE 5.000 beim Abschluss der verbindlichen Vereinbarung und schließt eine langfristige Finanzierungsvereinbarung mit der Regierung über die verbleibenden WE 245.000 der zugesagten Gegenleistung ab. Es wird jedoch erwartet, dass der Bewohner nur WE 180.000 (einschließlich der WE 5.000 Anzahlung) zahlt, bis er seine Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezieht, und zu diesem Zeitpunkt aufgrund seines voraussichtlichen Einkommens die Zahlungen eingestellt werden. Der Bewohner erlangt die Verfügungsmacht über die Einheit bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung und mit der Zahlung der WE 5.000 Anzahlung.

EB34. Bei der Beurteilung, ob die verbindliche Vereinbarung die Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 erfüllt, kommt die Regierung zu dem Schluss, dass das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 für die gesamten WE 250.000 nicht erfüllt ist, da es nicht wahrscheinlich ist, dass die Gegenleistung, auf die sie im Austausch gegen die Übertragung des Gebäudes Anspruch hat, in voller Höhe eingezogen wird. Bei dieser Einschätzung stellt die Regierung fest, dass der Bewohner auf Grundlage der Bedingungen des Programms möglicherweise nur bis zu WE 180.000 zahlt.

EB35. Da nicht alle Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 erfüllt sind, wendet die Regierung die Paragraphen 58 sowie 81–86 von IPSAS 47 an, um die Bilanzierung für die nicht erstattungsfähige Anzahlung von WE 5.000 zu bestimmen. Die Regierung stellt fest, dass die in Paragraph 0 beschriebenen Ereignisse eingetreten sind – das heißt, die Regierung hat die Verfügungsmacht über das Gebäude auf den Bewohner übertragen, die Regierung hat keine Verpflichtung, für die erhaltene Zahlung von WE 5.000 weitere Güter oder Dienstleistungen zu übertragen und die Zahlung ist nicht erstattungsfähig. Folglich erfasst die Regierung gemäß Paragraph 58 die nicht erstattungsfähige Zahlung von WE 5.000 bei Zahlungseingang als Einnahmen.

Beispiel 10 – Die Gegenleistung entspricht nicht dem festgelegten Preis — impliziter Preisnachlass

EB36. Eine staatliche Arzneimittelbehörde (die Behörde) stellt 1.000 Einheiten eines verschreibungspflichtigen Medikaments an ein Krankenhaus gegen eine vereinbarte Gegenleistung von WE 1 Million bereit. Der Preis der Medikamente ist reguliert, sodass die Behörde keine Preisgestaltungsfreiheit hat. Die Behörde erwartet, dass sie aufgrund einer medizinischen Krise in der Region, die die Ressourcen des Krankenhauses bindet, nicht in der Lage sein wird, den vollen Betrag der zugesagten Gegenleistung vom Krankenhaus einzuziehen.

EB37. Bei der Beurteilung, ob das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt ist, berücksichtigt die Behörde auch die Paragraphen 109 und 0 von IPSAS 47. Basierend auf der Beurteilung der Tatsachen und Umstände stellt die Behörde fest, dass sie voraussichtlich einen Preisnachlass gewähren und einen geringeren Betrag von der Gegenleistung vom Krankenhaus akzeptieren wird. Dementsprechend kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die Transaktionsgegenleistung nicht WE 1 Million beträgt und die zugesagte Gegenleistung variabel ist. Die Behörde schätzt die variable Gegenleistung und bestimmt, dass sie voraussichtlich Anspruch auf WE 400.000 hat.

EB38. Die Behörde berücksichtigt die Fähigkeit und Absicht des Krankenhauses, die Gegenleistung zu zahlen und kommt zu dem Schluss, dass es trotz der wirtschaftlichen Schwierigkeiten in der Region wahrscheinlich ist, dass sie WE 400.000 vom Krankenhaus einzieht. Folglich kommt die Behörde anhand der Schätzung der variablen Gegenleistung von WE 400.000 zu dem Ergebnis, dass das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt ist. Außerdem stellt die Behörde auf Grundlage der Bewertung der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und weiterer Tatsachen und Umstände fest, dass auch die anderen Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 erfüllt sind. Dementsprechend bilanziert die Behörde die verbindliche Vereinbarung mit dem Krankenhaus mit einer Transaktionsgegenleistung von WE 400.000 gemäß den Paragraphen 56–147 in IPSAS 47.

Beispiel 11 – Erzwungene Transaktion – impliziter Preisnachlass

EB39. Ein staatliches Krankenhaus (das Krankenhaus) erbringt medizinische Leistungen für einen nicht versicherten Patienten in der Notaufnahme. Das Krankenhaus ist gesetzlich verpflichtet, alle Patienten in der Notaufnahme medizinisch zu versorgen und die Patienten sind verpflichtet zu zahlen; das Eintreffen eines Patienten in der Notaufnahme stellt den Beginn einer verbindlichen Vereinbarung dar. Aufgrund des Zustands des Patienten bei seiner Ankunft im Krankenhaus war das Krankenhaus gesetzlich gezwungen, die Leistungen unverzüglich zu erbringen und somit bevor es feststellen konnte, ob der Patient in der Lage ist, seine Verpflichtung zu erfüllen und für die erhaltenen Leistungen im Austausch gegen die erbrachten medizinischen Leistungen zu zahlen. Folglich erfüllt die verbindliche Vereinbarung nicht alle Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 und gemäß Paragraph 58 von IPSAS 47 wird das Krankenhaus seine Einschätzung auf der Grundlage aktualisierter Fakten und Umstände fortlaufend prüfen.

EB40. Nach der Erbringung der Leistungen erhält das Krankenhaus weitere Informationen über den Patienten, einschließlich einer Überprüfung der erbrachten Leistungen, der Standardtarife für solche Leistungen sowie der Zahlungsfähigkeit und Zahlungsbereitschaft des Patienten gegenüber dem Krankenhaus. Während der Überprüfung stellt das Krankenhaus fest, dass der Standardtarif für die Leistungen in der Notaufnahme WE 10.000 beträgt. Das Krankenhaus prüft auch die Patienteninformationen und ordnet, entsprechend seinen Richtlinien, den Patienten einer Käuferklasse zu, basierend auf der Einschätzung der Zahlungsfähigkeit und Zahlungsbereitschaft.

EB41. Das Krankenhaus berücksichtigt die Paragraphen 109 und 0 von IPSAS 47. Obwohl der Standardtarif für die Leistungen WE 10.000 beträgt (was der Betrag sein kann, der dem Patienten in Rechnung gestellt wird), erwartet das Krankenhaus, einen geringeren Betrag an Gegenleistung für die Leistungen zu akzeptieren. Dementsprechend kommt das Krankenhaus zu dem Schluss, dass die Transaktionsgegenleistung nicht WE 10.000 beträgt und somit die zugesagte Gegenleistung variabel ist. Das Krankenhaus überprüft seine historischen Zahlungseingänge von dieser Käuferklasse sowie andere relevante Informationen zum Patienten. Das Krankenhaus schätzt die variable Gegenleistung und bestimmt, dass es erwartet, WE 1.000 einzuziehen.

EB42. Gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 bewertet das Krankenhaus die Zahlungsfähigkeit und Zahlungsbereitschaft des Patienten (d. h. das Ausfallrisiko des Patienten). Basierend auf den historischen Zahlungseingängen von Patienten dieser Käuferklasse kommt das Krankenhaus zu dem Schluss, es sei wahrscheinlich, dass es WE 1.000 (die Schätzung der variablen Gegenleistung) einzieht. Außerdem stellt das Krankenhaus nach Bewertung der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sowie weiterer Fakten und Umstände fest, dass auch die anderen Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 erfüllt sind. Folglich bilanziert das Krankenhaus die verbindliche Vereinbarung mit dem Patienten mit einer Transaktionsgegenleistung von WE 1.000 gemäß den Anforderungen von IPSAS 47.

Beispiel 12 – Erneute Beurteilung der Kriterien für die Anwendung des Modells für verbindliche Vereinbarungen

- EB43. Das Ministerium für natürliche Ressourcen (das Ministerium) erteilt einem privaten Bergbauunternehmen (das Unternehmen) eine Genehmigung zum Abbau von Mineralien im Austausch gegen eine Lizenzgebühr, die auf der Menge der abgebauten Mineralien basiert. Zu Beginn erfüllt die verbindliche Vereinbarung alle Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 und das Ministerium bilanziert die verbindliche Vereinbarung mit dem Unternehmen gemäß den Paragraphen 56–147 in IPSAS 47. Das Ministerium erfasst Einnahmen, wenn die nachfolgende Nutzung durch das Unternehmen (d.h. der Abbau von Mineralien) gemäß Paragraph AL180 von IPSAS 47 erfolgt.
- EB44. Im Verlauf des ersten Jahres der verbindlichen Vereinbarung legt das Unternehmen vierteljährliche Abbauberichte vor und zahlt innerhalb der vereinbarten Frist.
- EB45. Im zweiten Jahr der verbindlichen Vereinbarung fördert das Unternehmen weiterhin Mineralien von dem Grundstück, jedoch verschlechtert sich seine Finanzlage. Der aktuelle Zugang zu Kreditmitteln und verfügbaren Zahlungsmitteln sind begrenzt. Das Ministerium erfasst weiterhin Einnahmen auf Basis des Abbaus des Unternehmens im zweiten Jahr. Das Unternehmen zahlt die Lizenzgebühren für das erste Quartal, jedoch nicht die vollständigen Lizenzgebühren für die Nutzung der Genehmigung in den Quartalen 2 bis 4. Das Ministerium bilanziert etwaige Wertminderungen der bestehenden Forderung gemäß IPSAS 41, *Finanzinstrumente*.
- EB46. Im dritten Jahr der verbindlichen Vereinbarung nutzt das Unternehmen weiterhin die vom Ministerium ausgestellte Genehmigung. Das Ministerium bringt jedoch in Erfahrung, dass das Unternehmen den Zugang zu Krediten und seine wichtigsten Kunden verloren hat, wodurch sich die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens erheblich verschlechtert. Das Ministerium kommt daher zu dem Schluss, dass es unwahrscheinlich ist, dass das Unternehmen weitere Lizenzgebühren für die fortlaufende Nutzung der Genehmigung zahlen kann. Aufgrund dieser erheblichen Änderung der Sachverhalte, beurteilt das Ministerium gemäß Paragraph 57 von IPSAS 47 die Kriterien in Paragraph 56 von IPSAS 47 neu und stellt fest, dass diese nicht mehr erfüllt sind, da es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass das Ministerium die Gegenleistung erhält, auf die es Anspruch hat. Dementsprechend erkennt das Ministerium keine weiteren Einnahmen im Zusammenhang mit der zukünftigen Nutzung der Genehmigung durch das Unternehmen an. Das Ministerium bilanziert etwaige Wertminderungen der bestehenden Forderung gemäß IPSAS 41.

Änderungen

- EB47. Die Beispiele 13–15 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 63–66 von IPSAS 47 zu Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen. Zusätzlich werden in diesen Beispielen folgende Anforderungen veranschaulicht:
- (a) Paragraphen 68–77 von IPSAS 47 zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (Beispiel 15);
 - (b) Paragraphen 119–121 von IPSAS 47 zu Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistung (Beispiele 14 und 15); und
 - (c) Paragraphen 144–147 von IPSAS 47 zu Änderungen der Transaktionsgegenleistung (Beispiel 14).

Beispiel 13 – Änderungen einer verbindlichen Vereinbarung für Güter

- EB48. Eine zwischenstaatliche Organisation (die Organisation) sagt zu, 1,2 Millionen Lehrbücher an eine nationale Regierung (die Regierung) für WE 12 Millionen (WE 10 pro Lehrbuch) bereitzustellen. Die Lehrbücher werden über einen Zeitraum von sechs Monaten an die Regierung übertragen. Die WE 12 Millionen werden durch Spender:innen der Organisation finanziert. Die Organisation überträgt die Verfügungsmacht über jedes Lehrbuch zu einem gewissen Zeitpunkt. Nachdem die Organisation die Verfügungsmacht über 600.000 Lehrbücher an die Regierung übertragen hat, wird die verbindliche Vereinbarung dahingehend geändert, dass die Lieferung von zusätzlichen 300.000 Lehrbüchern (insgesamt 1,5 Millionen identische Lehrbücher) an die Regierung erforderlich ist. Die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher waren in der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung nicht enthalten.

Fall A – Zusätzliche Produkte zu einem Preis, der den eigenständigen Wert widerspiegelt

EB49. Wenn die verbindliche Vereinbarung geändert wird, beträgt der Preis der Änderung für die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher zusätzliche WE 2,85 Millionen oder WE 9,50 pro Lehrbuch. Die Preisgestaltung für die zusätzlichen Lehrbücher spiegelt den eigenständigen Wert der Lehrbücher zum Zeitpunkt der Änderung der verbindlichen Vereinbarung wider und die zusätzlichen Lehrbücher sind von den ursprünglichen Lehrbüchern abgrenzbar (gemäß Paragraph 73 von IPSAS 47).

EB50. Gemäß Paragraph 65 von IPSAS 47 stellt die Änderung der verbindlichen Vereinbarung für die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher im Wesentlichen eine neue und separate verbindliche Vereinbarung für zukünftige Lehrbücher dar, die die Bilanzierung für die bestehende verbindliche Vereinbarung nicht beeinflusst. Die Organisation erfasst Einnahmen von WE 10 pro Lehrbuch für die 1,2 Millionen Lehrbücher in der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung und WE 9,50 pro Lehrbuch für die 300.000 Lehrbücher in der neuen verbindlichen Vereinbarung.

Fall B – Zusätzliche Produkte zu einem Preis, der den eigenständigen Wert widerspiegelt

EB51. Im Rahmen der Verhandlungen über den Kauf von zusätzlichen 300.000 Lehrbüchern einigen sich die Parteien zunächst auf einen Preis von WE 8,00 pro Lehrbuch. Die Regierung und die Spender:innen stellen jedoch fest, dass die ursprünglichen 600.000 Lehrbücher, die von der Organisation bereitgestellt wurden, geringfügige Druckfehler enthielten. Die Organisation sagt eine Teilgutschrift in Höhe von WE 1,50 pro Lehrbuch zu, um die Spender:innen für die mangelhafte Qualität dieser Lehrbücher zu entschädigen. Das Ministerium und die Spender:innen vereinbaren, die Gutschrift in Höhe von WE 900.000 (WE 1,50 Gutschrift × 600.000 Lehrbücher) in den Betrag einzubeziehen, den die Organisation für die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher verlangen wird. Folglich legt die Änderung der verbindlichen Vereinbarung fest, dass der Preis für die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher WE 1,5 Millionen oder WE 5,00 pro Produkt beträgt. Dieser Preis setzt sich zusammen aus dem vereinbarten Preis für die zusätzlichen 300.000 Lehrbücher von WE 2,4 Millionen oder WE 8,00 pro Lehrbuch, abzüglich der Gutschrift von WE 900.000.

EB52. Zum Zeitpunkt der Änderung erfasst die Organisation die WE 900.000 als Reduzierung der Transaktionsgegenleistung und somit als Reduzierung der Einnahmen für die ursprünglich übertragenen 600.000 Lehrbücher. Bei der Bilanzierung des Verkaufs der zusätzlichen 300.000 Lehrbücher stellt die Organisation fest, dass der ausgehandelte Preis von WE 8,00 pro Produkt nicht den eigenständigen Wert der zusätzlichen Lehrbücher widerspiegelt. Folglich erfüllt die Änderung der verbindlichen Vereinbarung nicht die Voraussetzungen in Paragraph 65 von IPSAS 47 für eine Bilanzierung als separate verbindliche Vereinbarung. Da die verbleibenden zu liefernden Lehrbücher von den bereits übertragenen abgrenzbar sind, wendet die Organisation die Anforderungen aus Paragraph 0 von IPSAS 47 an und bilanziert die Änderung als Beendigung der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung und die Schaffung einer neuen verbindlichen Vereinbarung.

EB53. Folglich entspricht der als Einnahmen für jedes der verbleibenden Lehrbücher zu erfassende Betrag einem Durchschnittspreis von WE 9,33 $\{[(WE\ 10 \times 600.000\ \text{Lehrbücher, die im Rahmen der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung noch nicht übertragen wurden}) + (WE\ 8,00 \times 300.000\ \text{Lehrbücher, die im Rahmen der Änderung der verbindlichen Vereinbarung übertragen werden sollen})] \div 900.000\ \text{verbleibende Lehrbücher}\}$.

Beispiel 14 – Änderung der Transaktionsgegenleistung nach einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung

EB54. Am 1. Juli 20X0 sagt das Verteidigungsministerium (das Ministerium) zu, zwei abgrenzbare gebrauchte Militärprodukte, ein leicht gepanzertes Fahrzeug und Ersatzteile, an eine ausländische Regierung (Regierung F) zu übertragen. Das leicht gepanzerte Fahrzeug wird der Regierung F bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung übertragen und die Ersatzteile werden am 31. März 20X1 übertragen. Die von der Regierung F zugesagte Gegenleistung umfasst eine feste Gegenleistung von WE 1,0 Million sowie eine variable Gegenleistung, die auf WE 200.000 geschätzt wird. Das Ministerium berücksichtigt seine Schätzung der variablen Gegenleistung in der Transaktionsgegenleistung, da es zu dem Schluss kommt, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass keine wesentliche Rückgängigmachung der kumulativ erfassten Einnahmen erfolgt, wenn die Unsicherheit beseitigt wird.

- EB55. Die Transaktionsgegenleistung von WE 1,2 Millionen wird gleichmäßig auf die Leistungsverpflichtung für das leicht gepanzerte Fahrzeug und die Leistungsverpflichtung für die Ersatzteile verteilt. Dies liegt daran, dass beide Produkte den gleichen eigenständigen Wert haben und die variable Gegenleistung nicht die Kriterien in Paragraph 142 erfüllt, die eine Zuweisung der variablen Gegenleistung auf eine, aber nicht beide Leistungsverpflichtungen erfordert.
- EB56. Als das leicht gepanzerte Fahrzeug bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung an die Regierung F übertragen wurde, erfasst das Ministerium Einnahmen von WE 600.000.
- EB57. Am 30. November 20X0 wird der Anwendungsbereich der verbindlichen Vereinbarung dahingehend geändert, dass (zusätzlich zu den noch nicht gelieferten Ersatzteilen) die Zusage zur Übertragung von Munition an die Regierung F am 30. Juni 20X1 aufgenommen wird. Der Preis der verbindlichen Vereinbarung steigt dadurch um WE 300.000 (feste Gegenleistung), was nicht dem eigenständigen Wert der Munition entspricht. Der eigenständige Wert der Munition entspricht dem der eigenständigen Werte des leicht gepanzerten Fahrzeugs und der Ersatzteile.
- EB58. Das Ministerium bilanziert die Änderung so, als ob die bestehende verbindliche Vereinbarung beendet und eine neue verbindliche Vereinbarung begründet worden wäre. Dies liegt daran, dass die verbleibenden Ersatzteile und die Munition eigenständig sind und sich vom leicht gepanzerten Fahrzeug unterscheiden, das vor der Änderung an die Regierung F übertragen wurde und die für die Munition zugesagte Gegenleistung nicht ihrem eigenständigen Wert entspricht. Folglich umfasst gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 die der verbleibenden Leistungsverpflichtung zuzuordnende Gegenleistung die der Leistungsverpflichtung für Ersatzteile zugeordnete Gegenleistung (die mit einem zugeordneten Transaktionsgegenleistungsbetrag von WE 600.000 bewertet wird) sowie die im Rahmen der Änderung zugesagte Gegenleistung (feste Gegenleistung von WE 300.000). Die Transaktionsgegenleistung für die geänderte verbindliche Vereinbarung beträgt WE 900.000 und wird gleichmäßig auf die Leistungsverpflichtung für Ersatzteile und die Leistungsverpflichtung für Munition verteilt (d. h. WE 450.000 werden jeder Leistungsverpflichtung zugewiesen).
- EB59. Nach der Änderung, jedoch vor der Lieferung der Ersatzteile und der Munition, ändert das Ministerium seine Schätzung der variablen Gegenleistung, auf die es voraussichtlich Anspruch hat, auf WE 240.000 (statt der vorherigen Schätzung von WE 200.000). Das Ministerium kommt zu dem Schluss, dass die Änderung der Schätzung der variablen Gegenleistung in der Transaktionsgegenleistung inkludiert werden kann, da es sehr wahrscheinlich ist, dass keine wesentliche Rückgängigmachung der kumulativ erfassten Einnahmen erfolgt, wenn die Unsicherheit beseitigt wird. Obwohl die Änderung gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 so bilanziert wurde, als handle es sich um die Beendigung der bestehenden verbindlichen Vereinbarung und die Schaffung einer neuen verbindlichen Vereinbarung, ist die Erhöhung der Transaktionsgegenleistung um WE 40.000 auf eine vor der Änderung zugesagte variable Gegenleistung zurückzuführen. Dementsprechend wird gemäß Paragraph 147 von IPSAS 47 die Änderung der Transaktionsgegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen für das leicht gepanzerte Fahrzeug und die Ersatzteile auf derselben Grundlage wie bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung verteilt. Folglich erfasst das Ministerium in dem Zeitraum, in dem die Änderung der Transaktionsgegenleistung eintritt, Einnahmen in Höhe von WE 20.000 für das leicht gepanzerte Fahrzeug. Da die Ersatzteile vor der Änderung der verbindlichen Vereinbarung noch nicht an Regierung F übertragen wurden, wird die auf die Ersatzteile entfallende Änderung der Transaktionsgegenleistung zum Zeitpunkt der Änderung der verbindlichen Vereinbarung auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen verteilt. Dies entspricht der Bilanzierung, die gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erforderlich gewesen wäre, wenn dieser Betrag der variablen Gegenleistung zum Zeitpunkt der Änderung der verbindlichen Vereinbarung geschätzt und in die Transaktionsgegenleistung einbezogen worden wäre.
- EB60. Das Ministerium weist dann auch die Erhöhung der Transaktionsgegenleistung um WE 20.000 für die geänderte verbindliche Vereinbarung gleichmäßig den Leistungsverpflichtungen für Ersatzteile und Munition zu. Dies liegt daran, dass beide Produkte den gleichen eigenständigen Wert haben und die variable Gegenleistung nicht die Kriterien in Paragraph 142 erfüllt, die eine Zuweisung der variablen Gegenleistung auf eine, aber nicht beide Leistungsverpflichtungen erfordert. Folglich erhöht sich die auf die Leistungsverpflichtungen für Ersatzteile und Munition entfallende Transaktionsgegenleistung jeweils um WE 10.000 auf WE 460.000.

EB61. Am 31. März 20X1 werden die Ersatzteile an die Regierung F übertragen und das Ministerium erfasst Einnahmen von WE 460.000. Am 30. Juni 20X1 wird die Munition an die ausländische Regierung übertragen und das Ministerium erfasst Einnahmen von WE 460.000.

Beispiel 15 – Änderung, die zu einer kumulativen Nachbuchungsanpassung in Bezug auf Einnahmen führt

EB62. Das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) geht eine verbindliche Vereinbarung zum Bau eines Wohngebäudes für das Ministerium für Wohnungswesen (Ministerium) auf einem Grundstück, das dem Ministerium gehört ein, für eine zugesagte Gegenleistung von WE 10 Millionen sowie einem Bonus von WE 2 Millionen, wenn das Gebäude innerhalb von 24 Monaten fertiggestellt wird. Bauen und Wohnen bilanziert das zugesagte Bündel von Gütern und Dienstleistungen als einzelne Leistungsverpflichtung, die über die Zeit gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt wird, da das Ministerium die Verfügungsmacht über das Gebäude während des Baus hat. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung erwartet Bauen und Wohnen Folgendes:

	WE
Transaktionsgegenleistung	10.000.000
Erwartete Kosten	9.000.000
Erwarteter Überschuss (10 %)	1.000.000

EB63. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung schließt Bauen und Wohnen den Bonus von WE 2 Millionen von der Transaktionsgegenleistung aus, weil es nicht zu dem Schluss kommt, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass es nicht zu einer wesentlichen Rückgängigmachung der kumulativ erfassten Einnahmen kommt. Die Fertigstellung des Gebäudes hängt stark von Faktoren ab, die außerhalb des Einflussbereichs von Bauen und Wohnen liegen, wie z. B. Wetterbedingungen und behördliche Genehmigungen. Zudem verfügt Bauen und Wohnen nur über begrenzte Erfahrung mit derartigen verbindlichen Vereinbarungen.

EB64. Bauen und Wohnen stellt fest, dass die Input-Methode auf Basis der angefallenen Kosten eine angemessene Methode zur Messung des Fortschritts bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung darstellt. Bis zum Ende des ersten Jahres hat Bauen und Wohnen 60 Prozent seiner Leistungsverpflichtung anhand der bis dato angefallenen Kosten (WE 5,4 Millionen) im Verhältnis zu den erwarteten Gesamtkosten (WE 9 Millionen) erfüllt. Bauen und Wohnen beurteilt die variable Gegenleistung neu und kommt zu dem Schluss, dass der Betrag weiterhin gemäß den Paragraphen 119–121 von IPSAS 47 beschränkt ist. Folglich ergeben sich die kumulativ erfassten Einnahmen und Kosten für das erste Jahr wie folgt:

	WE
Einnahmen	6.000.000
Kosten	5.400.000
Überschuss	600.000

EB65. Im ersten Quartal des zweiten Jahres einigen sich die Parteien der verbindlichen Vereinbarung darauf, die Vereinbarung dahingehend zu ändern, dass der Grundriss des Gebäudes geändert wird. Infolgedessen erhöhen sich die feste Gegenleistung und die erwarteten Kosten um WE 1,5 Millionen beziehungsweise WE 1,2 Millionen. Die gesamte potenzielle Gegenleistung nach der Änderung beträgt WE 13,5 Millionen (WE 11,5 Millionen feste Gegenleistung + WE 2 Millionen Fertigstellungsbonus). Zudem wird die zulässige Frist zur Erreichung des WE 2 Millionen Bonus um 6 Monate auf 30 Monate ab dem ursprünglichen Datum des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung verlängert. Am Tag der Änderung kommt Bauen und Wohnen aufgrund seiner Erfahrungen und der verbleibenden Arbeiten, die größtenteils innerhalb des Gebäudes und nicht wetterabhängig sind, zu dem Schluss, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass die Einbeziehung des Bonus in die Transaktionsgegenleistung nicht zu einer wesentlichen Rückgängigmachung der kumulativ erfassten Einnahmen gemäß Paragraph 119 von IPSAS 47 führt und nimmt die WE 2 Millionen in die Transaktionsgegenleistung auf. Bei der Beurteilung der Änderung einer verbindlichen Vereinbarung prüft Bauen und Wohnen Paragraph 0 von IPSAS 47 und kommt (unter Berücksichtigung der Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47) zu dem Ergebnis, dass die verbleibenden Güter und Dienstleistungen, die mit der geänderten verbindlichen Vereinbarung bereitgestellt werden sollen, nicht von den Gütern und Dienstleistungen abgrenzbar sind, die bis zum Datum der Änderung geliefert wurden; das heißt, die verbindliche Vereinbarung bleibt eine einzige Leistungsverpflichtung.

EB66. Folglich bilanziert Bauen und Wohnen die Änderung der verbindlichen Vereinbarung als wäre sie Teil der ursprünglichen verbindlichen Vereinbarung (gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47). Bauen und Wohnen aktualisiert die Fortschrittsmessung und schätzt, dass 52,9 Prozent ihrer Leistungsverpflichtung erfüllt sind ($\text{WE 5,4 Millionen tatsächlich angefallene Kosten} \div \text{WE 10,2 Millionen erwartete Gesamtkosten}$). Bauen und Wohnen erfasst am Tag der Änderung zusätzliche Einnahmen in Höhe von WE 1,14 Millionen $[(52,9 \text{ Prozent Fertigstellung} \times \text{WE 13,5 Millionen geänderte Transaktionsgegenleistung}) - \text{WE 6 Millionen bis dato erfasste Einnahmen}]$ als kumulative Nachbuchungsanpassung in der Ergebnisrechnung.

Identifizierung der Leistungsverpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung

EB67. Die Beispiele 16–19 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 68–77 von IPSAS 47 zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen.

Beispiel 16 – Bestimmung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig sind

Fall A – Abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen

EB68. Eine staatliche Behörde für gemeinsame IT-Dienstleistungen (die Behörde) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer regionalen Regierung (die regionale Regierung) ein, um eine Softwarelizenz zu übertragen, eine Installationsdienstleistung zu erbringen sowie für einen Zeitraum von zwei Jahren nicht näher spezifizierte Softwareupdates und technische Supportdienstleistungen (online und telefonisch) bereitzustellen. Die Agentur stellt die Lizenz, die Installationsdienstleistung und die technischen Supportdienstleistungen getrennt bereit. Die Installationsdienstleistung umfasst das Anpassen des Webbildschirms für jeden Benutzertyp (z. B. Marketing, Bestandsverwaltung und Informationstechnologie). Die Installationsdienstleistung wird routinemäßig auch von anderen Einheiten erbracht und modifiziert die Software nicht wesentlich. Die Software bleibt ohne die Updates und die technischen Supportdienstleistungen funktionsfähig.

EB69. Die Behörde beurteilt die an die regionale Regierung zugesagten Güter und Dienstleistungen, um gemäß Paragraph 73 von IPSAS 47 zu bestimmen, welche Güter und Dienstleistungen abgrenzbar sind. Die Behörde stellt fest, dass die Software vor den anderen Gütern und Dienstleistungen geliefert wird und ohne die Updates und die technischen Supportdienstleistungen funktionsfähig bleibt. Die regionale Regierung kann wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Updates zusammen mit der zu Beginn der verbindlichen Vereinbarung übertragenen Softwarelizenz generieren. Daher kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die regionale Regierung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus jedem der Güter und Dienstleistungen entweder eigenständig oder zusammen mit den anderen leicht verfügbaren Gütern und Dienstleistungen erzeugen kann und das Kriterium gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt ist.

EB70. Die Behörde berücksichtigt zudem das Prinzip und die Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47 und bestimmt, dass die Zusage, jedes Gut oder jede Dienstleistung an die regionale Regierung zu übertragen, von den anderen Zusagen getrennt identifizierbar ist (dadurch ist das Kriterium gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt). Bei dieser Beurteilung berücksichtigt die Behörde, dass sie die Software zwar in das System der regionalen Regierung integriert, die Installationsdienstleistungen jedoch die Fähigkeit der regionalen Regierung, die Softwarelizenz zu nutzen und wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial daraus zu ziehen, nicht wesentlich beeinflussen, da die Installationsdienstleistungen routinemäßig sind und von alternativen Anbietern bezogen werden können. Die Softwareupdates beeinträchtigen die Fähigkeit der regionalen Regierung nicht wesentlich, die Softwarelizenz während der Lizenzperiode zu nutzen und daraus Vorteile oder Dienstleistungspotenzial zu generieren. Die Behörde stellt außerdem fest, dass keines der zugesagten Güter oder Dienstleistungen die anderen wesentlich modifiziert oder anpasst und dass die Behörde keine bedeutende Leistung zur Integration von Software und Dienstleistungen zu einem kombinierten Output erbringt. Schließlich kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die Software und die Dienstleistungen sich nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen und daher nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden sind, da die Behörde ihre Zusage, die initiale Softwarelizenz zu übertragen, unabhängig von der Zusage zur späteren Bereitstellung der Installationsdienstleistung, der Softwareupdates oder der technischen Supportdienstleistungen erfüllen könnte.

EB71. Auf Grundlage dieser Beurteilung identifiziert die Behörde vier Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung der folgenden Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei:

- (a) die Softwarelizenz;
- (b) die Installationsdienstleistung;
- (c) Softwareupdates; und
- (d) technische Supportdienstleistungen.

EB72. Die Behörde wendet die Paragraphen 87–97 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob jede der Leistungsverpflichtungen für die Installationsdienstleistung, die Softwareupdates und die technischen Supportdienstleistungen zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt wird. Die Behörde bewertet zudem die Art ihrer Zusage zur Übertragung der Softwarelizenz gemäß Paragraph AL173 von IPSAS 47.

Fall B – Wesentliche Anpassung

EB73. Die zugesagten Güter und Dienstleistungen entsprechen denen in Fall A, außer dass die verbindliche Vereinbarung vorsieht, dass die Software im Rahmen der Installationsdienstleistung wesentlich angepasst wird, um eine bedeutende neue Funktionalität hinzuzufügen, die der Software die Schnittstellenfähigkeit mit anderen individuell angepassten Softwareanwendungen der regionalen Regierung ermöglicht. Die angepasste Installationsdienstleistung kann auch von anderen Einheiten erbracht werden.

EB74. Die Behörde beurteilt die an die regionale Regierung zugesagten Güter und Dienstleistungen, um gemäß Paragraph 73 von IPSAS 47 zu bestimmen, welche Güter und Dienstleistungen abgrenzbar sind. Die Behörde beurteilt zunächst, ob die Kriterien in Paragraph 0 erfüllt sind. Aus den gleichen Gründen wie in Fall A kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die Softwarelizenz, die Installation, die Softwareupdates und die technische Supportdienstleistungen dieses Kriterium erfüllen. Als nächstes bewertet die Behörde, ob das Kriterium in Paragraph 0 erfüllt ist, indem sie das Prinzip und die Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47 berücksichtigt. Die Behörde stellt fest, dass die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu der Zusage führen, eine wesentliche Leistung zur Integration der lizenzierten Software in das bestehende Softwaresystem durch eine angepasste Installationsdienstleistung zu erbringen, wie in der verbindlichen Vereinbarung festgelegt. Mit anderen Worten, die Behörde verwendet die Lizenz und die angepasste Installationsdienstleistung als Inputs, um den kombinierten Output (d. h. ein funktionsfähiges und integriertes Softwaresystem) zu erstellen, der in der verbindlichen Vereinbarung spezifiziert ist (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47). Die Software wird durch die Dienstleistung wesentlich modifiziert und angepasst (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47). Folglich bestimmt die Behörde, dass die Zusage zur Übertragung der Lizenz nicht separat von der individuell angepassten Installationsdienstleistung identifizierbar ist und somit das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 nicht erfüllt ist. Somit sind die Softwarelizenz und die angepasste Installationsdienstleistung nicht eigenständig.

EB75. Basierend auf derselben Analyse wie in Fall A kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die Softwareupdates und die technischen Supportdienstleistungen von den anderen Zusagen in der verbindlichen Vereinbarung eigenständig sind.

EB76. Auf Grundlage dieser Beurteilung identifiziert die Behörde drei Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung der folgenden Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei:

- (a) Softwareanpassung (enthält die Lizenz für die Software und die angepasste Installationsdienstleistung);
- (b) Softwareupdates; und
- (c) technische Supportdienstleistungen.

EB77. Die Behörde wendet die Paragraphen 87–97 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob jede der Leistungsverpflichtungen zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt wird.

Fall C – Zusagen sind separat identifizierbar (Installation)

EB78. Eine Behörde für gemeinsame IT-Dienstleistungen (die Behörde) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einem Amt der regionalen Regierung (die regionale Regierung) ein, um ein Gerät und Installationsdienstleistungen bereitzustellen. Das Gerät ist ohne Anpassungen oder Modifikationen einsatzbereit. Die erforderliche Installation ist nicht komplex und kann von mehreren alternativen Dienstleistern durchgeführt werden.

EB79. Die Behörde identifiziert zwei zugesagte Güter und Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung: (a) das Gerät und (b) die Installation. Die Behörde bewertet die Kriterien in Paragraph 73 von IPSAS 47, um zu bestimmen, ob jedes zugesagte Gut oder jede Dienstleistung eigenständig ist. Die Behörde kommt zu dem Schluss, dass sowohl das Gerät als auch die Installation das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllen. Die regionale Regierung kann wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus dem Gerät eigenständig generieren, indem sie es nutzt oder weiterverkauft oder zusammen mit anderen leicht verfügbaren Ressourcen (zum Beispiel Installationsdienstleistungen, die von alternativen Anbietern bereitgestellt werden). Die regionale Regierung kann zudem wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Installationsdienstleistungen zusammen mit anderen Ressourcen erzielen, die sie bereits von der Behörde erhalten hat (d. h. das Gerät).

EB80. Die Behörde stellt außerdem fest, dass ihre Zusagen, das Gerät zu übertragen und die Installationsdienstleistungen bereitzustellen, jeweils separat identifizierbar sind (gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47). Bei dieser Bewertung berücksichtigt die Behörde das Prinzip und die Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47 und kommt zu dem Ergebnis, dass das Gerät und die Installationsdienstleistungen keine Inputs zu einem kombinierten Produkt in dieser verbindlichen Vereinbarung sind. In diesem Fall tragen alle Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47 dazu bei, aber keiner ist für sich allein ausschlaggebend für die Schlussfolgerung, dass das Gerät und die Installationsdienstleistungen separat identifizierbar sind:

- (a) Die Behörde erbringt keine wesentlichen Integrationsdienstleistungen. Das heißt, die Behörde hat zugesagt, das Gerät zu liefern und anschließend zu installieren; die Behörde wäre in der Lage, ihre Zusage zur Übertragung des Geräts unabhängig von der Zusage zur anschließenden Installation zu erfüllen. Die Behörde hat nicht zugesagt, das Gerät und die Installationsdienstleistungen so zu kombinieren, dass daraus ein kombiniertes Produkt entsteht.
- (b) Die Installationsdienstleistungen der Behörde werden das Gerät nicht wesentlich anpassen oder verändern.
- (c) Obwohl die regionale Regierung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Installationsdienstleistungen erst nach Erlangen der Verfügungsmacht über das Gerät generieren kann, beeinflussen die Installationsdienstleistungen das Gerät nicht wesentlich, da die Behörde ihre Zusage zur Übertragung des Geräts unabhängig von der Zusage zur Erbringung der Installationsdienstleistungen erfüllen kann. Da sich das Gerät und die Installationsdienstleistungen nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen, sind sie weder in hohem Maße voneinander abhängig noch miteinander verknüpft.

EB81. Auf Grundlage dieser Beurteilung identifiziert die Behörde zwei Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung der folgenden Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei:

- (a) das Gerät; und
- (b) Installationsdienstleistungen.

EB82. Die Behörde wendet die Paragraphen 87–97 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob jede der Leistungsverpflichtungen zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt wird.

Fall D – Zusagen sind separat identifizierbar (Beschränkungen in einer verbindlichen Vereinbarung)

EB83. Es wird von demselben Sachverhalten wie in Fall C ausgegangen, mit der Ausnahme, dass die regionale Regierung verpflichtet ist, die Installationsdienstleistungen der Behörde im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung zu nutzen.

EB84. Die Anforderung in der verbindlichen Vereinbarung, die Installationsdienstleistungen der Behörde zu nutzen, ändert die Beurteilung, ob die zugesagten Güter und Dienstleistungen in diesem Fall eigenständig sind, nicht. Dies liegt daran, dass die Anforderung der verbindlichen Vereinbarung zur Nutzung der Installationsdienstleistungen der Behörde die Eigenschaften der Güter oder Dienstleistungen selbst nicht verändert, ebenso wenig wie die Zusagen der Behörde gegenüber der regionalen Regierung. Obwohl die regionale Regierung verpflichtet ist, die Installationsdienstleistungen der Behörde zu nutzen, sind das Gerät und die Installationsdienstleistungen eigenständig (d. h. sie erfüllen jeweils das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47) und die Zusagen der Behörde zur Bereitstellung des Geräts und der Installationsdienstleistungen sind jeweils separat identifizierbar (d. h. sie erfüllen jeweils das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47). Die Analyse der Behörde diesbezüglich entspricht der in Fall C.

Fall E – Zusagen sind separat identifizierbar (Verbrauchsgüter)

EB85. Eine Behörde für gemeinsame IT-Dienstleistungen (die Behörde) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einem Amt der regionalen Regierung (die regionale Regierung) ein, um ein Standardgerät (d. h. das Gerät ist ohne wesentliche Anpassungen oder Modifikationen einsatzfähig) bereitzustellen und spezialisierte Verbrauchsgüter für die Verwendung in dem Gerät in vorab festgelegten Abständen über die nächsten drei Jahre zu liefern. Die Verbrauchsgüter werden ausschließlich von der Behörde hergestellt, jedoch von der Behörde separat bereitgestellt.

EB86. Die Behörde stellt fest, dass die regionale Regierung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus dem Gerät zusammen mit den leicht verfügbaren Verbrauchsgütern erzielen kann. Die Verbrauchsgüter sind gemäß Paragraph 75 von IPSAS 47 leicht verfügbar, da sie regelmäßig separat von der Behörde bereitgestellt werden (d. h. durch weitere Bestellungen an Käufer, die zuvor das Gerät erworben haben). Die regionale Regierung kann wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Verbrauchsgütern, die im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung geliefert werden, zusammen mit dem zu Beginn der verbindlichen Vereinbarung übertragenen Gerät erzielen. Daher sind das Gerät und die Verbrauchsgüter jeweils eigenständig gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47.

EB87. Die Behörde stellt fest, dass ihre Zusagen, das Gerät zu übertragen und die Verbrauchsgüter über eine Periode von 3 Jahren bereitzustellen, jeweils separat identifizierbar sind (gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47). Bei der Feststellung, dass das Gerät und die Verbrauchsgüter kein Input zu einem kombinierten Produkt in dieser verbindlichen Vereinbarung sind, berücksichtigt die Behörde, dass sie keine wesentlichen Integrationsdienstleistungen erbringt, die das Gerät und die Verbrauchsgüter zu einem kombinierten Output transformieren. Außerdem werden weder das Gerät noch die Verbrauchsgüter wesentlich durch das jeweils andere angepasst oder modifiziert. Schließlich kommt die Behörde zu dem Schluss, dass das Gerät und die Verbrauchsgüter nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verknüpft sind, da sie sich nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen. Obwohl die regionale Regierung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Verbrauchsgütern in dieser verbindlichen Vereinbarung erst nach Erlangung der Verfügungsmacht über das Gerät erzielen kann (d. h. die Verbrauchsgüter hätten ohne das Gerät keinen Nutzen) und die Verbrauchsgüter für das Funktionieren des Geräts erforderlich sind, beeinflussen sich das Gerät und die Verbrauchsgüter jeweils nicht wesentlich. Dies liegt daran, dass die Behörde jede ihrer Zusagen in der verbindlichen Vereinbarung, unabhängig von den anderen Zusagen erfüllen könnte. Mit anderen Worten: Die Behörde könnte ihre Zusage erfüllen, das Gerät zu übertragen, selbst wenn die regionale Regierung keine Verbrauchsgüter kauft, und ihre Zusage erfüllen, die Verbrauchsgüter bereitzustellen, selbst wenn die regionale Regierung das Gerät separat erworben hat.

EB88. Auf Grundlage dieser Beurteilung identifiziert die Behörde zwei Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung der folgenden Güter oder Dienstleistungen an eine andere Partei:

(a) das Gerät; und

(b) die Verbrauchsgüter.

EB89. Die Behörde wendet die Paragraphen 87–97 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob jede der Leistungsverpflichtungen zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt wird.

Beispiel 17 – Güter und Dienstleistungen sind nicht eigenständig

Fall A – Wesentliche Integrationsdienstleistungen: Bau eines Krankenhauses

EB90. Das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) geht eine verbindliche Vereinbarung mit dem Gesundheitsministerium ein, ein Krankenhaus zu bauen. Bauen und Wohnen ist für die Gesamtleitung des Projekts verantwortlich und identifiziert verschiedene zugesagte Güter und Dienstleistungen, darunter Konzeption, Konstruktion, Flächenräumung, Errichtung, Beschaffungswesen, Bau der Struktur, Verrohrung, elektrische Leitungen, Einrichtung und Fertigstellung.

EB91. Die zugesagten Güter und Dienstleistungen sind gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eigenständig zu betrachten. Das bedeutet, dass das Gesundheitsministerium wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Gütern und Dienstleistungen entweder einzeln oder zusammen mit anderen leicht verfügbaren Ressourcen erzielen kann. Dies wird dadurch belegt, dass Bauen und Wohnen viele dieser Güter und Dienstleistungen regelmäßig separat an andere Käufer liefert, ebenso wie vergleichbare Bauunternehmen. Zudem könnte das Gesundheitsministerium wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den einzelnen Gütern und Dienstleistungen generieren, indem es diese nutzt, verbraucht, verkauft oder hält.

EB92. Die Zusagen zur Übertragung der Güter und Dienstleistungen sind jedoch gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 (unter Berücksichtigung der Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47) nicht separat identifizierbar. Dies wird dadurch belegt, dass Bauen und Wohnen eine bedeutende Dienstleistung erbringt, indem es die Güter und Dienstleistungen (den Input) zu dem Krankenhaus (dem kombinierten Output) integriert, für den das Gesundheitsministerium eine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist.

EB93. Da das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 nicht erfüllt ist, sind die Güter und Dienstleistungen nicht eigenständig. Bauen und Wohnen bilanziert alle in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung.

Fall B – Wesentliche Integrationsdienstleistungen: Herstellung und Lieferung von Lastwagen

EB94. Das Ministerium für Forschungswissenschaften (das Ministerium) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer kommunalen Regierung (der Regierung) ein, die zur Lieferung mehrerer hochkomplexer, spezialisierter Lastwagen führt. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung verpflichten das Ministerium dazu, einen Herstellungsprozess einzurichten, um die Lastwagen zu produzieren. Die Spezifikationen sind einzigartig für die Regierung, basieren auf einem von der Regierung eigentumsrechtlich geschützten Sonderdesign, das im Rahmen einer separaten verbindlichen Vereinbarung entwickelt wurde, die nicht Teil des aktuellen ausgehandelten Austauschs ist. Das Ministerium ist für die Gesamtleitung der verbindlichen Vereinbarung verantwortlich, die die Ausführung und Integration verschiedener Aktivitäten umfasst, darunter Beschaffung von Materialien, Identifizierung und Verwaltung von Unterauftragnehmenden sowie Herstellung, Montage und Prüfung.

EB95. Das Ministerium beurteilt die Zusagen in der verbindlichen Vereinbarung und stellt fest, dass jeder der zugesagten Lastwagen gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eigenständig ist, weil die Regierung wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus jedem Lastwagen einzeln erzielen kann. Dies liegt daran, dass jeder Lastwagen unabhängig von den anderen Lastwagen funktionieren kann.

EB96. Das Ministerium stellt fest, dass seine Zusage darin besteht, die Dienstleistung der Herstellung des vollständigen Satzes von Lastwagen bereitzustellen, für die die Regierung gemäß ihren Spezifikationen eine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist. Das Ministerium ist verantwortlich für die Gesamtleitung der verbindlichen Vereinbarung und erbringt eine bedeutende Dienstleistung zur Integration verschiedener Güter und Dienstleistungen (die Inputs) in seinen Gesamtdienstleistungen und die daraus resultierenden Lastwagen (den kombinierten Output). Daher sind die Lastwagen sowie die verschiedenen zugesagten Güter und Dienstleistungen, die für die Herstellung dieser Lastwagen erforderlich sind, gemäß Paragraph 0 und Paragraph 76 von IPSAS 47 nicht separat identifizierbar. In diesem Fall ist der vom Ministerium bereitgestellte Herstellungsprozess spezifisch für seine verbindliche Vereinbarung mit der Regierung. Außerdem bedeutet die Art der Leistung des Ministeriums, insbesondere die wesentliche Integrationsleistung der verschiedenen Aktivitäten, dass eine Änderung einer einzelnen Aktivität des Ministeriums zur Herstellung der Lastwagen erhebliche Auswirkungen auf die anderen erforderlichen Aktivitäten hat, sodass die Aktivitäten des Ministeriums in hohem Maße voneinander abhängig und miteinander verknüpft sind.

EB97. Da das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 nicht erfüllt ist, sind die vom Ministerium zu erbringenden Güter und Dienstleistungen nicht eigenständig. Das Ministerium bilanziert alle zugesagten Güter und Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung als eine einzelne Leistungsverpflichtung.

Fall C – Wesentliche Integrationsdienstleistungen: Notfallhilfe

EB98. Eine Behörde für Katastrophenhilfe (die Behörde) geht eine Vereinbarung mit einer internationalen Entwicklungsorganisation (die Organisation) ein und erhält WE 1 Million, um Dienstleistungen im Zuge von Überschwemmungen für die Bürger:innen in einer betroffenen Region bereitzustellen, die nicht über ausreichende Ressourcen verfügte, um auf die Krise zu reagieren. Die Behörde hat die Paragraphen 9–16 von IPSAS 47 angewendet und festgestellt, dass es sich bei der Vereinbarung um eine verbindliche Vereinbarung handelt. Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung ist die Behörde verpflichtet, Decken und Schutzplanen zu beschaffen und verschiedene Arten von Ausrüstung wie Wasserpumpen, Reservoirs, Eimer und Besen zu kaufen, um Reinigungsdienste anzubieten. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sehen vor, dass die Behörde auch andere Aktivitäten ausführen oder zulässige Ausgaben tätigen muss, die nicht explizit aufgeführt sind, aber notwendig sind, um das übergeordnete Ziel der Bereitstellung von Dienstleistungen im Zuge von Überschwemmungen für die betroffenen Bürger zu erreichen. Die Behörde merkt an, dass im Kontext der verbindlichen Vereinbarung der Transport und die Verteilung der gekauften Decken und Schutzplanen nicht explizit in der verbindlichen Vereinbarung aufgeführt sind, jedoch als zulässige Ausgaben gelten, die notwendig sind und daher eine implizit zugesagte Dienstleistung darstellen.

EB99. Die zugesagten Güter und Dienstleistungen sind gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eigenständig, da die Bürger:innen in der betroffenen Region wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Lieferungen und Reinigungsdiensten entweder eigenständig oder zusammen mit anderen leicht verfügbaren Ressourcen erzielen können.

EB100. Die Behörde stellt jedoch fest, dass die zugesagten Güter und Dienstleistungen, die den Bürger:innen übertragen werden sollen, gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 auf der Grundlage der Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47 nicht separat identifizierbar sind. Dies liegt daran, dass die Art ihrer Zusage in der verbindlichen Vereinbarung darin besteht, den unmittelbaren Notfallbedarf zu decken und den betroffenen Bürger:innen schnelle humanitäre Hilfe zu leisten. Die Behörde merkt an, dass sie zur Erfüllung der Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung eine bedeutende Integrationsdienstleistung erbringen muss und sie die Güter oder Dienstleistungen (den Input) bereitstellen muss, um Dienstleistungen im Zuge der Überschwemmungen (den kombinierten Output) bereitzustellen.

EB101. Da das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 nicht erfüllt ist, sind die Güter und Dienstleistungen nicht eigenständig. Stattdessen ist das kombinierte Bündel von Gütern und Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung eigenständig. Die Behörde bilanziert alle zugesagten Güter und Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung als eine einzelne Leistungsverpflichtung.

Beispiel 18 – Übertragung von Ressourcen an eine andere Regierungsebene mit Leistungsverpflichtungen

EB102. Die nationale Regierung (Regierung N) stellt einer regionalen Regierung (Regierung P) WE 10 Millionen bereit, die für die Verbesserung und Instandhaltung von öffentlichen Verkehrssystemen verwendet werden sollen. Das Geld muss wie folgt verwendet werden: 40 Prozent für die Modernisierung bestehender Eisenbahn- und Straßenbahnsysteme, 40 Prozent für neue Eisenbahn- und Straßenbahnsysteme und 20 Prozent für die Anschaffung von Schienenfahrzeugen. Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung dürfen die Mittel nur wie vorgeschrieben verwendet werden und missbräuchlich oder nicht genutzte Beträge müssen an Regierung N zurückgezahlt werden. Darüber hinaus ist Regierung P verpflichtet, eine Anhangangabe in ihren geprüften Abschlüssen für allgemeine Zwecke aufzunehmen, in der detailliert erläutert wird, wie die übertragenen Mittel verwendet wurden. Die verbindliche Vereinbarung sieht vor, dass die Ressourcen im laufenden Jahr wie vorgeschrieben verwendet werden müssen oder an die Regierung N zurückgezahlt werden.

EB103. Regierung P erfasst den Zufluss von WE 10 Millionen als Vermögenswert und die entsprechende Verbindlichkeit, da sie verpflichtet ist, die Mittel an Regierung N zurückzuübertragen, wenn sie die Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung nicht erfüllt.

EB104. Regierung P stellt fest, dass verschiedene Güter und Dienstleistungen, die in der verbindlichen Vereinbarung nicht ausdrücklich genannt sind, erforderlich sind, um die verbindliche Vereinbarung zu erfüllen. Beispielsweise sind bestimmte Güter und Dienstleistungen notwendig, um das bestehende Eisenbahn- und Straßenbahnsystem zu modernisieren, während andere Güter und Dienstleistungen zur Errichtung eines neuen Eisenbahn- oder Straßenbahnsystems benötigt werden. Daher führt Regierung P eine gründliche Beurteilung durch, um alle in der verbindlichen Vereinbarung inhärent zugesagten Güter und Dienstleistungen zu identifizieren. Sie kommt zu dem Schluss, dass die zugesagten Güter und Dienstleistungen gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eigenständig sind, da Regierung N wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus jedem Gut und jeder Dienstleistung entweder eigenständig oder zusammen mit anderen leicht verfügbaren Ressourcen erzielen kann.

EB105. Unter Berücksichtigung des Kontexts der verbindlichen Vereinbarung stellt Regierung P fest, dass die Art ihrer Zusage in der verbindlichen Vereinbarung darin besteht, die Ressourcen auf drei individuell spezifische Arten und nicht kombiniert zu verwenden:

- (a) Die Güter und Dienstleistungen zur Modernisierung des bestehenden Eisenbahn- und Straßenbahnsystems stellen einen einzigen kombinierten Output dar: die Modernisierung des bestehenden Systems. Regierung P erbringt eine wesentliche Integrationsdienstleistung, indem sie diese Güter und Dienstleistungen zu einem einzigen Output integriert, der von anderen Gütern oder Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung separat identifizierbar ist. Ebenso stellen die Güter und Dienstleistungen zum Bau eines neuen Eisenbahn- oder Straßenbahnsystems einen einzelnen kombinierten Output dar, und der Kauf von Schienenfahrzeugen stellt einen einzelnen Output dar; und
- (b) Regierung P integriert diese drei kombinierten Outputs nicht wesentlich und die Outputs modifizieren, individualisieren oder bedingen einander auch nicht wesentlich. Stattdessen ist Regierung P verantwortlich für die Erzeugung von drei separat identifizierbaren Outputs gemäß den Paragraphen 0 und 76 von IPSAS 47: die Modernisierungsarbeiten, das neue System und die Schienenfahrzeuge.

EB106. Da beide Kriterien in Paragraph 73 von IPSAS 47 erfüllt sind, enthält die verbindliche Vereinbarung drei separate Leistungsverpflichtungen;

- (a) die Leistungsverpflichtung, WE 4 Millionen zur Modernisierung des bestehenden Eisenbahn- und Straßenbahnsystems zu verwenden;
- (b) die Leistungsverpflichtung, WE 4 Millionen für ein neues Eisenbahn- oder Straßenbahnsystem zu verwenden; und
- (c) die Leistungsverpflichtung, WE 2 Millionen für den Kauf von Schienenfahrzeugen zu verwenden.

EB107. Regierung P reduziert die Verbindlichkeit, sobald sie die Leistungsverpflichtungen erfüllt und erfasst die Einnahmen in der Ergebnisrechnung der Berichtsperiode.

Beispiel 19 – Explizite und implizite Zusagen einer verbindlichen Vereinbarung

EB108. Eine Regierungseinheit (die Regierung) mit dem Ziel, Breitband-Internetzugang in ländlichen Gebieten bereitzustellen, stellt einem Telekommunikationsunternehmen (die Telekom) (d. h. der Käuferin der Regierung) Modemgeräte zur Verfügung, die dieses dann zu Preisen unter dem Marktwert an die Öffentlichkeit (d. h. die Kunden der Telekom) weiterverkauft.

Fall A – Explizite Zusage zu Dienstleistungen

EB109. In der verbindlichen Vereinbarung mit der Telekom sagt die Regierung zu, Wartungsdienstleistungen ohne zusätzliche Gegenleistung (d. h. „kostenlos“) für jede:n Endkund:in (d. h. die Öffentlichkeit), der:die ein Modem bei der Telekom gekauft hat, bereitzustellen. Die Regierung lagert die Erbringung der Wartungsdienstleistungen an die Telekom aus und zahlt der Telekom einen vereinbarten Betrag für die Erbringung dieser Leistungen im Namen der Regierung. Wenn der:die Endkund:in die Wartungsdienstleistungen nicht nutzt, ist die Regierung nicht verpflichtet, die Telekom zu bezahlen.

EB110. Die verbindliche Vereinbarung mit der Telekom umfasst zwei zugesagte Güter oder Dienstleistungen: (a) das Modem und (b) die Wartungsdienstleistungen. Die Zusage zur Wartungsdienstleistung ist eine Zusage, Güter oder Dienstleistungen in der Zukunft zu übertragen und ist Teil des ausgehandelten Austauschs zwischen der Regierung und der Telekom. Die Regierung beurteilt, ob jedes Gut oder jede Dienstleistung gemäß Paragraph 73 von IPSAS 47 eigenständig ist. Die Regierung stellt fest, dass sowohl das Produkt als auch die Wartungsdienstleistungen das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllen. Die Regierung stellt das Modem eigenständig bereit, was darauf hindeutet, dass die Telekom wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus dem Modem eigenständig generieren kann. Die Telekom kann wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus den Wartungsdienstleistungen zusammen mit einer Ressource generieren, die sie bereits von der Regierung erhalten hat (d. h. das Modem).

EB111. Die Regierung stellt ferner fest, dass ihre Zusagen zur Übertragung des Modems und zur Bereitstellung der Wartungsdienstleistungen getrennt identifizierbar sind (gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 auf Basis des Prinzips und der Faktoren in Paragraph 76 von IPSAS 47). Das Modem und die Wartungsdienstleistungen sind keine Inputs zu einem kombinierten Produkt in der verbindlichen Vereinbarung. Die Regierung erbringt keine wesentlichen Integrationsdienstleistungen, da das Vorhandensein von Modem und Wartungsdienstleistungen zusammen in der verbindlichen Vereinbarung nicht zu einer zusätzlichen oder kombinierten Funktionalität führt. Außerdem modifizieren oder individualisieren weder das Modem noch die Wartungsdienstleistungen einander wesentlich. Schließlich sind das Modem und die Wartungsdienstleistungen nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verknüpft, da die Regierung in der Lage wäre, jede Zusage in der verbindlichen Vereinbarung unabhängig von der Erfüllung der anderen Zusage zu erfüllen (d. h. die Regierung könnte das Modem übertragen, selbst wenn die Telekom (über die einzelnen Endkund:innen) Wartungsdienstleistungen ablehnt und könnte Wartungsdienstleistungen in Bezug auf zuvor von anderen Händler:innen bereitgestellte Modems erbringen). Die Regierung stellt weiterhin fest, dass nach Anwendung des Prinzips in Paragraph 76 von IPSAS 47 die Zusage der Regierung, Wartungsdienstleistungen zu erbringen, nicht notwendig ist, damit das Produkt der Telekom weiterhin wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial bieten kann. Folglich kommt die Regierung zu dem Schluss, dass die verbindliche Vereinbarung zwei Leistungsverpflichtungen enthält (d. h. das Modem und die Wartungsdienstleistungen).

Fall B – Implizite Zusage zu Dienstleistungen

EB112. Im Fortgang des Sachverhalts aus Fall A hat die Regierung historisch Wartungsdienstleistungen ohne zusätzliche Gegenleistung (d. h. „kostenlos“) für Endkund:innen in ländlichen Gebieten erbracht, die das Modem der Regierung von der Telekom gekauft haben. Die Regierung führt nun ein ähnliches Programm in städtischen Gebieten ein. Während der Verhandlungen über dieses neue städtische Programm sagt die Regierung während der Verhandlungen mit der Telekom keine expliziten Wartungsdienstleistungen zu und die endgültige verbindliche Vereinbarung zwischen der Regierung und der Telekom legt keine Bedingungen für diese Dienstleistungen fest.

EB113. Aufgrund ihrer üblichen Gepflogenheiten stellt die Regierung jedoch bei Abschluss der neuen verbindlichen Vereinbarung fest, dass sie implizit zugesagt hat, Wartungsdienstleistungen im Rahmen des ausgehandelten Austauschs mit der Telekom zu erbringen. Das heißt, die bisherigen Gepflogenheiten der Regierung, diese Dienstleistungen in ländlichen Gebieten bereitzustellen, schaffen gültige Erwartungen bei den Käufer:innen der Regierung (d. h. der Telekom) gemäß Paragraph 71 von IPSAS 47. Folglich beurteilt die Regierung, ob die Zusage der Wartungsdienstleistungen eine Leistungsverpflichtung darstellt. Aus den gleichen Gründen wie in Fall A kommt die Regierung zu dem Schluss, dass das Produkt und die Wartungsdienstleistungen separate Leistungsverpflichtungen sind.

Fall C – Dienstleistungen sind keine zugesagten Dienstleistungen

EB114. Als weitere Abweichung von den Fällen A und B sagt die Regierung in der verbindlichen Vereinbarung mit der Telekom nicht zu, Wartungsdienstleistungen zu erbringen. Darüber hinaus erbringt die Regierung normalerweise keine Wartungsdienstleistungen und daher haben die üblichen Gepflogenheiten der Regierung, veröffentlichte Richtlinien und spezifische Aussagen zum Zeitpunkt des Abschlusses der verbindlichen Vereinbarung zu keiner impliziten Zusage zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen gegenüber ihren Käufer:innen geführt. Die Regierung überträgt die Verfügungsmacht über das Modem an die Telekom, womit die verbindliche Vereinbarung abgeschlossen ist. Vor dem Verkauf an die Endkund:innen der Telekom macht die Regierung jedoch ein Angebot, Wartungsdienstleistungen für alle Parteien bereitzustellen, die ein Modem von der Telekom kaufen, ohne dass dafür eine zusätzliche Gegenleistung zugesagt wird.

EB115. Die Zusage zur Wartung ist bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung nicht in der Vereinbarung zwischen der Regierung und der Telekom enthalten. Das heißt, gemäß Paragraph 71 von IPSAS 47 sagt die Regierung weder explizit noch implizit zu, Wartungsdienstleistungen an die Telekom oder die Endkund:innen zu erbringen. Folglich identifiziert die Regierung die Zusage zur Wartung nicht als Leistungsverpflichtung. Stattdessen wird die Verpflichtung zur Bereitstellung von Wartungsdienstleistungen gemäß IPSAS 19, Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen, bilanziert.

EB116. Obwohl die Wartungsdienstleistungen nicht Teil der zugesagten Dienstleistungen in der aktuellen verbindlichen Vereinbarung sind, würde die Regierung bei zukünftigen verbindlichen Vereinbarungen mit der Telekom oder anderen Telekommunikationsunternehmen beurteilen, ob sie eine Geschäftspraxis etabliert hat, die zu einer impliziten Zusage zur Erbringung von Wartungsdienstleistungen führt.

Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung

Zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt

EB117. Die Beispiele 20–22 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 92–93 und 95 von IPSAS 47 zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen über einen Zeitraum. Zusätzlich werden in diesen Beispielen folgende Anforderungen veranschaulicht:

- (a) Paragraph 0 von IPSAS 47 für Transaktionen mit Leistungsverpflichtungen zur internen Nutzung von Ressourcen für Güter oder Dienstleistungen, wenn eine Einheit den von ihrer Leistung bereitgestellten Nutzen gleichzeitig erhält und verbraucht, während sie die Leistung erbringt (Beispiel 20, Fall A);
- (b) Paragraph 0 von IPSAS 47 für Transaktionen mit Leistungsverpflichtungen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei, wenn ein:e Käufer:in oder ein:e Drittbegünstigter:in den von der Einheit bereitgestellten Nutzen gleichzeitig erhält und verbraucht, während die Einheit die Leistung erbringt (Beispiel 20, Fall B und Beispiel 21);
- (c) Paragraphen 0 sowie 96–97 von IPSAS 47 betreffend die Leistung einer Einheit, die keinen Vermögenswert mit alternativer Nutzung schafft und das durchsetzbare Recht der Einheit, eine Gegenleistung für die bisher erbrachte Leistung zu erhalten (Beispiele 21–22);
- (d) Paragraph 97 von IPSAS 47 zu Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden (Beispiel 22).

Beispiel 20 – Ressourcengeber:innen erhalten und verbrauchen den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial gleichzeitig

Fall A – Erfüllung der Leistungsverpflichtung, Ressourcen für Güter und Dienstleistungen intern zu nutzen

EB118. Eine regionale Regierung (die Regierung) geht eine verbindliche Vereinbarung ein, um dem regionalen Krankenhausnetzwerk (das Krankenhaus) WE 1,2 Millionen bereitzustellen. Die Regierung verlangt, dass das Krankenhaus die WE 1,2 Millionen im Betrieb seiner medizinischen Bildungsabteilung verwendet.

EB119. Die Nutzung der Mittel in der medizinischen Bildungsabteilung stellt gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eine einzelne Leistungsverpflichtung dar. Die Leistungsverpflichtung wird im Laufe der Zeit gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt, da das Krankenhaus den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der erhaltenen Ressourcen gleichzeitig erhält und verbraucht, während sie verwendet werden. Das Krankenhaus erfasst die Einnahmen im Laufe der Zeit in dem es Fortschritte bei der vollständigen Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 98–104 von IPSAS 47 misst.

Fall B – Erfüllung einer Leistungsverpflichtung, Güter und Dienstleistungen an eine andere Partei zu übertragen

EB120. Eine öffentliche Servicestelle für Gehaltsabrechnungen (die Servicestelle) geht eine verbindliche Vereinbarung ein, um für ein Jahr monatliche Gehaltsabrechnungsdienstleistungen für das Bildungsministerium (das Ministerium) einer kommunalen Regierung zu erbringen.

EB121. Die zugesagten Gehaltsabrechnungsdienstleistungen werden gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 als eine einzelne Leistungsverpflichtung bilanziert. Die Leistungsverpflichtung wird im Laufe der Zeit gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 erfüllt, da das Ministerium den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Leistung der Servicestelle bei der Verarbeitung jeder Gehaltsabrechnungstransaktion gleichzeitig erhält und verbraucht, sobald jede Transaktion verarbeitet wird. Die Tatsache, dass eine andere Einheit die Gehaltsabrechnungsdienstleistungen für die bisher von der Servicestelle erbrachten Leistungen nicht erneut erbringen müsste, zeigt ebenfalls, dass das Ministerium den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Leistung der Servicestelle gleichzeitig erhält und verbraucht, während die Servicestelle ihre Leistungen erbringt. Die Servicestelle berücksichtigt keine praktischen Einschränkungen bei der Übertragung der verbleibenden Leistungsverpflichtung, einschließlich der Einrichtungsaktivitäten, die von einer anderen Einheit übernommen werden müssten. Die Servicestelle erfasst die Einnahmen im Laufe der Zeit in dem sie Fortschritte bei der vollständigen Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 98–104 von IPSAS 47 misst.

Beispiel 21 – Beurteilung der alternativen Nutzung und Recht auf Gegenleistung

EB122. Das Büro des Obersten Rechnungsprüfers (der Prüfer) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer Regierungsbehörde (der Behörde) ein, um Abschlussprüfungsdienstleistungen zu erbringen, die darin bestehen, dass der Prüfer der Behörde ein Prüfungsurteil vorlegt. Das Prüfungsurteil bezieht sich auf die Buchhaltungsunterlagen sowie weitere spezifische Tatsachen und Umstände der Behörde. Falls die Behörde die Prüfung aus anderen Gründen als einer Nichterfüllung der Leistungsverpflichtung durch den Prüfer kündigen sollte, verlangt die verbindliche Vereinbarung, dass die Behörde den Prüfer für die angefallenen Kosten entschädigt.

EB123. Der Prüfer berücksichtigt das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47, um festzustellen, ob die Behörde den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Leistung des Prüfers gleichzeitig erhält und verbraucht. Sollte der Prüfer seine Leistungsverpflichtung nicht erfüllen können und die Behörde eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Erstellung des Prüfungsurteils beauftragen, müsste diese andere Gesellschaft die bisher vom Prüfer erbrachten Arbeiten im Wesentlichen erneut erbringen, da sie nicht über den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der bereits begonnenen Arbeiten des Prüfers verfügen würde. Die Art des Prüfungsurteils ist so beschaffen, dass die Behörde erst dann wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial aus der Leistung des Prüfers zieht, wenn sie das Prüfungsurteil erhält. Folglich kommt der Prüfer zu dem Schluss, dass das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47 nicht erfüllt ist.

EB124. Die Leistungsverpflichtung des Prüfers erfüllt jedoch das Kriterium in Paragraph 0 von IPSAS 47, da die bisher geleistete Prüfungsarbeit keinen alternativen Nutzen hätte, da sie spezifisch für die Prüfung der Behörde ist. Somit liegt eine Leistungsverpflichtung vor, die über die Zeit erfüllt wird, aufgrund der folgenden Faktoren:

- (a) Gemäß Paragraph 96 von IPSAS 47 führt die Entwicklung des Prüfungsurteils nicht zu einem Vermögenswert mit alternativem Nutzen für den Prüfer, da die Prüfung sich auf Tatsachen und Umstände bezieht, die spezifisch für die Behörde sind. Daher kann der Prüfer das Prüfungsurteil nicht für andere Zwecke verwenden.
- (b) Gemäß Paragraph 97 von IPSAS 47 hat der Prüfer ein durchsetzbares Recht, eine Gegenleistung für die bisher erbrachte Leistung zu erhalten, um seine Kosten zu decken.

EB125. Folglich erfasst der Prüfer die Einnahmen im Laufe der Zeit, indem er den Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 98–104 von IPSAS 47 misst.

Beispiel 22 – Beurteilung, ob eine Leistungsverpflichtung zu einem Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erfüllt wird

EB126. Das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) entwickelt Mehrfamilienwohnkomplexe, die sowohl an das Ministerium für Wohnungswesen (Wohnungswesen) als auch an verschiedene kommerzielle Einheiten verkauft werden sollen. Das Wohnungswesen geht mit Bauen und Wohnen eine verbindliche Vereinbarung für bestimmte Einheiten ein, die sich im Bau befinden. Diese Einheiten haben einen ähnlichen Grundriss und eine ähnliche Größe, weisen jedoch unterschiedliche weitere Merkmale auf (zum Beispiel die Lage der Einheiten innerhalb des Komplexes).

Fall A – Einheit hat kein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen

EB127. Das Wohnungswesen zahlt bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung eine Anzahlung, die nur zurückerstattet wird, wenn Bauen und Wohnen den Bau der Einheiten gemäß der verbindlichen Vereinbarung nicht fertigstellt. Der verbleibende Teil der Gegenleistung ist bei Fertigstellung der verbindlichen Vereinbarung zahlbar, wenn das Wohnungswesen den physischen Besitz der Einheiten erlangt. Sollte das Wohnungswesen vor Fertigstellung der Einheiten seinen Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung nicht nachkommen, hat Bauen und Wohnen nur das Recht, die Anzahlung zu behalten.

EB128. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung wendet Bauen und Wohnen Paragraph 0 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob seine Zusage, die Einheiten zu errichten und an das Wohnungswesen zu übertragen, eine Leistungsverpflichtung darstellt, die im Laufe der Zeit erfüllt wird. Bauen und Wohnen stellt fest, dass es kein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für bisher erbrachte Leistungen hat, da es bis zur Fertigstellung der Einheiten lediglich ein Recht auf die vom Wohnungswesen geleistete Anzahlung besitzt. Da Bauen und Wohnen kein Recht auf Gegenleistung für bis dato erbrachte Leistungen hat, ist seine Leistungsverpflichtung keine Leistungsverpflichtung, die gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 im Laufe der Zeit erfüllt wird. Stattdessen bilanziert Bauen und Wohnen den Verkauf der Einheiten als Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, gemäß Paragraph 97 von IPSAS 47.

Fall B – Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für die bereits erbrachten Leistungen

EB129. Das Wohnungswesen zahlt bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung eine nicht erstattungsfähige Anzahlung und wird während der Bauphase der Einheiten Abschlagszahlungen leisten. Die verbindliche Vereinbarung enthält wesentliche Bedingungen, die Bauen und Wohnen daran hindern, die Einheiten an einen anderen Käufer zu übertragen. Außerdem hat das Wohnungswesen kein Recht, die verbindliche Vereinbarung zu kündigen, es sei denn, Bauen und Wohnen erfüllt seine Leistungspflichten nicht wie zugesagt. Sollte das Wohnungswesen seinen Verpflichtungen nicht nachkommen und die vereinbarten Abschlagszahlungen nicht fristgerecht leisten, hätte Bauen und Wohnen Anspruch auf die gesamte in der verbindlichen Vereinbarung zugesagte Gegenleistung, sofern es den Bau der Einheiten fertigstellt. Gerichte haben in der Vergangenheit ähnliche Rechte bestätigt, die Bauträgern das Recht geben, vom Käufer die Erfüllung zu verlangen, vorausgesetzt, die Einheit erfüllt ihre eigenen Leistungsverpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung.

EB130. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung wendet Bauen und Wohnen Paragraph 0 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob seine Zusage, die Einheiten zu errichten und an das Wohnungswesen zu übertragen, eine Leistungsverpflichtung darstellt, die im Laufe der Zeit erfüllt wird. Bauen und Wohnen stellt fest, dass die von ihm errichteten Einheiten keinen alternativen Nutzen für Bauen und Wohnen haben, da die verbindliche Vereinbarung es ausschließt, die bezeichneten Einheiten an einen anderen Käufer zu übertragen. Bauen und Wohnen berücksichtigt bei der Beurteilung, ob es die Einheiten an einen anderen Käufer übertragen kann, nicht die Möglichkeit einer Kündigung der verbindlichen Vereinbarung.

EB131. Bauen und Wohnen hat außerdem gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 ein Recht auf Gegenleistung für bereits erbrachte Leistungen. Dies liegt daran, dass Bauen und Wohnen im Falle der Nichterfüllung der Verpflichtungen durch das Wohnungswesen ein durchsetzbares Recht auf die gesamte in der verbindlichen Vereinbarung zugesagte Gegenleistung hätte, sofern es weiterhin wie vereinbart leistet.

EB132. Folglich deuten die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und die Praxis in der jeweiligen Rechtsordnung darauf hin, dass ein Recht auf Gegenleistung für bereits erbrachte Leistungen besteht. Somit sind die Kriterien des Paragraphen 0 von IPSAS 47 erfüllt und Bauen und Wohnen hat eine Leistungsverpflichtung, die es im Laufe der Zeit erfüllt. Um Einnahmen für diese im Laufe der Zeit erfüllte Leistungsverpflichtung zu erfassen, misst Bauen und Wohnen seinen Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 98–104 von IPSAS 47.

EB133. Beim Bau eines Mehrfamilienwohnkomplexes kann Bauen und Wohnen viele verbindliche Vereinbarungen mit einzelnen Käufer:innen über den Bau einzelner Einheiten innerhalb des Komplexes haben. Bauen und Wohnen würde jede verbindliche Vereinbarung separat bilanzieren. Je nach Art der Bauarbeiten muss jedoch die Leistung von Bauen und Wohnen bei den anfänglichen Bauarbeiten (z. B. Fundament und Grundstruktur) sowie beim Bau von Gemeinschaftsbereichen berücksichtigt werden, wenn der Fortschritt zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtungen in jeder verbindlichen Vereinbarung gemessen wird.

Fall C – Einheit hat ein durchsetzbares Recht auf Gegenleistung für bisher erbrachte Leistungen, aber die verbindliche Vereinbarung kann beendet werden

EB134. Die gleichen Tatsachen wie im Fall B gelten auch für den Fall C, mit dem Unterschied, dass Bauen und Wohnen im Falle der Nichterfüllung durch das Wohnungswesens entweder von diesem verlangen kann, die Vereinbarung wie vereinbart zu erfüllen, oder die verbindliche Vereinbarung beenden kann und dafür im Gegenzug den sich im Bau befindliche Vermögenswert sowie einen Anspruch auf eine Vertragsstrafe in Höhe eines Anteils des vereinbarten Preises aus der verbindlichen Vereinbarung erhält.

EB135. Ungeachtet der Tatsache, dass Bauen und Wohnen die verbindliche Vereinbarung beenden könnte (in diesem Fall wäre die Verpflichtung des Wohnungswesens gegenüber Bauen und Wohnen darauf beschränkt, die Verfügungsmacht über die teilweise fertiggestellten Einheiten an Bauen und Wohnen zu übertragen und die vereinbarte Vertragsstrafe zu zahlen), hat Bauen und Wohnen ein Recht auf die Gegenleistung für die bisher erbrachte Leistung, da es auch wählen könnte, seine Rechte auf vollständige Zahlung aus der verbindlichen Vereinbarung durchzusetzen. Die Tatsache, dass Bauen und Wohnen im Falle der Nichterfüllung durch das Wohnungswesens die Beendigung der verbindlichen Vereinbarung wählen könnte, beeinträchtigt diese Beurteilung nicht (siehe Paragraph AL69 von IPSAS 47), vorausgesetzt, die Rechte von Bauen und Wohnen, vom Wohnungswesen die Fortsetzung der Erfüllung der Vereinbarung (d. h. Zahlung der zugesagten Gegenleistung) zu verlangen, sind durchsetzbar.

Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

EB136. Die Beispiele 23–24 veranschaulichen die Anforderungen in den Paragraphen 98–104 von IPSAS 47 zur Messung des Fortschritts bei der vollständigen Erfüllung einer im Laufe der Zeit erfüllten Leistungsverpflichtung. Beispiel 24 veranschaulicht zudem die Anforderungen in Paragraph AL95 von IPSAS 47 in Bezug auf nicht installierte Materialien, wenn die angefallenen Kosten nicht im Verhältnis zum Fortschritt der Einheit bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung stehen.

Beispiel 23 – Messung des Fortschritts bei zur Verfügung stellen von Gütern oder Dienstleistungen

EB137. Eine kommunale Regierung (die Regierung) besitzt und leitet öffentliche Schwimmbäder und geht mit einer Bürgerin eine verbindliche Vereinbarung über den einjährigen Zugang zu beliebigen ihrer Schwimmbäder ein. Die Bürgerin hat uneingeschränkten Zugang zu den Schwimmbädern und sagt zu, eine Zugangsgebühr von WE 100 pro Monat zu zahlen.

EB138. Die Regierung stellt fest, dass ihre Zusage gegenüber der Bürgerin darin besteht, einen Leistung zu erbringen, indem sie die Schwimmbäder für die Bürgerin zur Nutzung zur Verfügung stellt, wann immer diese dies wünscht. Dies liegt daran, dass das Ausmaß der Nutzung der Schwimmbäder durch die Bürgerin den Umfang der verbleibenden Güter und Dienstleistungen, auf die die Bürgerin Anspruch hat, nicht beeinflusst. Die Regierung kommt zu dem Schluss, dass die Bürgerin den wirtschaftlichen Nutzen bzw. das Dienstleistungspotenzial der Leistung der kommunalen Regierung gleichzeitig erhält und verbraucht, während die Regierung die Schwimmbäder zur Verfügung stellt. Folglich wird die Leistungsverpflichtung der Regierung gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 im Lauf der Zeit erfüllt.

EB139. Die Regierung stellt außerdem fest, dass die Bürgerin den wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial daraus zieht, dass die Schwimmbäder das ganze Jahr über verfügbar sind. Das heißt, die Bürgerin profitiert davon, dass die Schwimmbäder zugänglich sind, unabhängig davon, ob sie diese nutzt oder nicht. Deshalb kommt die Regierung zu dem Schluss, dass das beste Maß für den Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung im Lauf der Zeit eine Output-Methode ist, genauer gesagt eine zeitbasierte Maßgröße und erfasst die Einnahmen linear über das Jahr hinweg in Höhe von WE 100 pro Monat an.

Beispiel 24 – Messung des Fortschritts bei nicht installierten Materialien

EB140. Im November 20X2 geht das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) eine verbindliche Vereinbarung mit einem anderen Ministerium ein, um ein dreistöckiges Gebäude zu renovieren und neue Aufzüge zu installieren, für eine Gesamtgegenleistung von WE 5 Millionen. Bauen und Wohnen kam zu dem Schluss, dass die zugesagte Renovierungsdienstleistung einschließlich der Installation der Aufzüge eine einzelne Leistungsverpflichtung darstellt, die über einen Zeitraum erfüllt wird. Die gesamten erwarteten Kosten belaufen sich auf WE 4 Millionen, davon WE 1,5 Millionen für die Aufzüge. Bauen und Wohnen bestimmt, dass es gemäß den Paragraphen AL117–AL125 von IPSAS 47 als Auftragnehmer auftritt, da es die Verfügungsmacht über die Aufzüge erlangt, bevor diese an das andere Ministerium übergeben werden.

EB141. Eine Zusammenfassung der Transaktionsgegenleistung und der erwarteten Kosten lautet wie folgt:

	WE
Transaktionsgegenleistung	5.000.000
Erwartete Kosten:	
Aufzüge	1.500.000
Sonstige Kosten	2.500.000
Erwartete Gesamtkosten	<u>4.000.000</u>

EB142. Bauen und Wohnen verwendet eine Input-Methode auf Basis der angefallenen Kosten, um den Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu messen. Bauen und Wohnen beurteilt, ob die Kosten für die Beschaffung der Aufzüge im Verhältnis zum Fortschritt bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung stehen, gemäß Paragraph AL95 von IPSAS 47. Das andere Ministerium erlangt die Verfügungsmacht über die Aufzüge bei deren Lieferung an die Baustelle im Dezember 20X2, obwohl die Installation der Aufzüge erst im Juni 20X3 erfolgt. Die Beschaffungskosten für die Aufzüge (WE 1,5 Millionen) sind im Verhältnis zu den erwarteten Gesamtkosten für die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung (WE 4 Millionen) wesentlich. Bauen und Wohnen ist nicht in die Konstruktion oder Herstellung der Aufzüge eingebunden.

EB143. Bauen und Wohnen kommt zu dem Schluss, dass die Einbeziehung der Beschaffungskosten für die Aufzüge in die Fortschrittsmessung das Ausmaß seiner Leistung überbewerten würde. Folglich passt Bauen und Wohnen gemäß Paragraph AL95 von IPSAS 47 die Fortschrittsmessung an, indem die Beschaffungskosten für die Aufzüge sowohl von den angefallenen Kosten als auch von der Transaktionsgegenleistung ausgeschlossen werden. Bauen und Wohnen erfasst die Einnahmen für die Übertragung der Aufzüge in Höhe der Beschaffungskosten (d. h. ohne Gewinnmarge).

EB144. Zum 31. Dezember 20X2 stellt Bauen und Wohnen folgendes fest:

- (a) sonstige angefallene Kosten (ohne Aufzüge) betragen WE 500.000; und
- (b) die Leistung ist zu 20 Prozent abgeschlossen (d. h. $\text{WE } 500.000 \div \text{WE } 2.500.000$).

EB145. Folglich erfasst Bauen und Wohnen zum 31. Dezember 20X2 Folgendes:

	WE	
Einnahmen	2.200.000	(A)
Kosten der verkauften Güter	2.000.000	(B)
Gewinn	200.000	

(A) Die erfassten Einnahmen werden wie folgt berechnet: $(20 \text{ Prozent} \times \text{WE } 3.500.000) + \text{WE } 1.500.000$. ($\text{WE } 3.500.000$: $\text{WE } 5.000.000$ Transaktionsgegenleistung – $\text{WE } 1.500.000$ Kosten der Aufzüge.)

(B) Die Kosten der verkauften Güter beträgt $\text{WE } 500.000$ angefallene Kosten + $\text{WE } 1.500.000$ Kosten der Aufzüge.

Bewertung von Einnahmen aus Transaktionen mit einer verbindlichen Vereinbarung

Variable Gegenleistung

Beispiel 25 – Schätzung variabler Gegenleistung

EB146. Das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) geht eine verbindliche Vereinbarung mit dem Verkehrsministerium (das Ministerium) zum Bau einer Brücke ein. Die Zusage, die Brücke zu übertragen, stellt eine Leistungsverpflichtung dar, die im Laufe der Zeit erfüllt wird. Die zugesagte Gegenleistung beträgt WE 25 Millionen, wird jedoch abhängig vom Fertigstellungstermin der Brücke erhöht oder reduziert. Konkret wird die zugesagte Gegenleistung für jeden Tag nach dem 31. März 20X7, an dem die Brücke nicht fertiggestellt ist, um WE 100.000 reduziert. Für jeden Tag vor dem 31. März 20X7, an dem die Brücke fertiggestellt wird, erhöht sich die zugesagte Gegenleistung um WE 100.000.

EB147. Darüber hinaus wird die Brücke nach Fertigstellung von einer dritten Partei begutachtet, die eine Beurteilung anhand von in der verbindlichen Vereinbarung definierten Kriterien vornimmt. Erhält die Brücke eine bestimmte Beurteilung, hat Bauen und Wohnen Anspruch auf einen Leistungsbonus in Höhe von WE 1,5 Millionen.

EB148. Bauen und Wohnen stellt fest, dass die zugesagte Gegenleistung in der verbindlichen Vereinbarung einen variablen Betrag enthält und schätzt die Höhe der Gegenleistung, die es gemäß den Paragraphen 113–117 von IPSAS 47 erhält. Zur Bestimmung der Transaktionsgegenleistung erstellt Bauen und Wohnen für jeden Bestandteil der variablen Gegenleistung eine separate Schätzung unter Anwendung der in Paragraph 116 von IPSAS 47 beschriebenen Schätzmethoden:

- (a) Bauen und Wohnen entscheidet sich für die Anwendung der Expected-value-Methode, um die variable Gegenleistung im Zusammenhang mit der täglichen Strafzahlung oder dem Bonus (d. h. WE 25 Millionen zuzüglich oder abzüglich WE 100.000 pro Tag) zu schätzen. Bauen und Wohnen erwartet, dass diese Methode, am besten vorhersagt, welche Gegenleistung ihm zusteht.

- (b) Bauen und Wohnen entscheidet sich für den wahrscheinlichsten Betrag, um die variable Gegenleistung im Zusammenhang mit dem Leistungsbonus zu schätzen. Es gibt nur zwei mögliche Ergebnisse (WE 1,5 Millionen oder WE 0), und dies ist die Methode, die voraussichtlich am besten vorhersagt, welche Gegenleistung Bauen und Wohnen zusteht.

EB149. Bauen und Wohnen berücksichtigt die Anforderungen in den Paragraphen 119–121 von IPSAS 47 zur Einschränkung von Schätzungen variabler Gegenleistungen, um zu bestimmen, ob es einen Teil oder die gesamte Schätzung der variablen Gegenleistung in die geschätzte Transaktionsgegenleistung einbeziehen soll.

Vorliegen einer erheblichen Finanzierungskomponente in der verbindlichen Vereinbarung

EB150. Die Beispiele 26–30 veranschaulichen die Anforderungen in den Paragraphen 123–128 von IPSAS 47 zum Bestehen einer erheblichen Finanzierungskomponente in einer verbindlichen Vereinbarung. Zusätzlich werden in Beispiel 26 die folgenden Anforderungen veranschaulicht:

- (a) Paragraphen 119–121 von IPSAS 47 zu Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistung; und
- (b) Paragraphen AL96–AL103 von IPSAS 47 zu Verkäufen mit Rückgaberecht.

Beispiel 26 – Erhebliche Finanzierungskomponente und Rückgaberecht

EB151. Eine Regierungseinheit (die Regierung) stellt einem öffentlichen U-Bahn-Betreiber (dem Betreiber) Züge im Wert von WE 121 Millionen zur Verfügung, die 24 Monate nach Lieferung zahlbar sind. Der Betreiber erlangt die Verfügungsmacht über die Züge bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung. Die verbindliche Vereinbarung erlaubt es dem Betreiber, die Züge innerhalb von 90 Tagen zurückzugeben. Die Züge sind neu und die Regierung verfügt weder über relevante historische Rückgabedaten noch über sonstige verfügbare Marktinformationen.

EB152. Der Barzahlungspreis der Züge beträgt WE 100 Millionen, was dem Betrag entspricht, den der Betreiber bei Lieferung für dieselben Züge unter ansonsten identischen Bedingungen bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung zahlen würde. Die Kosten der Regierung für die Züge betragen WE 80 Millionen.

EB153. Die Regierung erfasst die Einnahmen nicht zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht an den Betreiber. Dies liegt daran, dass das Vorhandensein des Rückgaberechts und das Fehlen relevanter historischer Belege dazu führen, dass die Regierung nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit darauf schließen kann, dass eine wesentliche Rückgängigmachung der kumulierten Einnahmen gemäß den Paragraphen 119–121 von IPSAS 47 ausgeschlossen ist. Folglich werden die Einnahmen erst nach Ablauf der Rückgabefrist von drei Monaten erfasst.

EB154. Die verbindliche Vereinbarung enthält eine erhebliche Finanzierungskomponente gemäß den Paragraphen 123–125 von IPSAS 47. Dies wird deutlich durch die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung von WE 121 Millionen und dem Barzahlungspreis von WE 100 Millionen zum Zeitpunkt der Übertragung der Güter an den Betreiber.

EB155. Die verbindliche Vereinbarung beinhaltet einen impliziten Zinssatz von 10 Prozent (d. h. der Zinssatz, der die zugesagte Gegenleistung von WE 121 Millionen über 24 Monate auf den Barzahlungspreis von WE 100 Millionen abzinst). Die Regierung bewertet den Zinssatz und kommt zu dem Schluss, dass dieser mit dem Zinssatz vergleichbar ist, der bei einer separaten Finanzierungsvereinbarung zwischen der Regierung und dem Betreiber bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung reflektiert würde. Die folgenden Buchungssätze veranschaulichen, wie die Regierung diese verbindliche Vereinbarung gemäß den Paragraphen AL96–AL103 von IPSAS 47 bilanziert:

(a) Wenn die Züge an den Betreiber übertragen werden, gemäß Paragraph AL97 von IPSAS 47:

Vermögenswert für das Recht zur Wiedererlangung der zurückzugebenden Züge

WE 80 Mio.²

Vorräte

WE 80 Mio.

(b) Während der dreimonatigen Rückgabefrist wird gemäß Paragraph 128 von IPSAS 47 kein Zinsaufwand erfasst, da weder ein Vermögenswert aus der verbindlichen Vereinbarung noch eine Forderung bilanziert wurde.

(c) Wenn das Rückgaberecht erlischt (die Züge wurden nicht zurückgegeben):

Forderung

WE 100 Mio.³

Einnahmen

WE 100 Mio.

Umsatzkosten

WE 80 Mio.

Vermögenswert für zurückzugebende Züge

WE 80 Mio.

EB156. Bis die Regierung die Zahlung des Betreibers erhält, werden Zinserträge gemäß IPSAS 41 erfasst. Bei der Bestimmung des Effektivzinssatzes gemäß IPSAS 41 berücksichtigt die Regierung die verbleibenden Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung.

Beispiel 27 – Zurückgehaltene Zahlungen im Rahmen einer langfristigen verbindlichen Vereinbarung sind keine erhebliche Finanzierungskomponente

EB157. Das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) geht eine verbindliche Vereinbarung über den Bau eines Gebäudes ein, die planmäßige Meilensteinzahlungen für die Leistungserbringung durch Bauen und Wohnen während der dreijährigen Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung vorsieht. Die Leistungsverpflichtung wird im Laufe der Zeit erfüllt und die Meilensteinzahlungen sind so geplant, dass sie mit der erwarteten Leistung von Bauen und Wohnen übereinstimmen. Die verbindliche Vereinbarung sieht vor, dass ein bestimmter Prozentsatz jeder Meilensteinzahlung von dem:der Ressourcengeber:in zurückgehalten (einbehalten) wird und erst bei Fertigstellung des Gebäudes an Bauen und Wohnen ausgezahlt wird.

EB158. Bauen und Wohnen kommt zu dem Schluss, dass die verbindliche Vereinbarung keine erhebliche Finanzierungskomponente enthält. Die Meilensteinzahlungen entsprechen der Leistung von Bauen und Wohnen und die verbindliche Vereinbarung verlangt das Einbehalten von Beträgen aus anderen Gründen als der Bereitstellung von Finanzierung gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47. Das Einbehalten eines bestimmten Prozentsatzes jeder Meilensteinzahlung dient dazu, den:die Ressourcengeber:in davor zu schützen, dass Bauen und Wohnen seine Leistungsverpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung nicht angemessen erfüllt.

Beispiel 28 – Bestimmung des Abzinsungssatzes

EB159. Das Ministerium für Kommunikation und Information (das Ministerium) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer ausländischen Regierung über die Bereitstellung von Breitband-Internetgeräten ein. Die Verfügungsmacht über die Geräte wird auf die ausländische Regierung übertragen, sobald die verbindliche Vereinbarung unterzeichnet ist. Die in der verbindlichen Vereinbarung festgelegte Gegenleistung beträgt WE 100 Millionen zuzüglich eines Zinssatzes von fünf Prozent, zahlbar in 60 monatlichen Raten von jeweils WE 1,89 Millionen.

² Dieses Beispiel berücksichtigt nicht die erwarteten Kosten für die Wiedererlangung des Vermögenswerts.

³ Die erfasste Forderung würde gemäß IPSAS 41 bewertet werden. Dieses Beispiel geht davon aus, dass kein wesentlicher Unterschied zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Forderung bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung und dem beizulegenden Zeitwert der Forderung zum Zeitpunkt der Erfassung beim Erlöschen des Rückgaberechts besteht. Außerdem berücksichtigt dieses Beispiel nicht die Bilanzierung einer Wertminderung für die Forderung.

Fall A – Abzinsungssatz in der verbindlichen Vereinbarung reflektiert den Zinssatz einer separaten Finanzierungstransaktion

EB160. Bei der Beurteilung des Abzinsungssatzes in der verbindlichen Vereinbarung, die eine erhebliche Finanzierungskomponente enthält, berücksichtigt das Ministerium Paragraph 127 von IPSAS 47 und stellt fest, dass der Zinssatz von fünf Prozent in der verbindlichen Vereinbarung den Zinssatz widerspiegelt, der in einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Ministerium und der ausländischen Regierung bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung verwendet werden würde (d. h. der Zinssatz von fünf Prozent spiegelt die Kreditwürdigkeit der ausländischen Regierung wider).

EB161. Die marktüblichen Bedingungen der Finanzierung bedeuten, dass der Barzahlungspreis der Geräte WE 100 Millionen beträgt. Dieser Betrag wird als Einnahmen und als Darlehensforderung erfasst, sobald die Verfügungsmacht über die Geräte auf die ausländische Regierung übertragen wird. Das Ministerium bilanziert die Forderung gemäß IPSAS 41.

Fall B – Abzinsungssatz in der verbindlichen Vereinbarung reflektiert nicht den Zinssatz einer separaten Finanzierungstransaktion

EB162. Bei der Beurteilung des Abzinsungssatzes in der verbindlichen Vereinbarung, die eine erhebliche Finanzierungskomponente enthält, stellt das Ministerium fest, dass der Zinssatz von fünf Prozent in der verbindlichen Vereinbarung wesentlich geringer ist, als der Zinssatz von 12 Prozent, der in einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Ministerium und der ausländischen Regierung bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung verwendet werden würde (d. h. der Zinssatz von fünf Prozent spiegelt nicht die Kreditwürdigkeit der ausländischen Regierung wider). Dies deutet darauf hin, dass der Barzahlungspreis unter WE 100 Millionen liegt.

EB163. Gemäß Paragraph 127 von IPSAS 47 bestimmt das Ministerium die Transaktionsgegenleistung, indem es den zugesagten Betrag der Gegenleistung anpasst, um die Zahlungen in der verbindlichen Vereinbarung unter Verwendung des Zinssatzes von 12 Prozent zu berücksichtigen, der die Kreditwürdigkeit der ausländischen Regierung widerspiegelt. Folglich ermittelt das Ministerium eine Transaktionsgegenleistung in Höhe von WE 84,83 Millionen (60 monatliche Zahlungen von WE 1,89 Millionen abgezinst mit 12 Prozent). Das Ministerium erfasst Einnahmen und eine Darlehensforderung in dieser Höhe. Das Ministerium bilanziert die Darlehensforderung gemäß IPSAS 41.

Beispiel 29 – Vorauszahlung und Beurteilung des Abzinsungssatzes

EB164. Die nationale Regierung wird in zwei Jahren einen internationalen Gipfel ausrichten und muss dafür Fahrzeuge erwerben. Nach Abschluss der Veranstaltung plant die nationale Regierung, die überschüssigen Fahrzeuge zu verkaufen. Um dieses Ziel zu erreichen, geht die nationale Regierung eine verbindliche Vereinbarung mit einer regionalen Regierung ein, die ihr die überschüssigen Fahrzeuge in zwei Jahren bereitstellt (d.h. die Leistungsverpflichtung wird zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt). Die verbindliche Vereinbarung beinhaltet zwei alternative Zahlungsoptionen: Zahlung von WE 5 Millionen in zwei Jahren, wenn die regionale Regierung die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge erhält oder Zahlung von WE 4 Millionen bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung. Die regionale Regierung entscheidet sich für die Zahlung von WE 4 Millionen bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung.

EB165. Die nationale Regierung kommt aufgrund der langen Zeitspanne zwischen der Zahlung der regionalen Regierung für die Fahrzeuge und der Übertragung der Fahrzeuge sowie aufgrund der aktuellen Marktzinssätze zu dem Schluss, dass die verbindliche Vereinbarung eine erhebliche Finanzierungskomponente enthält.

EB166. Der implizite Zinssatz in der Transaktion beträgt 11,8 Prozent, was der Zinssatz ist, der erforderlich ist, um die beiden alternativen Zahlungsoptionen wirtschaftlich gleichwertig zu machen. Die nationale Regierung bestimmt jedoch, dass gemäß Paragraph 127 von IPSAS 47 der Zinssatz, der zur Anpassung der zugesagten Gegenleistung verwendet werden soll, sechs Prozent beträgt, was dem sogenannten Grenzfremdkapitalzinssatz der nationalen Regierung entspricht.

EB167. Die folgenden Buchungssätze veranschaulichen, wie die nationale Regierung die erhebliche Finanzierungskomponente bilanzieren würde:

- (a) Erfassung einer Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung für die erhaltene Zahlung in Höhe von WE 4 Millionen bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung:

Zahlungsmittel

WE 4 Mio.

Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung

WE 4 Mio.

- (b) Während der zwei Jahre von Abschluss der verbindlichen Vereinbarung bis zur Übertragung des Fahrzeugs passt die nationale Regierung die zugesagte Gegenleistung (gemäß Paragraph 128 von IPSAS 47) an und bildet die Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung durch Erfassung von Zinsen auf WE 4 Millionen zu sechs Prozent für 2 Jahre:

Zinsaufwand

WE 494.000⁴

Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung

WE 494.000

Erfassung von Einnahmen für die Übertragung der Fahrzeuge:

Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung

WE 4.494.000

Einnahmen

WE 4.494.000

Beispiel 30 – Vorauszahlung

EB168. Ein privates Telekommunikationsunternehmen (die Telekom) hat Mobilfunkmasten auf staatlichen Grundstücken errichtet. Gemäß der Vereinbarung ist der Zugang zu den Masten nur für entsprechend qualifizierte Telekommunikationsfachexpert:innen möglich. Die Telekom schließt mit einer Regierungseinheit, die spezialisierte Telekommunikationsdienstleistungen erbringt (die Regierungseinheit), eine verbindliche Vereinbarung über Wartungs- und Reparaturdienstleistungen für drei Jahre ab. Die Telekom erwirbt diese Supportdienstleistungen zum Zeitpunkt der Errichtung der Mobilfunkmasten. Die Gegenleistung für die Dienstleistung beträgt WE 300.000 und muss von der Telekom im Voraus bezahlt werden (d. h. eine monatliche Zahlungsoption steht nicht zur Verfügung).

EB169. Um zu bestimmen, ob in der verbindlichen Vereinbarung eine erhebliche Finanzierungskomponente enthalten ist, berücksichtigt die Regierungseinheit die Art der angebotenen Dienstleistung und den Zweck der Zahlungsbedingungen. Die Regierungseinheit verlangt eine einmalige Vorauszahlung, nicht primär mit dem Ziel, Finanzierungen von den Käufer:innen zu erhalten, sondern um ihre Ressourcen besser zu verwalten, wobei sie die mit der Erbringung der Dienstleistung verbundenen Risiken berücksichtigt. Insbesondere könnte die Telekom bei monatlicher Zahlung zu einem anderen Anbieter wechseln, wodurch der Regierungseinheit Kosten entstehen würden, für die sie keine Einnahmen erzielen kann.

EB170. Bei der Beurteilung der Anforderungen in Paragraph 0 von IPSAS 47 stellt die Regierungseinheit fest, dass die Zahlungsbedingungen hauptsächlich aus anderen Gründen als der Finanzierung der Regierungseinheit strukturiert wurden. Die Regierungseinheit verlangt eine einmalige Vorauszahlung für die Dienstleistungen, weil andere Zahlungsbedingungen (wie ein monatlicher Zahlungsplan) die Art der übernommenen Risiken beeinflussen würden und die Erbringung der Dienstleistung unwirtschaftlich machen könnten. Aufgrund dieser Analyse kommt die Regierungseinheit zu dem Schluss, dass keine erhebliche Finanzierungskomponente vorliegt.

Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen

EB171. Beispiel 31 veranschaulicht die Anforderungen der Paragraphen 129–132 von IPSAS 47 zu nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen und die Anforderungen des Paragraphen 68 von IPSAS 47 zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen.

⁴ WE 494.000 = WE 4 Millionen Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung x (6 Prozent Zinsen jährlich für 2 Jahre).

Beispiel 31 – Anspruch auf nicht zahlungswirksame Gegenleistung

EB172. Eine öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt (die Rundfunkanstalt) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einem privaten Medienunternehmen (das Medienunternehmen) ein, um Produktionsdienstleistungen für ein Jahr zu erbringen. Die verbindliche Vereinbarung wird am 1. Januar 20X1 unterzeichnet und die Arbeit beginnt sofort. Die Rundfunkanstalt kommt zu dem Schluss, dass die Produktionsdienstleistungen gemäß Paragraph 0 von IPSAS 47 eine einzelne Leistungsverpflichtung darstellen. Dies liegt daran, dass die Rundfunkanstalt eine Reihe von jeweils ähnlichen Produktionsdienstleistungen erbringt, die demselben Übertragungsmuster folgen (die Produktionsdienstleistungen werden im Laufe der Zeit auf das Medienunternehmen übertragen und der Fortschritt wird anhand einer zeitbasierten Messmethode bemessen).

EB173. Im Austausch für die Produktionsdienstleistungen sagt das Medienunternehmen zu, der Rundfunkanstalt das Recht einzuräumen, eines der beliebten Sportprogramme des Medienunternehmens einmal pro Woche während der Dauer der Produktionsdienstleistungen auszustrahlen.

EB174. Die Rundfunkanstalt misst ihren Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung jeweils am Ende einer Produktionswoche. Um die Transaktionsgegenleistung (und den zu erfassenden Betrag an Einnahmen) zu ermitteln, berücksichtigt die Rundfunkanstalt zunächst den beizulegenden Zeitwert des Ausstrahlungsrechts für das beliebte Sportprogramm. Da jedoch das Recht zur Ausstrahlung des Programms vom Medienunternehmen üblicherweise nicht verkauft oder am Markt gehandelt wird, kommt die Rundfunkanstalt zu dem Schluss, dass sie den beizulegenden Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht verlässlich schätzen kann. Folglich bewertet die Rundfunkanstalt die Transaktionsgegenleistung indirekt anhand des eigenständigen Werts der dem Medienunternehmen zugesagten Produktionsdienstleistungen.

Aufteilung auf Basis der eigenständige Werte

EB175. Die Beispiele 32–34 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 133–143 von IPSAS 47 zur Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen. Zusätzlich werden in diesen Beispielen folgende Anforderungen veranschaulicht:

- (a) Paragraph 116 von IPSAS 47 zur variablen Gegenleistung (Beispiel 34);
- (b) die Paragraphen AL107–AL109 von IPSAS 47 zur Aufteilung eines Preisnachlasses (Beispiele 32-33); und
- (c) Paragraph AL182 von IPSAS 47 zur Gegenleistung in der Form von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren in Bezug auf Lizenzen an geistigem Eigentum (Beispiel 34).

Beispiel 32 – Aufteilungsmethodik

EB176. Ein Verteidigungsministerium (das Ministerium) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einem anderen Land ein, um einen Kampffjet, spezialisierte Ersatzteile und einen spezialisierten Motor im Austausch gegen WE 100 Millionen bereitzustellen. Die Leistungsverpflichtungen des Ministeriums für den Jet, die Ersatzteile und den Motor werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt. Das Ministerium kann Kampffjets separat bereitstellen, weshalb der eigenständige Wert direkt beobachtbar ist. Die eigenständigen Werte der spezialisierten Ersatzteile und des spezialisierten Motors sind hingegen nicht direkt beobachtbar.

EB177. Da die eigenständigen Werte für die spezialisierten Ersatzteile und den spezialisierten Motor nicht direkt beobachtbar sind, muss das Ministerium diese schätzen. Zur Schätzung der eigenständigen Werte verwendet das Ministerium für die spezialisierten Ersatzteile den Adjusted-market-assessment-Ansatz und für die spezialisierten Motoren den Expected-cost-Ansatz. Dabei maximiert das Ministerium die Nutzung beobachtbarer Inputs (gemäß Paragraph 138 von IPSAS 47). Das Ministerium schätzt die eigenständigen Werte wie folgt:

Produkt	eigenständiger Wert	Methode
WE (Millionen)		
Kampffjet	90	direkt beobachtbar (siehe Paragraph 137 von IPSAS 47)
Ersatzteile	10	Adjusted-market-assessment-Ansatz (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47)
Spezialisierter Motor	20	Expected-cost-Ansatz (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47)
Summe	120	

EB178. Das andere Land erhält einen Preisnachlass für den Kauf des Bündels aus Gütern, da die Summe der eigenständigen Werte (WE 120 Millionen) die zugesagte Gegenleistung (WE 100 Millionen) übersteigt. Das Ministerium prüft, ob es beobachtbare Anhaltspunkte dazu gibt, welcher Leistungsverpflichtung der gesamte Preisnachlass zuzurechnen ist (gemäß Paragraph AL108 von IPSAS 47) und stellt fest, dass dies nicht der Fall ist. Folglich wird der Preisnachlass gemäß den Paragraphen 136 und AL107 von IPSAS 47 proportional auf den Kampffjet, die Ersatzteile und den spezialisierten Motor aufgeteilt. Der Preisnachlass und somit die Transaktionsgegenleistung werden wie folgt aufgeteilt:

Produkt	Aufgeteilte Transaktionsgegenleistung
WE (Millionen)	
Kampffjet	75 (WE 90 ÷ WE 120 × WE 100)
Ersatzteile	8 (WE 10 ÷ WE 120 × WE 100)
Motor	17 (WE 20 ÷ WE 120 × WE 100)
Summe	100

Beispiel 33 – Aufteilung eines Preisnachlasses

EB179. Eine staatliche Beschaffungsstelle (die Behörde) stellt regelmäßig Vorräte für den alltäglichen Gebrauch, einschließlich der Vorräte A, B und C einzeln, an staatliche Einrichtungen bereit. Die Behörde legt die folgenden eigenständigen Werte fest:

Produkt	eigenständiger Wert
WE	
Vorrat A	40
Vorrat B	55
Vorrat C	45
Summe	140

EB180. Zusätzlich stellt die Behörde regelmäßig die Vorräte B und C gemeinsam für WE 60 bereit.

Fall A – Aufteilung eines Preisnachlasses auf eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen

EB181. Die Behörde geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer Regierungseinheit ein, um die Vorräte A, B und C im Austausch für WE 100 bereitzustellen. Die Behörde wird die Leistungsverpflichtungen für die einzelnen Vorräte zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllen.

EB182. Die verbindliche Vereinbarung enthält einen Preisnachlass von WE 40 auf die gesamte Transaktion, der bei der Aufteilung der Transaktionsgegenleistung mittels der relativen eigenständigen Wertmethode proportional auf alle drei Leistungsverpflichtungen zu verteilen wäre (gemäß Paragraph AL107 von IPSAS 47). Da die Behörde jedoch regelmäßig die Vorräte B und C gemeinsam für WE 60 und Vorrat A für WE 40 anbietet, hat sie Anhaltspunkte dafür, dass der gesamte Preisnachlass auf die Zusagen zur Übertragung der Vorräte B und C aufzuteilen ist (gemäß Paragraph AL108 von IPSAS 47).

EB183. Überträgt die Behörde die Verfügungsmacht über die Vorräte B und C zum selben Zeitpunkt, könnte sie praktisch gesehen die Übertragung dieser Vorräte als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanzieren. Dabei könnte die Behörde WE 60 der Transaktionsgegenleistung dieser einzelnen Leistungsverpflichtung zuordnen und Einnahmen in Höhe von WE 60 erfassen, wenn Vorräte B und C gleichzeitig an die Regierungseinheit übertragen werden.

EB184. Wenn die verbindliche Vereinbarung von der Behörde verlangt, die Verfügungsmacht über die Vorräte B und C zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu übertragen, wird der zugeordnete Betrag von WE 60 individuell auf die Zusagen zur Übertragung von Vorrat B (eigenständiger Wert von WE 55) und Vorrat C (eigenständiger Wert von WE 45) wie folgt aufgeteilt:

Produkt	aufgeteilte Transaktionsgegenleistung	
	WE	
Vorrat B	33	$(WE\ 55 \div WE\ 100 \text{ gesamter eigenständiger Wert} \times WE\ 60)$
Vorrat C	27	$(WE\ 45 \div WE\ 100 \text{ gesamter eigenständiger Wert} \times WE\ 60)$
Summe	60	

Fall B – Residualwertansatz ist angemessen

EB185. Die Behörde geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer Regierungseinheit ein, um die Vorräte A, B und C wie in Fall A beschrieben bereitzustellen. Die verbindliche Vereinbarung enthält außerdem die Zusage, Vorrat D bereitzustellen. Die Gesamtgegenleistung in der verbindlichen Vereinbarung beträgt WE 130. Der eigenständige Wert von Vorrat D ist stark variabel (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47), da die Behörde Vorrat D an verschiedene Käufer:innen zu einem breiten Preisspektrum (WE 15 – WE 45) liefert. Folglich entscheidet sich die Behörde, den eigenständigen Wert von Vorrat D mit der Residualwertmethode zu schätzen.

EB186. Bevor die Behörde den eigenständigen Wert von Vorrat D mit der Residualwertmethode schätzt, ermittelt sie, ob ein Preisnachlass auf die anderen Leistungsverpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung gemäß den Paragraphen AL108–AL109 von IPSAS 47 aufzuteilen ist.

EB187. Wie in Fall A stellt die Behörde regelmäßig die Vorräte B und C zusammen für WE 60 und Vorrat A für WE 40 bereit; daher liegen ihr beobachtbare Anhaltspunkte dafür vor, dass WE 100 auf diese drei Vorräte und ein Preisnachlass von WE 40 auf die Zusagen zur Übertragung der Vorräte B und C aufzuteilen sind, gemäß Paragraph AL108 von IPSAS 47. Mithilfe der Residualwertmethode schätzt die Behörde den eigenständigen Wert von Vorrat D auf WE 30 wie folgt:

Produkt	eigenständiger Wert	Methode
	WE	
Vorrat A	40	direkt beobachtbar (siehe Paragraph 137 von IPSAS 47)
Vorrat B und C	60	direkt beobachtbar ohne Preisnachlass (siehe Paragraph AL108 von IPSAS 47)

Produkt	eigenständiger Wert	Methode
	WE	
Vorrat D	30	Residualwertansatz (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47)
Summe	130	

EB188. Die Behörde stellt fest, dass die daraus resultierenden WE 30, die Vorrat D zugeordnet werden, innerhalb der Bandbreite ihrer beobachtbaren Preise (WE 15 – WE 45) liegen. Daher ist die sich ergebende Zuordnung (siehe obenstehende Tabelle) im Einklang mit dem Zuordnungsziel in Paragraph 133 von IPSAS 47 sowie den Anforderungen in Paragraph 138 von IPSAS 47.

Fall C – Residualwertansatz ist nicht angemessen

EB189. Die gleichen Tatsachen wie in Fall B gelten auch für Fall C, mit dem Unterschied, dass die Transaktionsgegenleistung WE 105 statt WE 130 beträgt. Folglich würde die Anwendung des Residualwertansatzes zu einem eigenständigen Wert von WE 5 für Vorrat D führen (WE 105 Transaktionsgegenleistung abzüglich WE 100, die Vorräten A, B und C zugeordnet sind). Die Behörde kommt zu dem Schluss, dass WE 5 den Betrag der Gegenleistung, die sie für die Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Vorrat D erwartet, nicht zutreffend widerspiegeln, da WE 5 nicht annähernd dem eigenständigen Wert von Vorrat D entsprechen, der zwischen WE 15 – WE 45 liegt. Daher überprüft die Behörde ihre beobachtbaren Daten, einschließlich Beschaffungs- und Kostendeckungsberichte, um den eigenständigen Wert von Vorrat D mithilfe einer anderen geeigneten Methode zu schätzen. Die Behörde weist die Transaktionsgegenleistung von WE 105 anhand der relativen eigenständigen Werte dieser Produkte den Vorräten A, B, C und D gemäß den Paragraphen 133–140 von IPSAS 47 zu.

Beispiel 34 – Zuordnung variabler Gegenleistungen

EB190. Eine staatliche Universität (die Universität) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einem pharmazeutischen Hersteller (dem Unternehmen) über zwei Lizenzen für geistiges Eigentum an zwei von dem Forschungslabor der Universität entwickelten Arzneimittelformulierungen (Formulierung X und Y) ein. Die Universität stellt fest, dass die Formulierungen zwei Leistungsverpflichtungen darstellen, die jeweils zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Die eigenständigen Werte von Formulierung X und Y betragen jeweils WE 800.000 bzw. WE 1.000.000.

Fall A – Variable Gegenleistung ist vollständig einer Leistungsverpflichtung zugeordnet

EB191. Der in der verbindlichen Vereinbarung für Formulierung X festgelegte Preis beträgt einen festen Betrag von WE 800.000, während die Gegenleistung für Formulierung Y drei Prozent der zukünftigen Umsätze des Unternehmens mit dem aus Formulierung Y entwickelten Medikament ist. Für Zwecke der Zuordnung schätzt die Universität ihre umsatzabhängigen Lizenzgebühren (d. h. die variable Gegenleistung) auf WE 1.000.000 gemäß Paragraph 116 von IPSAS 47.

EB192. Zur Zuordnung der Transaktionsgegenleistung berücksichtigt die Universität die Kriterien in Paragraph 142 von IPSAS 47 und kommt zu dem Schluss, dass die variable Gegenleistung (d. h. die umsatzabhängigen Lizenzgebühren) vollständig der Formulierung Y zugeordnet werden sollte. Die Universität stellt fest, dass die Kriterien in Paragraph 142 von IPSAS 47 aus folgenden Gründen erfüllt sind:

- (a) Die variable Zahlung steht in direktem Zusammenhang mit dem Ergebnis der Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Formulierung Y (d. h. den nachfolgenden Umsätzen des Unternehmens mit dem aus Formulierung Y entwickelten Medikament).

- (b) Die vollständige Zuordnung des erwarteten Lizenzgebührenbetrags von WE 1.000.000 zu Formulierung Y entspricht dem Zuordnungsziel in Paragraph 133 von IPSAS 47. Dies liegt daran, dass sich die Schätzung der umsatzabhängigen Lizenzgebühren (WE 1.000.000) dem eigenständigen Wert von Formulierung Y annähert und der feste Betrag von WE 800.000 dem eigenständigen Wert von Formulierung X entspricht. Die Universität ordnet gemäß Paragraph 143 von IPSAS 47 WE 800.000 Formulierung X zu. Dies basiert auf der Beurteilung der Tatsachen und Umstände beider Lizenzen, wonach die Zuordnung eines Teils der festen Gegenleistung zu Formulierung Y zusätzlich zur gesamten variablen Gegenleistung das Zuordnungsziel in Paragraph 133 von IPSAS 47 nicht erfüllen würde.

EB193. Die Universität überträgt Formulierung Y bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung und Formulierung X einen Monat später. Bei der Übertragung von Formulierung Y erfasst die Universität keine Einnahmen, da die dafür zugeordnete Gegenleistung in Form von umsatzabhängigen Lizenzgebühren erfolgt. Daher erfasst die Universität gemäß Paragraph AL180 von IPSAS 47 Einnahmen für die umsatzabhängigen Lizenzgebühren erst, wenn die nachfolgenden Umsätze tatsächlich erfolgen.

EB194. Bei der Übertragung von Formulierung X erfasst die Universität die zugeordneten WE 800.000 als Einnahmen.

Fall B – Zuordnung der variablen Gegenleistung auf Basis der eigenständigen Werte

EB195. Der in der verbindlichen Vereinbarung für Formulierung X festgelegte Preis beträgt einen festen Betrag von WE 300.000, während die Gegenleistung für Formulierung Y fünf Prozent der zukünftigen Umsätze des Unternehmens mit dem aus Formulierung Y entwickelten Medikament ist. Die Universität schätzt ihre umsatzabhängigen Lizenzgebühren (d. h. die variable Gegenleistung) auf WE 1.500.000 gemäß Paragraph 116 von IPSAS 47.

EB196. Zur Zuordnung der Transaktionsgegenleistung wendet die Universität die Kriterien in Paragraph 142 von IPSAS 47 an, um zu bestimmen, ob die variable Gegenleistung (also die umsatzabhängigen Lizenzgebühren) vollständig Formulierung Y zugeordnet werden sollte. Dabei kommt die Universität zu dem Schluss, dass, obwohl die variablen Zahlungen spezifisch mit dem Ergebnis der Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Formulierung Y zusammenhängen (d. h. den nachfolgenden Umsätzen des Unternehmens mit dem aus Formulierung Y entwickelten Medikament), eine vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu Formulierung Y nicht mit dem Grundsatz zur Zuordnung der Transaktionsgegenleistung übereinstimmt. Die Zuordnung von WE 300.000 zu Formulierung X und WE 1.500.000 zu Formulierung Y spiegelt keine angemessene Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf der Basis der eigenständigen Werte von Formulierung X und Y in Höhe von WE 800.000 bzw. WE 1.000.000 wider. Daher wendet die Universität die allgemeinen Anforderungen zur Zuordnung in den Paragraphen 136–140 von IPSAS 47 an.

EB197. Die Universität ordnet die Transaktionsgegenleistung von WE 300.000 den Formulierungen X und Y auf Grundlage der relativen eigenständigen Werte von WE 800.000 bzw. WE 1.000.000 zu. Die Universität ordnet die Gegenleistung für die umsatzabhängigen Lizenzgebühren ebenfalls auf Basis relativer eigenständiger Werte zu. Gemäß Paragraph AL180 von IPSAS 47 kann eine Einheit jedoch keine Einnahmen für geistiges Eigentum erkennen, sofern die Gegenleistung in Form von umsatzabhängigen Lizenzgebühren erfolgt, bevor entweder die nachfolgenden Umsätze erzielt werden oder die Leistungsverpflichtung ganz (oder teilweise) erfüllt ist.

EB198. Formulierung Y wird zu Beginn der verbindlichen Vereinbarung an das Unternehmen übertragen, während Formulierung X drei Monate später übertragen wird. Bei der Übertragung von Formulierung Y erfasst die Universität Einnahmen in Höhe von WE 167.000 ($WE\ 1.000.000 \div WE\ 1.800.000 \times WE\ 300.000$), die Formulierung Y zugeordnet sind. Bei der Übertragung von Formulierung X erfasst die Universität Einnahmen in Höhe von WE 133.000 ($WE\ 800.000 \div WE\ 1.800.000 \times WE\ 300.000$), die Formulierung X zugeordnet sind.

EB199. Im ersten Monat belaufen sich die Lizenzgebühren aus den Verkäufen des Unternehmens auf WE 200.000. Gemäß Paragraph AL180 von IPSAS 47 erfasst die Universität daher Einnahmen in Höhe von WE 111.000 ($\text{WE } 1.000.000 \div \text{WE } 1.800.000 \times \text{WE } 200.000$), die Formulierung Y zugeordnet sind (diese wurde an den Käufer übertragen und stellt somit eine erfüllte Leistungsverpflichtung dar). Für die WE 89.000 ($\text{WE } 800.000 \div \text{WE } 1.800.000 \times \text{WE } 200.000$), die Formulierung X zugeordnet sind, erfasst die Universität eine Verbindlichkeit aus der verbindlichen Vereinbarung, da die nachfolgenden Umsätze zwar erfolgt sind, die Leistungsverpflichtung, der die Lizenzgebühren zugeordnet sind, jedoch erst bei der Übertragung von Formulierung X drei Monate später erfüllt wird.

Mehrparteien-Vereinbarungen und die Bestimmung des eigenständigen Werts

EB200. Beispiel 35 veranschaulicht die Anwendung von Paragraph AL29 von IPSAS 47 zur Beurteilung von verbindlichen Vereinbarungen, die die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte beinhalten und Paragraph AL110 von IPSAS 47 zur Bestimmung des eigenständigen Werts dieser Güter oder Dienstleistungen.

Beispiel 35 – Bereitstellung von Impfstoffen an Drittbegünstigte

Fall A – Verbindliche Vereinbarung beinhaltet eine Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen an Dritte

EB201. Eine Gesundheitsklinik (die Klinik) erhält von der Regierung WE 100.000 zur Durchführung von kostenlosen Impfungen in der örtlichen Gemeinde. Die Regierung verlangt von der Klinik die Bereitstellung von 150 Dosen des Impfstoffs A, einem Impfstoff, den die Klinik zuvor zu einem eigenständigen Wert von WE 500 pro Dosis bereitgestellt hat. Zusätzlich soll die Klinik 350 Dosen des Impfstoffs B bereitstellen, einem neuen Impfstoff, für den nur begrenzte Informationen über beobachtbare Preise vorliegen.

EB202. Die Klinik kommt zu dem Schluss, dass diese verbindliche Vereinbarung zwei Leistungsverpflichtungen zur Übertragung von zwei eigenständigen Gütern an eine andere Partei umfasst, nämlich 150 Dosen von Impfstoff A und 350 Dosen von Impfstoff B. Dies liegt daran, dass die Regierung als Käuferin die Klinik bezahlt, um Impfungsdienstleistungen für lokale Personen zu erbringen, die Drittbegünstigte sind. Dies entspricht den Anforderungen in Paragraph AL29 von IPSAS 47.

EB203. Bei der Bestimmung des eigenständigen Werts für jede Impfdosis schätzt die Klinik, dass jede Dosis von Impfstoff A einen eigenständigen Wert von WE 500 hat, basierend auf dem historischen eigenständigen Wert des Impfstoffs. Für Impfstoff B wendet die Klinik Paragraph AL110 von IPSAS 47 an und schätzt den eigenständigen Wert jeder Dosis auf WE 100, basierend auf dem Expected-cost-Ansatz für die Beschaffung jedes Impfstoffs sowie den Arbeitskosten für die Verabreichung der Impfungen.

EB204. Die Verwendung des eigenständigen Werts von WE 500 pro Dosis für Impfstoff A und WE 100 pro Dosis für Impfstoff B führt zu folgender Aufteilung der Transaktionsgegenleistung auf die beiden Impfstoffe:

gesamter eigenständiger Wert aller Leistungsverpflichtungen:

Impfstoff A: $\text{WE } 500 \text{ eigenständiger Wert} \times 150 \text{ Dosen} = \text{WE } 75.000$

Impfstoff B: $\text{WE } 100 \text{ eigenständiger Wert (basierend auf dem Wiederbeschaffungspreis + Arbeitskosten)} \times 350 \text{ Dosen} = \text{WE } 35.000$

Gesamter eigenständiger Wert: $\text{WE } 75.000 + \text{WE } 35.000 = \text{WE } 110.000$

Aufteilung der Transaktionsgegenleistung von WE 100.000 auf zwei Impfstoffe:

Impfstoff A: $\text{WE } 100.000 \times \text{WE } 75.000 \div \text{WE } 110.000 = \text{WE } 68.182 \text{ oder } \text{WE } 454,55 \text{ pro Dosis}$

Impfstoff B: $\text{WE } 100.000 \times \text{WE } 35.000 \div \text{WE } 110.000 = \text{WE } 31.818 \text{ oder } \text{WE } 90,91 \text{ pro Dosis}$

EB205. Basierend auf den oben genannten Angaben würde die Klinik Einnahmen unter Verwendung der zugeordneten Transaktionsgegenleistung erfassen und ihren Fortschritt bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung anhand der Anzahl der verabreichten Impfungen von Impfstoff A oder B messen.

Fall B – Verbindliche Vereinbarung beinhaltet eine Leistungsverpflichtung zur internen Nutzung der Ressourcen für Güter und Dienstleistungen

EB206. Ähnlich wie in Fall A erhält die Klinik WE 100.000 von der Regierung. In diesem Fall wurde die Finanzierung jedoch zur Durchführung des Impfprogramms der Klinik in der örtlichen Gemeinde bereitgestellt. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung legen fest, dass die Klinik nach eigenem Ermessen die Mittel für Ausgaben verwenden darf, die direkt mit dem Impfprogramm zusammenhängen und Folgendes umfassen können: eine Zuordnung der Gehälter für Mitarbeiter:innen, die an impfbezogenen Aktivitäten wie der Verabreichung der Impfstoffe oder der Erstellung von Informationsmaterialien über Impfungen beteiligt sind; eine Zuordnung der Miete für Räumlichkeiten, in denen diese impfbezogenen Aktivitäten durchgeführt werden; sowie die Anschaffungskosten der Impfstoffe selbst.

EB207. Die Klinik berücksichtigt die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und kommt zu dem Schluss, dass zwar Drittbegünstigte im Sinne von Paragraph AL29 von IPSAS 47 einbezogen sind, die Leistungsverpflichtung jedoch darin besteht, Ressourcen intern für Gütern oder Dienstleistungen zu nutzen, um das Impfprogramm durchzuführen. Dies liegt daran, dass die verbindliche Vereinbarung nicht festlegt, dass die WE 100.000 ausschließlich für die Bereitstellung der Impfstoffe an lokale Personen (d. h. Drittbegünstigte) verwendet werden müssen. Aufgrund der Beurteilung kommt die Klinik zu dem Schluss, dass die Leistungsverpflichtung im Laufe der Zeit erfüllt wird, indem die zulässigen Ausgaben anfallen, da diese Fortschrittsmessung die Leistung der Einheit zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung am besten abbildet. Die Klinik erfasst Einnahmen in dem Umfang, in dem zulässige Ausgaben anfallen.

Überlegungen zur Konstellation Auftraggeber:in oder Agent:in

EB208. Die Beispiele 36–38 veranschaulichen die Anforderungen in den Paragraphen AL117–AL125 von IPSAS 47 zu Überlegungen zur Konstellation Auftraggeber:in oder Agent:in.

Beispiel 36 – Zusage, Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen (Einheit ist eine Auftraggeberin)

EB209. Eine gemeinsame Behörde für Instandhaltungsdienstleistungen (die Behörde) geht eine verbindliche Vereinbarung mit dem Sozialministerium (das Ministerium) ein, um Büroinstandhaltungsdienstleistungen auf den Liegenschaften des Ministeriums zu erbringen. Die Behörde und das Ministerium definieren und vereinbaren den Umfang der Instandhaltungsdienstleistungen und verhandeln den Preis. Die Behörde ist dafür verantwortlich, sicherzustellen, dass die Dienstleistungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung erbracht werden. Die Behörde stellt dem Ministerium monatlich eine Rechnung zum vereinbarten Preis mit einer Zahlungsfrist von zehn Tagen.

EB210. Die Behörde beauftragt regelmäßig Drittanbieter mit der Erbringung von Instandhaltungsdienstleistungen für ihre Kund:innen. Sobald die Behörde eine verbindliche Vereinbarung mit einem:einer Kund:in eingeht, geht sie eine verbindliche Vereinbarung mit einem dieser Dienstleister ein und beauftragt diesen, die Büroinstandhaltungsdienstleistungen für das Ministerium zu erbringen. Die Zahlungsbedingungen in den verbindlichen Vereinbarungen mit den Dienstleistern sind in der Regel an die Zahlungsbedingungen in den verbindlichen Vereinbarungen der Behörde mit ihren Kund:innen angepasst. Die Behörde ist jedoch verpflichtet, den Dienstleister zu bezahlen, selbst wenn das Ministerium nicht zahlt.

EB211. Um festzustellen, ob die Behörde als Auftraggeberin oder als Agentin auftritt, identifiziert die Behörde das spezifizierte Gut oder die Dienstleistung, die dem Ministerium bereitgestellt werden soll und bewertet, ob sie die Verfügungsmacht über dieses Gut oder diese Dienstleistung hat, bevor es an das Ministerium übertragen wird.

EB212. Die Behörde stellt fest, dass die spezifizierten Dienstleistungen, die dem Ministerium bereitzustellen sind, die Büroinstandhaltungsdienstleistungen sind, für die das Ministerium eine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist und dass keine weiteren Güter oder Dienstleistungen dem Ministerium zugesagt wurden. Während die Behörde nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung mit dem Ministerium ein Recht auf Büroinstandhaltungsdienstleistungen vom Dienstleister erhält, wird dieses Recht nicht an das Ministerium übertragen. Die Behörde behält die Fähigkeit, die Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus dem Recht zu ziehen. Beispielsweise kann die Behörde entscheiden, ob der Dienstleister die Büroinstandhaltungsdienstleistungen für das Ministerium, eine:n andere:n Käufer:in oder in seinen eigenen Räumlichkeiten zu erbringen hat. Das Ministerium hat kein Recht, den Dienstleister zur Erbringung von Dienstleistungen zu veranlassen, zu denen die Behörde nicht verpflichtet ist. Daher ist das von der Behörde beim Dienstleister erworbene Recht auf Büroinstandhaltungsdienstleistungen nicht das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in ihrer verbindlichen Vereinbarung mit dem Ministerium.

EB213. Die Behörde kommt zu dem Schluss, dass sie die Verfügungsmacht über die spezifizierten Dienstleistungen erlangt, bevor diese dem Ministerium erbracht werden. Die Behörde erlangt die Verfügungsmacht über das Recht auf Büroinstandhaltungsdienstleistungen nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung mit dem Ministerium, jedoch vor Erbringung dieser Dienstleistungen an das Ministerium. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zwischen der Behörde und dem Dienstleister geben der Behörde die Fähigkeit, den Dienstleister zu beauftragen, die spezifizierten Dienstleistungen im Namen der Behörde zu erbringen (siehe Paragraph 0). Darüber hinaus gelangt die Behörde zu dem Schluss, dass die folgenden Indikatoren in Paragraph AL123 von IPSAS 47 weitere Anhaltspunkte dafür sind, dass die Behörde die Büroinstandhaltungsdienstleistungen kontrolliert, bevor diese dem Ministerium erbracht werden:

(a) Die Behörde ist in erster Linie verantwortlich für die Erfüllung der Zusage, Büroinstandhaltungsdienstleistungen zu erbringen. Obwohl die Behörde einen Dienstleister mit der Erbringung der zusagten Leistungen beauftragt hat, liegt die Verantwortung für die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Leistungserbringung und deren Annahme durch das Ministerium bei der Behörde selbst (d. h. die Behörde ist verantwortlich für die Erfüllung der Zusage der verbindlichen Vereinbarung, unabhängig davon, ob die Leistungen sie selbst oder Dritte erbringt bzw. erbringen).

(b) Die Behörde hat Ermessensspielraum bei der Preisfestsetzung für die Dienstleistungen an das Ministerium.

EB214. Die Behörde stellt fest, dass sie sich vor Abschluss der verbindlichen Vereinbarung mit dem Ministerium nicht verpflichtet, die Dienstleistungen vom Dienstleister zu beziehen. Dadurch hat die Behörde das Bestandsrisiko im Zusammenhang mit den Büroinstandhaltungsdienstleistungen verringert. Nichtsdestotrotz kommt die Behörde basierend auf den im Paragraph EB213 genannten Anhaltspunkten zu dem Schluss, dass sie die Verfügungsmacht über die Büroinstandhaltungsdienstleistungen hat, bevor diese dem Ministerium erbracht werden.

EB215. Folglich ist die Behörde als Auftraggeberin an der Transaktion beteiligt und erfasst Einnahmen in Höhe der Gegenleistung, die sie vom Ministerium für die Büroinstandhaltungsdienstleistungen erhält.

Beispiel 37 – Zusage, Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen (Einheit ist eine Auftraggeberin)

EB216. Eine kommunale Regierung verhandelt mit Krankenhäusern den Kauf von Impfstoffen für einzelne Bürger:innen der Rechtsordnung zu reduzierten Preisen im Vergleich zu den Preisen, zu denen die Krankenhäuser die Impfstoffe direkt an die einzelnen Bürger:innen bereitstellen. Die kommunale Regierung verpflichtet sich, eine festgelegte Anzahl von Impfstoffen zu kaufen und muss diese unabhängig davon bezahlen, ob sie diese verwenden kann oder nicht. Der von der kommunalen Regierung für jeden gekauften Impfstoff gezahlte reduzierte Preis ist im Voraus verhandelt und vereinbart.

EB217. Die kommunale Regierung bestimmt die Preise, zu denen die Impfstoffe den einzelnen Bürger:innen bereitgestellt werden. Die kommunale Regierung liefert die Impfstoffe und zieht die Gegenleistung von den Bürger:innen bei deren Kauf ein.

EB218. Die kommunale Regierung unterstützt zudem die einzelnen Bürger:innen bei der Klärung von Beschwerden in Bezug auf die von den Krankenhäusern erbrachten Leistungen. Jedoch ist jedes Krankenhaus für die Erfüllung der mit den Impfstoffen verbundenen Verpflichtungen verantwortlich, einschließlich der Rechtsmittel gegenüber Bürger:innen bei Unzufriedenheit mit der Leistung.

EB219. Um festzustellen, ob die Leistungsverpflichtung der kommunalen Regierung darin besteht, die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen selbst bereitzustellen (d.h., dass die kommunale Regierung Auftraggeberin ist) oder die Bereitstellung durch eine andere Partei zu arrangieren (d.h., dass die kommunale Regierung Agentin ist), identifiziert die kommunale Regierung das spezifizierte Gut oder die Dienstleistung, die den einzelnen Bürger:innen bereitgestellt werden soll und beurteilt, ob sie die Verfügungsmacht über dieses Gut oder diese Dienstleistung hat, bevor es an die Bürger:innen übertragen wird.

EB220. Die kommunale Regierung stellt fest, dass sie für jeden Impfstoff, den sie von den Krankenhäusern zu kaufen verpflichtet ist, ein Recht an diesem Impfstoff erlangt, das sie anschließend an einzelne Bürger:innen überträgt, die wiederum als Käufer:innen der kommunalen Regierung gelten (siehe Paragraph 0). Folglich bestimmt die kommunale Regierung, dass das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung, das bzw. die den einzelnen Bürger:innen bereitgestellt werden, das Recht der kommunalen Regierung an einer Einheit des Impfstoffs ist, über welches sie die Verfügungsmacht hat. Die kommunale Regierung stellt fest, dass in dieser Vereinbarung keine weiteren Güter oder Dienstleistungen den einzelnen Bürger:innen zugesagt werden.

EB221. Die kommunale Regierung hat die Verfügungsmacht über das Recht an jeder Impfdosis, bevor sie dieses spezifizierte Recht an Bürger:innen überträgt, weil sie über die Fähigkeit verfügt, die Nutzung dieses Rechts zu steuern, indem sie entscheidet, ob sie den Impfstoff verwendet, um eine verbindliche Vereinbarung mit Bürger:innen zu erfüllen, und wenn ja, welche. Die kommunale Regierung hat zudem die Fähigkeit, den verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus diesem Recht zu erlangen, indem sie den Impfstoff entweder weiterverkauft und den gesamten Erlös daraus erhält oder alternativ den Impfstoff einem anderen Individuum zur Verfügung stellt.

EB222. Die Indikatoren in den Paragraphen 0–0 von IPSAS 47 liefern ebenfalls wichtige Anhaltspunkte darauf, dass die kommunale Regierung die Verfügungsmacht über jedes spezifizierte Recht (an dem Impfstoff) hat, bevor es den Bürger:innen übertragen wird. Die kommunale Regierung trägt ein Bestandsrisiko bezüglich des Impfstoffs, weil sie sich verpflichtet hat, den Impfstoff vom Krankenhaus zu beziehen, bevor sie eine verbindliche Vereinbarung mit Bürger:innen über den Kauf des Impfstoffs abschließt. Dies liegt daran, dass die kommunale Regierung verpflichtet ist, das Krankenhaus für dieses Recht zu bezahlen, unabhängig davon, ob sie Käufer:innen findet, an die sie den Impfstoff weiterleiten kann oder ob sie einen vorteilhaften Preis für den Impfstoff erzielt. Die kommunale Regierung legt auch den Preis fest, den die einzelnen Bürger:innen für den spezifizierten Impfstoff zu zahlen hat.

EB223. Daher kommt die kommunale Regierung zu dem Schluss, dass sie als Auftraggeberin in den Transaktionen mit den einzelnen Bürger:innen auftritt. Die kommunale Regierung erfasst Einnahmen in Höhe der Gesamtgegenleistung, auf die sie als Gegenleistung für die an die Bürger:innen übertragenen Impfstoffe Anspruch hat.

Beispiel 38 – Arrangieren der Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen (Einheit ist Agentin)

EB224. Das Gesundheitsministerium (das Ministerium) stellt Gutscheine bereit, die berechtigten Personen (den Patient:innen) den Zugang zu subventionierten Impfdienstleistungen in bestimmten Kliniken ermöglichen. Der Verkaufspreis des Gutscheins gewährt den Patient:innen einen erheblichen Preisnachlass (d. h. eine Subvention) im Vergleich zu den regulären Preisen für die Impfdienstleistungen (zum Beispiel zahlt ein Patient WE 10 für einen Gutschein, der ihn zu einer Impfung in einer Klinik berechtigt, die ansonsten WE 20 kosten würde). Das Ministerium erwirbt oder verpflichtet sich nicht, Gutscheine im Voraus zu kaufen für den Verkauf an Patient:innen; stattdessen kauft es Gutscheine nur zu dem Zeitpunkt, wenn Patient:innen diese anfordern. Das Ministerium stellt die Gutscheine über seine Webseite bereit und die Gutscheine sind nicht erstattungsfähig.

EB225. Das Ministerium und die Kliniken bestimmen gemeinsam die Preise, zu denen die Gutscheine den Patient:innen bereitgestellt werden. Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarungen mit den Kliniken erhält das Ministerium bei Ausgabe eines Gutscheins 30 Prozent des Gutscheinpreises.

EB226. Das Ministerium unterstützt die Patient:innen auch bei der Klärung von Beschwerden über die Impfdienstleistungen und hat ein Programm zur Patientenzufriedenheit eingerichtet. Die Kliniken sind jedoch für die Erfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Gutscheinen verantwortlich, einschließlich der Rechtsmittel gegenüber Patient:innen bei Unzufriedenheit mit der Impfung.

EB227. Um festzustellen, ob das Ministerium als Auftraggeberin oder als Agentin auftritt, identifiziert das Ministerium das spezifizierte Gut oder die Dienstleistung, die den Patient:innen bereitzustellen sind und bewertet, ob es die Verfügungsmacht über dieses Gut oder diese Dienstleistung hat, bevor diese an die Patient:innen übertragen werden.

EB228. Eine Patientin erhält einen Gutschein für die von ihr ausgewählte Klinik. Das Ministerium beauftragt die Kliniken nicht, im Namen des Ministeriums Impfungen für die Patient:innen bereitzustellen, wie es im Indikator in Paragraph 0 von IPSAS 47 beschrieben ist. Deshalb stellt das Ministerium fest, dass die spezifizierte Dienstleistung für die Patientin das Recht auf eine Impfung (in Form eines Gutscheins) in einer oder mehreren bestimmten Kliniken ist, das die Patientin erwirbt und selbst nutzen oder an eine andere Person übertragen kann. Das Ministerium stellt außerdem fest, dass den Patient:innen keine weiteren Güter oder Dienstleistungen (außer den Gutscheinen) zugesagt werden.

EB229. Das Ministerium kommt zu dem Schluss, dass es zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die Gutscheine (das Recht auf eine Impfung) hat. Bei dieser Entscheidung berücksichtigt das Ministerium hauptsächlich Folgendes:

- (a) Die Gutscheine werden erst zum Zeitpunkt der Übertragung an die Patient:innen erstellt und existieren somit vor dieser Übertragung nicht. Daher hat das Ministerium zu keinem Zeitpunkt die Fähigkeit, die Nutzung der Gutscheine zu steuern oder nahezu den ganzen verbleibenden wirtschaftlichen Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial aus den Gutscheinen zu ziehen, bevor sie an die Patient:innen übertragen werden.
- (b) Das Ministerium kauft keine Gutscheine und verpflichtet sich auch nicht, Gutscheine vor deren Bereitstellung an die Patient:innen zu erwerben. Das Ministerium ist auch nicht verpflichtet, zurückgegebene Gutscheine anzunehmen. Daher trägt das Ministerium kein Bestandsrisiko im Zusammenhang mit den Gutscheinen, wie im Indikator in Paragraph 0 von IPSAS 47 beschrieben.

EB230. Folglich kommt das Ministerium zu dem Schluss, dass es in Bezug auf die Gutscheine als Agentin auftritt. Das Ministerium erfasst Einnahmen in Höhe der Nettobeträge der Gegenleistung, auf die es als Agentin für die Bereitstellung der Gutscheine durch die Kliniken für die Impfdienstleistungen der Kliniken Anspruch hat, also die 30-prozentige Gebühr, auf die es bei Verkauf jedes Gutscheins Anspruch hat.

Nicht rückerstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten) für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei

EB231. Beispiel 39 veranschaulicht die Anforderungen der Paragraphen AL135–AL138 von IPSAS 47 zu nicht rückerstattungsfähigen, im Voraus zahlbaren Entgelte für einen Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei (d. h. die Käufer:innen (Ressourcengeber:innen) oder Drittbegünstigte).

Beispiel 39 – Nicht rückerstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte

EB232. Ein öffentliches Schwimmbad (das Schwimmbad) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer Person über den Zugang zu den Schwimmbädern für ein Jahr ein. Die verbindlichen Vereinbarungen des Schwimmbads enthalten Standardbedingungen, die für alle Personen gleich sind. Die verbindliche Vereinbarung verlangt von der Person die Zahlung einer nicht rückerstattungsfähigen Verwaltungsgebühr im Voraus, um die Person im System des Schwimmbads zu registrieren. Der Betrag der Gebühr ist gering und ist nicht erstattungsfähig. Die Person kann die verbindliche Vereinbarung jedes Jahr ohne weitere Gebühr verlängern.

EB233. Die Einrichtungsaktivitäten des Schwimmbads übertragen keine Güter oder Dienstleistungen an die Person und begründen daher keine separate Leistungsverpflichtung.

EB234. Das Schwimmbad kommt zu dem Schluss, dass die Verlängerungsoption der Person kein wesentliches Recht gewährt, das sie ohne Abschluss der verbindlichen Vereinbarung nicht erhalten würde (siehe Paragraph AL127 von IPSAS 47). Die im Voraus zu bezahlende Gebühr stellt somit eine Vorauszahlung für künftige Transaktionsbearbeitungsleistungen dar. Folglich bestimmt das Schwimmbad die Transaktionsgegenleistung, die die nicht erstattungsfähige im Voraus zu bezahlende Gebühr einschließt und erfasst Einnahmen für die Transaktionsbearbeitungsleistungen, wenn diese erbracht werden, gemäß Paragraph AL136 von IPSAS 47.

Andere Vermögenswerte von Einnahmen aus Transaktionen mit Kosten aus verbindlichen Vereinbarungen

EB235. Beispiel 40 veranschaulicht die Anforderungen der Paragraphen 152–155 von IPSAS 47 zu Erfüllungskosten der verbindlichen Vereinbarung und der Paragraphen 156–161 von IPSAS 47 zur Abschreibung und Wertminderung von Kosten der verbindlichen Vereinbarung.

Beispiel 40 – Kosten, die zu einem Vermögenswert führen

EB236. Eine Shared-Services-Behörde (die Behörde) geht eine verbindliche Vereinbarung über die Verwaltung eines IT-Datenzentrums einer kommunalen Regierung für fünf Jahre ein. Die verbindliche Vereinbarung ist nachfolgend für jeweils einen Zeitraum von einem Jahr verlängerbar. Die durchschnittliche Laufzeit der Vereinbarung beträgt sieben Jahre. Bevor die Behörde die Dienstleistungen erbringt, entwirft und baut sie eine Technologieplattform für den internen Gebrauch der Behörde, die mit den Systemen der kommunalen Regierung verknüpfbar ist. Diese Plattform wird nicht an die kommunale Regierung übertragen, sondern dient der Erbringung der Dienstleistungen an die kommunale Regierung.

EB237. Die erstmaligen Kosten für die Einrichtung der Technologieplattform gestalten sich wie folgt:

	WE
Konzeptionsdienstleistungen	40.000
Hardware	120.000
Software	90.000
Migration und Testen des Datenzentrums	100.000
Gesamtkosten	350.000

EB238. Die erstmaligen Einrichtungskosten beziehen sich hauptsächlich auf Aktivitäten zur Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung, übertragen jedoch keine Güter oder Dienstleistungen an die kommunale Regierung. Die Behörde bilanziert die erstmalige Einrichtungskosten wie folgt:

- (a) Hardwarekosten – gemäß IPSAS 45 bilanziert.
- (b) Softwarekosten – gemäß IPSAS 31 bilanziert.
- (c) Kosten für Konzeption, Migration und Test des Datenzentrums – werden gemäß Paragraph 152 von IPSAS 47 beurteilt, um zu bestimmen, ob ein Vermögenswert für die Kosten zur Erfüllung der verbindlichen Vereinbarung zu erfassen ist. Ein daraus resultierender Vermögenswert würde systematisch über den Zeitraum von sieben Jahren abgeschrieben werden (d. h., die fünfjährige Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung und die erwarteten zwei Verlängerungsjahre), während dessen die Behörde erwartet, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Datenzentrum zu erbringen.

EB239. Zusätzlich zu den erstmaligen Kosten für die Einrichtung der Technologieplattform setzt die Behörde zwei Mitarbeiterinnen ein, die hauptsächlich für die Erbringung der Dienstleistung für die kommunale Regierung verantwortlich sind. Obwohl die Kosten für diese zwei Mitarbeiterinnen im Rahmen der Dienstleistungserbringung an die kommunale Regierung anfallen, kommt die Behörde zu dem Schluss, dass diese Kosten keine Ressourcen der Behörde generieren oder verbessern (siehe Paragraph 0 von IPSAS 47). Daher erfüllen die Kosten nicht die Kriterien des Paragraphen 152 von IPSAS 47 und können nicht als Vermögenswert nach IPSAS 47 erfasst werden. Gemäß Paragraph 155 erfasst die Behörde die Personalkosten für diese zwei Mitarbeiterinnen als Aufwand in dem Zeitraum, in dem sie anfallen.

Darstellung*Ausweis*

EB240. Die Beispiele 41–43 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 162–166 von IPSAS 47 zur Darstellung der Salden verbindlicher Vereinbarungen und die Konsequenzen der Anwendung der Paragraphen 119–121 zur Beschränkung von Schätzungen variabler Gegenleistungen, Paragraphen 123–128 zu erheblichen Finanzierungskomponenten und AL96–AL103 zum Verkauf eines Rückgaberechts.

*Beispiel 41 – Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung und Forderung**Fall A – Kündbare verbindliche Vereinbarung*

EB241. Am 1. Januar 20X9 schließt eine staatliche Beschaffungsstelle (die Behörde) eine kündbare verbindliche Vereinbarung ab, um ein Produkt am 31. März 20X9 an eine andere Regierungseinheit zu übertragen. Die verbindliche Vereinbarung schreibt vor, dass die Regierungseinheit die Gegenleistung in Höhe von WE 1.000 am 31. Januar 20X9 im Voraus zahlt. Die Regierungseinheit zahlt die Gegenleistung am 1. März 20X9. Die Behörde überträgt das Produkt am 31. März 20X9. Die folgenden Buchungssätze veranschaulichen, wie die Behörde die verbindliche Vereinbarung bilanziert:

- (a) Die Behörde erhält am 1. März 20X9 einen Zahlungseingang in Höhe von WE 1.000 (Zahlung erfolgt vor Leistungserbringung):

Zahlungsmittel	WE 1.000	
Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung		WE 1.000

- (b) Die Behörde erfüllt die Leistungsverpflichtung am 31. März 20X9:

Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.000	
Einnahmen		WE 1.000

Fall B – Nicht kündbare verbindliche Vereinbarung

EB242. Die gleichen Tatsachen wie in Fall A gelten auch für Fall B, mit dem Unterschied, dass die verbindliche Vereinbarung nicht kündbar ist und die Vorauszahlung am 31. Januar 20X9 unabhängig davon zu leisten ist, ob die Behörde mit der Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung begonnen hat. Die folgenden Buchungssätze veranschaulichen, wie die Einheit die verbindliche Vereinbarung bilanziert:

- (a) Die Gegenleistung ist am 31. Januar 20X9 fällig (zu diesem Zeitpunkt erfasst die Behörde eine Forderung, da sie ein unbedingtes und durchsetzbares Recht auf die Gegenleistung hat):

Forderung	WE 1.000	
Verbindlichkeit in der verbindlichen Vereinbarung		WE 1.000

- (b) Die Behörde erhält die Zahlung am 1. März 20X9:

Zahlungsmittel	WE 1.000	
Forderung		WE 1.000

- (c) Die Behörde erfüllt die Leistungsverpflichtung am 31. März 20X9:

Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.000	
Einnahmen		WE 1.000

EB243. Wenn die Behörde die Rechnung vor dem 31. Januar 20X9 (dem Fälligkeitsdatum der Gegenleistung) ausgestellt hätte, würde die Behörde die Forderung und die Verbindlichkeit aus der verbindlichen Vereinbarung nicht auf Bruttobasis in der Bilanz ausweisen, da die Behörde zu diesem Zeitpunkt noch kein unbedingtes Recht auf die Gegenleistung hat.

Beispiel 42 – Für die Leistung der Einheit erfasster Vermögenswert aus der verbindlichen Vereinbarung

EB244. Am 1. Januar 20X8 geht eine staatliche Shared-Services-IT-Behörde (die Behörde) eine verbindliche Vereinbarung ein, um Computersoftware und Konfigurationsdienstleistungen an eine kleine staatliche Stelle (das Ministerium) im Austausch für WE 1.000.000 zu übertragen. Die verbindliche Vereinbarung schreibt vor, dass die Software zuerst geliefert wird und die Zahlung für die Lieferung der Software von der Konfiguration abhängig ist. Mit anderen Worten, die Gegenleistung von WE 1.000.000 wird erst fällig, nachdem die Behörde sowohl die Software als auch die Konfigurationsdienstleistungen an das Ministerium übertragen hat. Folglich hat die Behörde kein unbedingtes Recht auf die Gegenleistung (Forderung), bis die Software an das Ministerium übertragen und konfiguriert wurde.

EB245. Die Behörde identifiziert die Zusagen zur Übertragung der Software und zur Vervollständigung der Konfiguration als separate Leistungsverpflichtungen und ordnet WE 400.000 der Leistungsverpflichtung zur Softwareübertragung und WE 600.000 der Leistungsverpflichtung zur Vervollständigung der Konfiguration zu, basierend auf deren relativen eigenständigen Werten. Die Behörde erfasst Einnahmen für jede Leistungsverpflichtung, wenn die Verfügungsmacht über das Produkt auf das Ministerium übertragen wird.

EB246. Die Behörde erfüllt die Leistungsverpflichtung zur Übertragung der Software:

Vermögenswert in der verbindlichen Vereinbarung	WE 400.000
Einnahmen	WE 400.000

EB247. Die Behörde erfüllt die Leistungsverpflichtung zur Konfiguration der Software und Erfassung des bedingten Rechts auf Gegenleistung:

Forderung	WE 1.000.000
Vermögenswert in der verbindlichen Vereinbarung	WE 400.000
Einnahmen	WE 600.000

Beispiel 43 – Für die Leistung der Einheit erfasste Forderung

EB248. Ein staatliches Krankenhaus (das Krankenhaus) geht am 1. Januar 20X9 eine verbindliche Vereinbarung mit dem Ministerium für Strafvollzug (das Ministerium) ein, um medizinische Untersuchungen für Insassen für WE 150 pro Untersuchung durchzuführen. Falls das Ministerium mehr als 10.000 Untersuchungen in einem Kalenderjahr verlangt, sieht die verbindliche Vereinbarung vor, dass der Preis pro Untersuchung nachträglich auf WE 125 pro Produkt reduziert wird.

EB249. Die Gegenleistung wird mit Durchführung der Untersuchungen fällig. Daher hat das Krankenhaus ein unbedingtes Recht auf die Gegenleistung (d. h. eine Forderung) in Höhe von WE 150 pro Untersuchung, bis die nachträgliche Preisminderung greift (d. h. nach Erbringung von 10.000 Untersuchungen).

EB250. Bei der Bestimmung der Transaktionsgegenleistung kommt das Krankenhaus zu Beginn der verbindlichen Vereinbarung zu dem Schluss, dass das Ministerium die Schwelle von 10.000 Untersuchungen erreichen wird und schätzt daher die Transaktionsgegenleistung auf WE 125 pro Produkt. Folglich erfasst das Krankenhaus nach Abschluss der ersten 100 Untersuchungen für das Ministerium Folgendes:

Forderung	WE 15.000 ⁵
Einnahmen	WE 12.500 ⁶
Rückerstattungsverbindlichkeit (Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung)	WE 2.500

EB251. Die Rückerstattungsverbindlichkeit (siehe Paragraph 118 von IPSAS 47) stellt eine Rückerstattung von WE 25 pro Untersuchung dar, die voraussichtlich an das Ministerium im Rahmen des mengenabhängigen Rabatts gezahlt wird (d. h. die Differenz zwischen dem in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Preis von WE 150, auf den das Krankenhaus ein unbedingtes Recht hat und der geschätzten Transaktionsgegenleistung von WE 125).

⁵ WE 150 pro Untersuchung x 100 Untersuchungen

⁶ WE 125 Transaktionsgegenleistung pro Untersuchung x 100 Untersuchungen

Angaben

EB252. Die Beispiele 44–50 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 167–193 von IPSAS 47 zu Angaben. Zusätzlich werden in diesen Beispielen folgende Anforderungen veranschaulicht:

- (a) Paragraphen 175–176 von IPSAS 47 zu Sachleistungen in Form von Dienstleistungen (Beispiele 44–45);
- (b) Paragraphen 179–180 von IPSAS 47 zur Aufschlüsselung von Angaben zu Einnahmen (Beispiel 47);
- (c) Paragraphen 185–187 von IPSAS 47 zur Angabe der Transaktionsgegenleistung, die den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet ist (Beispiele 48–49);
- (d) Paragraphen 120 von IPSAS 47 zu Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistung (Beispiel 48);
- (e) Paragraph AL90 von IPSAS 47 zu Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (Beispiel 48); und
- (f) Paragraph 171 von IPSAS 47 für Situationen, in denen eine Einheit gesetzlich oder durch andere staatliche Regelungen dazu verpflichtet war, eine verbindliche Vereinbarung mit Leistungsverpflichtung einzugehen, unabhängig von der Fähigkeit der Käufer:innen für Güter oder Dienstleistungen zu zahlen (Beispiel 50).

Beispiel 44 – Angaben zu nicht erfassten Sachleistungen in Form von Dienstleistungen

EB253. Die Rechnungslegungsmethoden eines öffentlichen Krankenhauses sehen den Ansatz von erhaltenen freiwilligen Dienstleistungen als Vermögenswerte und Einnahmen vor, wenn sie die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz als Vermögenswert erfüllen. Das Krankenhaus zieht die Dienste der Freiwilligen als Teil eines organisierten Programms heran. Das Hauptziel des Programms ist es, Freiwillige an das Krankenhausumfeld zu gewöhnen und das Berufsfeld Krankenpflege zu bewerben. Freiwillige müssen mindestens 16 Jahre alt sein und müssen sich anfangs für sechs Monate dazu verpflichten, eine vierstündige Morgen- oder Abendschicht pro Woche zu übernehmen. Die erste Schicht für jeden Freiwilligen ist eine Trainingsstunde zur Orientierung im Krankenhaus. Viele regionale Oberschulen erlauben es Schüler:innen, diese Arbeit als Teil ihres Bildungsprogramms zu absolvieren. Freiwillige arbeiten unter der Leitung einer Pflegefachkraft und führen nicht-pflegerische Aufgaben so wie das Besuchen von Patient:innen und Vorlesen für Patient:innen durch. Das öffentliche Krankenhaus bezahlt die Freiwilligen nicht und würde auch keine Arbeitnehmer:innen dazu veranlassen, die Arbeit der Freiwilligen durchzuführen, wenn keine Freiwilligen verfügbar sind.

EB254. Das Krankenhaus analysiert die Vereinbarung, die sie mit den Freiwilligen hat und beschließt, dass es – zumindest für die ersten sechs Monate eines neuen Freiwilligen – ausreichend Kontrolle über die von den Freiwilligen zu erbringenden Dienstleistungen hat und dass Dienstleistungspotenzial von den Freiwilligen generiert, um die Definition eines Vermögenswerts zu erfüllen. Es kommt jedoch zu dem Schluss, dass es den beizulegenden Zeitwert der durch die Freiwilligen erbrachten Dienstleistungen nicht verlässlich bewerten kann, da es weder im Krankenhaus noch in anderen Gesundheits- oder Pflegeeinrichtungen in der Region gleichwertige bezahlte Stellen gibt. Das Krankenhaus erfasst die von den Freiwilligen erbrachten Sachleistungen in Form von Dienstleistungen nicht. Gemäß der Paragraphen 175–176 von IPSAS 47 gibt das Krankenhaus die Anzahl der Stunden der von den Freiwilligen während der Berichtsperiode erbrachten Dienstleistungen und eine Beschreibung der erbrachten Dienstleistungen an.

Beispiel 45 – Im Abschluss der Regierung A gemachte Angaben

EB255. Die Regierung A stellt für das am 31. Dezember 20X2 endende Geschäftsjahr erstmals einen Abschluss gemäß den IPSAS auf und dar. Sie macht die folgenden Angaben in ihrem Abschluss:

Ergebnisrechnung		
	20X2	20X1
	(WE'000)	(WE'000)
Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen		
Steuereinnahmen		
Ertragsteuereinkommen (Anhangangaben 4 und 8)	XXX	XXX
Güter- und Dienstleistungssteuer (Anhangangabe 5)	XXX	XXX
Erbschaftsteuer (Anhangangaben 6 und 9)	XX	XX
Transfereinnahmen		
Transfers sonstiger Regierungen (Anhangangabe 7)	XXX	XXX
Schenkungen, Spenden und Sachleistungen in Form von Gütern (Anhangangabe 13)	X	X
Sachleistungen in Form von Dienstleistungen (Anhangangaben 15 und 16)	X	X
Bilanz		
Kurzfristige Vermögenswerte		
Bankguthaben	XX	XX
Steuerforderungen		
Forderungen in Bezug auf Güter- und Dienstleistungssteuer (Anhangangabe 5)	XX	XX
Transferforderungen		
Transferforderungen sonstiger Regierungen (Anhangangabe 7)	X	X
langfristige Vermögenswerte		
Grundstück (Anhangangabe 11)	XXX	XXX
Sachanlagen (Anhangangabe 12 und 14)	XX	XX
Kurzfristige Verbindlichkeiten		
Verbindlichkeiten, die gemäß Transfervereinbarungen erfasst wurden (Anhangangabe 10)	XX	XX

Vorzeitiger Erhalt		
Steuern	X	X
Übertragungen	X	X

Anhang zum Abschluss*Rechnungslegungsmethoden***Ansatz von Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen**

1. Vermögenswerte und Einnahmen, die aus Steuertransaktionen resultieren, werden als Einnahmen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen gemäß den Anforderungen in den Paragraphen 18–55 von IPSAS 47 erfasst. Die Regierung macht jedoch Gebrauch von den Übergangsvorschriften in IPSAS 33 in Bezug auf Ertragsteuern und Erbschaftsteuern.

Erfüllen die Vermögenswerte die Definition eines Vermögenswerts und die Kriterien für den Ansatz von Vermögenswerten, werden neben Ertragsteuern und Erbschaftsteuern Vermögenswerte und Einnahmen aus Steuertransaktionen in der Periode erfasst, in der der Steuertatbestand eintritt. Ertragsteuern und Erbschaftsteuern werden in der Periode erfasst, in der die Steuerzahlung erhalten wird (siehe Anhangangabe 4 und 6).
2. Vermögenswerte und Einnahmen aus Transfertransaktionen werden in der Periode erfasst, in der die Rechte einer Transfervereinbarung durchsetzbar sind, ausgenommen einige Sachleistungen in Form von Dienstleistungen. Die Regierung erfasst nur Sachleistungen in Form von Dienstleistungen, die als Teil eines organisierten Programms erhalten werden und für die sie einen beizulegenden Zeitwert durch Bezugnahme auf Marktkurse bestimmt. Andere Sachleistungen in Form von Dienstleistungen werden nicht erfasst.
3. Wenn eine Übertragung einer durchsetzbaren Verpflichtung unterliegt, die im Falle ihrer Nichterfüllung die Rückgabe der übertragenen Ressourcen verlangt, erfasst die Regierung eine Verbindlichkeit, bis die Anforderungen erfüllt sind.

*Bewertungsgrundlage von Hauptgruppen von Transaktionen in Bezug auf Einnahmen***Steuern**

4. Ertragsteuereinnahmen werden zum Nominalwert von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die während der Berichtsperiode erhalten werden, bewertet. Die Regierung entwickelt derzeit ein statistisches Modell zur Bewertung von Ertragsteuereinnahmen nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung. Dieses Modell verwendet seit 19X2 geführte Steuerstatistiken sowie andere statistische Informationen, einschließlich durchschnittlicher wöchentlicher Gewinne, dem Bruttoinlandsprodukt und dem Verbraucherpreisindex und dem Herstellerpreisindex. Die Regierung erwartet, dass das Modell eine verlässliche Bewertung von Ertragsteuereinkommen nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung für die am 31. Dezember 20X4 endende Berichtsperiode ermöglicht. Die Regierung erfasst keine Beträge in Bezug auf Ertragsteuerforderungen.
5. Aus Güter- und Dienstleistungssteuer resultierende Vermögenswerte und Einnahmen werden zuerst zur Transaktionsgegenleistung von Vermögenswerten, die der Regierung während der Berichtsperiode erwachsen bewertet, hauptsächlich Zahlungsmittel, Zahlungsmitteläquivalente und Forderungen in Bezug auf Güter- und Dienstleistungssteuer. Die Informationen werden aus den von den Steuerzahlenden im Laufe des Jahres eingereichten Güter- und Dienstleistungserklärungen und anderen Beträgen, die voraussichtlich an die Regierung zu zahlen sind, zusammengestellt. Die Steuerzahlenden haben eine hohe Erfüllungsquote und eine niedrige Fehlerquote, da sie das im Jahr 20X0 eingeführte elektronische Steuererklärungssystem nutzen. Die hohe Erfüllungsquote und die niedrige Fehlerquote haben es der Regierung ermöglicht, ein zuverlässiges statistisches Modell zur Bewertung der Steuereinnahmen zu entwickeln.

Die Forderungen aus Steuern auf Güter und Dienstleistungen sind die Schätzung des zu zahlenden Betrags aus Steuern, die der Berichtsperiode zuzuordnen sind und zum 31. Dezember 20X2 noch nicht bezahlt wurden, abzüglich einer Rückstellung für risikobehaftete Forderungen.

6. Auf alle Nachlässe wird eine Erbschaftsteuer von 40 % erhoben. Die ersten WE 400.000 eines jeden Nachlasses sind jedoch von der Steuer befreit. Vermögenswerte und Einnahmen aus der Erbschaftsteuer werden zum Nennwert der während der Berichtsperiode erhaltenen Zahlungsmittel oder zur Transaktionsgegenleistung zum Erwerbszeitpunkt anderer während der Berichtsperiode erhaltener Vermögenswerte bewertet, die anhand von Marktbewertungen oder durch ein unabhängiges Gutachten eines:iner Gutachter:in ermittelt wird.

Transfereinnahmen

7. Vermögenswerte und Einnahmen, die infolge eines Transfers erfasst wurden, werden zur Transaktionsgegenleistung der Vermögenswerte bewertet, die zum Zeitpunkt des Ansatzes erfasst waren. Monetäre Vermögenswerte werden zu ihrem Nennwert bewertet, es sei denn, der Zeitwert des Geldes ist wesentlich. In diesem Fall wird der Barwert verwendet, der unter Verwendung eines Abzinsungssatzes berechnet wird, der das mit dem Halten des Vermögenswerts verbundene Risiko widerspiegelt. Nicht monetäre Vermögenswerte werden zu ihrer Transaktionsgegenleistung bewertet, die anhand beobachtbarer Marktdaten oder durch eine unabhängige Bewertung durch eine:n unabhängige:n Gutachter:in ermittelt wird. Forderungen werden erfasst, wenn die Einheit ein durchsetzbares Recht in einer verbindlichen Transfervereinbarung hat, aber noch keine Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte eingegangen sind.

Steuern, die in der Periode, in der der Steuertatbestand eintritt, nicht verlässlich bewertbar sind

8. Die Regierung ist nicht in der Lage, die Vermögenswerte aus der Ertragsteuer in der Periode, in der alle Steuerzahlenden Erträge erzielen, direkt zu bewerten und nutzt daher die Übergangsvorschriften von IPSAS 33, um ein Modell zur indirekten Bewertung der Steuereinnahmen in der Periode zu entwickeln, in der die Steuerzahlenden Erträge erzielen. Die Regierung schätzt, dass sie in der Lage sein wird, die Ertragsteuer nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung unter Verwendung des Modells für die am 31. Dezember 20X4 endende Berichtsperiode zuverlässig zu bewerten.
9. Bei der Erbschaftsteuer ist die Regierung aufgrund der derzeit hohen Nichteinhaltung des Gesetzes nicht in der Lage, die Höhe der Vermögenswerte und Einnahmen zu bewerten, die in der Periode anfallen, in der Personen, die steuerpflichtiges Eigentum besitzen, sterben. Die Regierung erfasst daher Erbschaftssteuern, wenn sie Steuerzahlungen erhält. Die Steuerbehörde arbeitet weiterhin an einer verlässlichen Methode für die Bewertung der Vermögenswerte und Einnahmen, in dem Jahr, in dem der Steuertatbestand eintritt.

In Bezug auf Transfers erfasste Verbindlichkeiten

10. Am 31. Dezember 20X2 erfasste die Regierung eine Verbindlichkeit in Höhe von WE XX.000 in Bezug auf einen Transfer, um ein öffentliches Krankenhaus zu bauen. Zum 31. Dezember erhielt die Regierung eine Geldzahlung. Der Bau des Krankenhauses hat jedoch noch nicht begonnen, obwohl am 30. November 20X2 Ausschreibungen für den Bau getätigt wurden.

Vermögenswerte, die durchsetzbaren Verpflichtungen unterliegen

11. Land mit einem beizulegenden Zeitwert in Höhe von WE XX.000 wurde als Teil einer verbindlichen Vereinbarung im Jahr 20X2 erhalten. Die verbindliche Vereinbarung beinhaltete eine Leistungsverpflichtung, die von einer Einheit verlangt, das Land für Zwecke der öffentlichen Gesundheit zu nutzen und kann 50 Jahre lang nicht verkauft werden.
12. Die Sachanlagen beinhalten einen Betrag von WE XX,000 – den Buchwert eines im Jahr 19X2 an eine Kunstgalerie, die von der Regierung kontrolliert wird, gespendeten Gemäldes. Das Gemälde wurde als Teil einer Vereinbarung, die eine durchsetzbare Verpflichtung (aber kein durchsetzbares Recht) beinhaltete, erhalten. Gemäß der Vereinbarung kann die Einheit das Gemälde 40 Jahre lang nicht verkaufen. Das Gemälde wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet, der durch unabhängige Begutachtung bestimmt wird.

Hauptgruppen von erhaltenen Hinterlassenschaften, Schenkungen, Spenden und Sachleistungen in Form von Gütern

13. Transfers werden als Schenkungen, Spenden und Sachleistungen in Form von Gütern erhalten – insbesondere Medizinbedarf und Schulmaterialien (Inventar), medizinische und schulische Ausstattung und Kunstwerke (klassifiziert als Ausstattung). Schenkungen und Spenden stammen vor allem von privaten Wohltäter:innen. Von der Regierung kontrollierte Krankenhäuser, Schulen und Kunstgalerien erfassen diese Vermögenswerte, wenn sie die Kontrolle erlangen, normalerweise bei Erhalt der Ressourcen, entweder Zahlungsmittel oder Sachanlagen. Die Regierung akzeptiert diese Transfers, die an Bedingungen oder Restriktionen geknüpft sind, nicht, es sei denn, der Wert des Transfers überschreitet WE XX,000.
14. Im Jahr 20X2 wurde der Regierung als Teil der Vereinbarung zur Außenhilfe mit der Regierung C EDV-Ausstattung mit einem beizulegenden Zeitwert von WE XX,000 unter der Bedingung zur Verfügung gestellt, dass es von der Bildungsdirektion verwendet wird oder an die Regierung C zurückzugeben ist.

Sachleistungen in Form von Dienstleistungen

15. Von der Regierung kontrollierte Krankenhäuser erhielten Sachleistungen in Form von Dienstleistungen von Ärzt:innen als Teil des organisierten freiwilligen Programms der Gesundheitsberufe. Diese Sachleistungen werden in der Ergebnisrechnung zum beizulegenden Zeitwert als Einnahmen und Aufwendungen gemäß der veröffentlichten Honorartabelle der Gesundheitsberufe erfasst.
16. Von der Regierung kontrollierte Krankenhäuser, Schulen und Kunstgalerien erhielten ebenfalls Unterstützung von Freiwilligen als Teil des organisierten Programms für Greeter und Guides von Kunstgalerien, Hilfslehrern und Krankenhausbesuchsguides. Diese Freiwilligen liefern wertvolle Unterstützung für diese Einheiten bei der Erreichung ihrer Ziele. Die bereitgestellten Dienstleistungen können jedoch nicht verlässlich bewertet werden, da es keine vergleichbaren bezahlten Positionen am regionalen Markt gibt und diese Dienstleistungen nicht erbracht werden würden, wenn es keine Freiwillige geben würde. Die Regierung erfasst diese Dienstleistungen nicht in der Bilanz oder Ergebnisrechnung.

Beispiel 46 – Angaben eines Transfers, der Mittelzuweisungen unterliegt

- EB256. Die Sachverhalte entsprechen denen in Fall A von Beispiel 7. Die kommunale Regierung erfasst per 31. Dezember 20X2 keinen Vermögenswert in Höhe von WE 5 Millionen, der im Jahr 20X3 zu übertragen sein wird. Stattdessen prüft die kommunale Regierung, ob eine Eventualforderung gemäß Paragraph 105 von IPSAS 19 anzugeben ist.
- EB257. Die kommunale Regierung kommt zu dem Schluss, dass ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist, da die erste Zahlung von WE 10 Millionen im Jahr 20X2 eingegangen ist. Folglich nimmt die kommunale Regierung folgende Angabe in ihrem Abschluss für die Berichtsperiode zum 31. Dezember 20X2 vor:

Am 15. März 20X2 ging die kommunale Regierung eine verbindliche Vereinbarung mit der nationalen Regierung ein, um insgesamt WE 15 Millionen zu erhalten (WE 10 Millionen im Jahr 20X2 und WE 5 Millionen im Jahr 20X3). Die verbindliche Vereinbarung schreibt vor, dass die Mittel zur Reduzierung der Luftverschmutzung verwendet werden müssen. In der verbindlichen Vereinbarung wird klargestellt, dass die Übertragung an den Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens gebunden ist, dessen Genehmigung unsicher ist und die Finanzierung gekürzt werden könnte. Die kommunale Regierung hat bezüglich der im Jahr 20X3 zu erhaltenen WE 5 Millionen keinen Vermögenswert erfasst, da das Mittelzuweisungsverfahren für diesen Betrag zum 31. Dezember 20X2 noch nicht abgeschlossen war und die kommunale Regierung daher kein durchsetzbares Recht auf die Mittel besitzt.

Beispiel 47 – Aufschlüsselung von Einnahmen – Quantitative Angaben

- EB258. Eine regionale Regierung berichtet über die folgenden Segmente: Notaufnahme, öffentlicher Nahverkehr und Energiewesen, gemäß IPSAS 18, Segmentberichterstattung. Bei der Erstellung von Präsentationen für ihre Stakeholder:innen schlüsselt die regionale Regierung Einnahmen nach primären geografischen Märkten, wichtigen Produktlinien und dem Zeitpunkt der Einnahmenerfassung auf (d. h. Güter oder Dienstleistungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum erbracht werden).

EB259. Die regionale Regierung stellt fest, dass die in den Präsentationen für die Stakeholder:innen verwendeten Kategorien geeignet sind, um das Ziel der Angabepflichten zur Aufschlüsselung gemäß Paragraph 179 von IPSAS 47 zu erfüllen. Dieses Ziel besteht darin, Einnahmen aus verbindlichen Vereinbarungen mit Käufer:innen in Kategorien aufzuschlüsseln, die darstellen, wie sich Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Einnahmen und Zahlungsflüsse durch wirtschaftliche Faktoren auswirken. Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Aufschlüsselung der Einnahmen nach primärem geografischem Markt, wichtigen Produkt- oder Dienstleistungsbereichen sowie dem Zeitpunkt der Einnahmenerfassung, einschließlich einer Abstimmung, wie die aufgeschlüsselten Einnahmen mit den Segmenten für Notaufnahme, öffentlichen Nahverkehr und Energiewesen übereinstimmen, gemäß Paragraph 180 von IPSAS 47.

Segmente	Notaufnahme	öffentlicher Nahverkehr	Energiewesen	Summe
	WE (Mio.)	WE (Mio.)	WE (Mio.)	WE (Mio.)
<u>primäre geographische Märkte</u>				
Region A	990	2.250	4.000	7.240
Region B	300	1.010	1.000	2.310
Region C	700	–	1.250	1.950
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>wichtige Produkt- und Dienstleistungsbereiche</u>				
Gesundheitsdienstleistungen – Klinik	600	–	–	600
Gesundheitsdienstleistungen – Krankenhaus	990	–	–	990
medizinische Güter	400	–	–	400
öffentlicher Nahverkehr – Bus	–	500	–	500
öffentlicher Nahverkehr – Schiene	–	2.760	–	2.760
Solarpanele	–	–	1.000	1.000
Kraftwerk	–	–	5.250	5.250
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Zeitpunkt der Einnahmenerfassung</u>				
Güter, die zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wurden	1.000	3.260	–	4.260
Dienstleistungen, die über einen Zeitraum übertragen wurden	990	–	6.250	7.240
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>

Beispiel 48 – Angabe zur den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneten Transaktionsgegenleistung

EB260. Am 30. Juni 20X7 geht eine zentrale Behörde für Schulungsdienstleistungen (die Behörde) drei verbindliche Vereinbarungen (verbindliche Vereinbarungen A, B und C) mit einer staatliche Stelle (dem Ministerium) über die Erbringung von Schulungsdienstleistungen ein. Jede verbindliche Vereinbarung hat eine nicht kündbare Laufzeit von zwei Jahren. Die Behörde berücksichtigt die Anforderungen in den Paragraphen 185–187 von IPSAS 47, um zu bestimmen, welche Informationen zu jeder verbindlichen Vereinbarung in der Angabe der Transaktionsgegenleistung, die den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zum 31. Dezember 20X7 zugeordnet ist, aufzunehmen sind.

Verbindliche Vereinbarung A

EB261. Die Schulungsdienstleistungen sollen in den nächsten zwei Jahren erbracht werden, in der Regel mindestens einmal pro Monat. Für die erbrachten Leistungen zahlt das Ministerium einen Stundensatz von WE 25.

EB262. Da die Behörde für jede geleistete Stunde einen festen Betrag in Rechnung stellt, hat die Behörde gemäß Paragraph AL90 von IPSAS 47 das Recht, den Ressourcegeber:innen einen Betrag in Rechnung zu stellen, der dem Wert der bis dato erbrachten Leistung der Behörde entspricht. Folglich ist keine Angabe erforderlich, wenn die Behörde sich für die Anwendung des praktischen Behelfs gemäß Paragraph 186(b) von IPSAS 47 entscheidet.

Verbindliche Vereinbarung B

EB263. Schulungs- und Einarbeitungsdienstleistungen werden nach Bedarf erbracht, mit maximal vier Einsätzen pro Monat in den nächsten zwei Jahren. Das Ministerium zahlt einen festen Preis von WE 400 pro Monat für beide Dienstleistungen. Die Behörde misst ihren Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung anhand einer zeitbasierten Messgröße.

EB264. Die Behörde gibt den Betrag der Transaktionsgegenleistung, der noch nicht als Einnahmen erfasst wurde, in einer Tabelle mit quantitativen Zeitbändern an, die darstellt, wann die Behörde erwartet, den Betrag als Einnahmen zu erfassen. Die für die verbindliche Vereinbarung B enthaltenen Informationen in der Gesamtangabe sind wie folgt:

	20X8	20X9	Summe
	WE	WE	WE
Einnahmen, von denen erwartet wird, dass sie innerhalb dieser verbindlichen Vereinbarung mit 31. Dezember 20X7 erfasst werden	4.800 ⁷	2.400 ⁸	7.200

Verbindliche Vereinbarung C

EB265. Schulungsleistungen werden nach Bedarf in den nächsten zwei Jahren erbracht. Das Ministerium zahlt eine feste Gegenleistung von WE 100 pro Monat zuzüglich einer einmaligen variablen Gegenleistung von WE 0 bis WE 1.000 für eine einmalige behördliche Überprüfung und Zertifizierung der Mitarbeiter:innen des Ministeriums (d. h. einen Leistungsbonus). Die Behörde schätzt, dass ihr aus der variablen Gegenleistung ein Betrag von WE 750 zusteht. Basierend auf der Beurteilung der Faktoren in Paragraph 120 von IPSAS 47 durch die Behörde nimmt die Behörde die Schätzung der variablen Gegenleistung von WE 750 in die Transaktionsgegenleistung auf, da mit hoher Wahrscheinlichkeit keine wesentliche Rückgängigmachung der kumulierten Einnahmen vorgenommen wird. Die Behörde misst ihren Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung anhand einer zeitbasierten Messgröße.

EB266. Die Behörde gibt den Betrag der Transaktionsgegenleistung, der noch nicht als Einnahmen erfasst wurde, in einer Tabelle mit quantitativen Zeitbändern an, die darstellt, wann die Behörde erwartet, den Betrag als Einnahmen zu erfassen. Außerdem inkludiert die Behörde eine qualitative Erläuterung zu wesentlichen variablen Gegenleistungen, die nicht in der Angabe enthalten sind. Die für die verbindliche Vereinbarung C enthaltenen Informationen in der Gesamtangabe sind wie folgt:

⁷ WE 4.800 = WE 400 × 12 Monate.

⁸ WE 2.400 = WE 400 × 6 Monate.

	20X8	20X9	Summe
	WE	WE	WE
Einnahmen, von denen erwartet wird, dass sie innerhalb dieser verbindlichen Vereinbarung mit 31. Dezember 20X7 erfasst werden	1.575 ⁹	788 ¹⁰	2.363

EB267. Zusätzlich gibt die Behörde gemäß Paragraph 187 von IPSAS 47 qualitativ an, dass ein Teil des Leistungsbonus von der Angabe ausgeschlossen wurde, weil er nicht in die Transaktionsgegenleistung einbezogen wurde. Dieser Teil des Leistungsbonus wurde gemäß den Anforderungen zur Einschränkung von Schätzungen variabler Gegenleistungen in den Paragraphen 119–121 von der Transaktionsgegenleistung ausgeschlossen.

Beispiel 49 – Angabe zur den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneten Transaktionsgegenleistung – Qualitative Angabe

EB268. Am 1. Januar 20X2 geht das Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) eine verbindliche Vereinbarung mit einem anderen Ministerium über die Renovierung eines Gebäudes zu einer festen Gegenleistung von WE 10 Millionen ein. Die Renovierung des Gebäudes wird als eine einzelne Leistungsverpflichtung betrachtet, die Bauen und Wohnen über die Zeit erfüllt. Zum 31. Dezember 20X2 hat Bauen und Wohnen Einnahmen in Höhe von WE 3,2 Millionen erfasst. Bauen und Wohnen schätzt, dass die Renovierung im Jahr 20X3 abgeschlossen wird, es ist jedoch möglich, dass das Projekt in der ersten Hälfte von 20X4 abgeschlossen wird.

EB269. Zum 31. Dezember 20X2 gibt Bauen und Wohnen den Betrag der Transaktionsgegenleistung an, der noch nicht als Einnahmen erfasst wurde, im Rahmen der Angabe der Transaktionsgegenleistung, die dem verbleibenden nicht erfüllten Teil der Leistungsverpflichtung zugeordnet ist. Bauen und Wohnen macht zudem Angaben dazu, wann der Betrag voraussichtlich als Einnahmen erfasst wird. Die Angabe kann entweder quantitativ unter Verwendung von Zeitbändern erfolgen, die für die Dauer der verbleibenden Leistungsverpflichtung am besten geeignet sind oder durch eine qualitative Erläuterung. Da Bauen und Wohnen unsicher bezüglich des Zeitpunkts der Erfassung der Einnahmen ist, gibt Bauen und Wohnen diese Information qualitativ wie folgt, in Übereinstimmung mit Paragraph 185 von IPSAS 47 an:

Zum 31. Dezember 20X2 beträgt der Gesamtbetrag der Transaktionsgegenleistung, der der verbleibenden Leistungsverpflichtung zugeordnet ist, WE 6,8 Millionen und die Einheit wird diese Einnahmen erfassen, wenn das Gebäude fertiggestellt wird, was voraussichtlich innerhalb der nächsten 12 bis 18 Monate erfolgt.

Beispiel 50 – Angaben von Transaktionen, zu denen die Einheit gesetzlich oder durch andere staatliche Regelungen verpflichtet war

EB270. Ein staatliches Versorgungsunternehmen betreibt mehrere Kraftwerke und versorgt Privathaushalte mit Strom. Der Energiesektor in der Rechtsordnung ist stark reguliert und gemäß dem Strom- und Energiegesetz sind alle Versorgungsunternehmen, die Strom an Privathaushalte liefern, verpflichtet, Strom bereitzustellen, unabhängig von der Zahlungsfähigkeit der Haushalte. Üblicherweise beantragt ein Haushalt bei dem Versorgungsunternehmen die Stromanschlussmöglichkeit an seinem Standort. Im Rahmen des Anschlussprozesses schließt der Haushalt einen Stromkaufvertrag mit dem Versorgungsunternehmen ab, der die Zahlungsbedingungen und wirtschaftlichen Folgen bei Nichtzahlung, wie Zinsen oder Strafzahlungen, regelt.

⁹ Transaktionsgegenleistung = WE 3.150 (WE 100 x 24 Monate + WE 750 variable Gegenleistung) gleichmäßig über 24 Monate zu WE 1.575 pro Jahr erfasst.

¹⁰ WE 1.575 ÷ 2 = WE 788 (d. h. für 6 Monate des Jahres).

EB271. Der Stromkaufvertrag wird als verbindliche Vereinbarung mit Leistungsverpflichtungen angesehen, da das Versorgungsunternehmen zugestimmt hat, dem Käufer (dem Haushalt) ein eigenständiges Gut (Strom) im Austausch gegen eine Gegenleistung bereitzustellen. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen darf das Versorgungsunternehmen den anfänglichen Anschluss nicht verweigern oder die Stromversorgung aussetzen, selbst wenn der Haushalt in Zahlungsverzug ist – das heißt, das Versorgungsunternehmen ist verpflichtet, die Leistungsverpflichtung zur Stromversorgung unabhängig von der Zahlungsfähigkeit des Haushalts zu erfüllen.

EB272. Im Laufe des Jahres hat das Versorgungsunternehmen Strom bereitgestellt, woraus bei Erfassung der Einnahmen zu den Standardtarifen insgesamt WE 100 Millionen erwachsen wären, entsprechend 100 Prozent des bereitgestellten Stroms. Allerdings waren im Verlauf des Jahres einige Haushalte nicht in der Lage, ihre fälligen Beträge vollständig zu begleichen.

EB273. Das Versorgungsunternehmen wendet Paragraph AL37 von IPSAS 47 an und schätzt auf Basis historischer Daten, dass nur WE 90 Millionen der Forderungen eintreibbar sind. Für die verbleibenden WE 10 Millionen erkennt das Versorgungsunternehmen an, dass es implizit eine Preisnachlass in Höhe von WE 10 Millionen gewährt hat, bedingt durch die gesetzlichen Bestimmungen, die das Unternehmen verpflichten, weiterhin Strom bereitzustellen. Folglich erfasst das Versorgungsunternehmen Einnahmen in Höhe von WE 90 Millionen basierend auf der geschätzten Transaktionsgegenleistung. (Siehe Beispiel 11 für weitere Leitlinien zu impliziten Preisnachlässen.)

EB274. Um den Angabepflichten gemäß Paragraph 171 von IPSAS 47 zu entsprechen, gibt das Versorgungsunternehmen in den Anhangangaben zu seinen Jahresabschlüssen folgende Informationen an:

Das Versorgungsunternehmen unterliegt den Bestimmungen des Strom- und Energiegesetzes, welches alle Versorgungsunternehmen dazu verpflichtet, Strom an Privathaushalte bereitzustellen, unabhängig von deren Zahlungsfähigkeit. Folglich ist das Versorgungsunternehmen verpflichtet, alle privaten Käufer:innen an das Stromnetz anzuschließen und die Stromversorgung auch bei Zahlungsverzug aufrechtzuerhalten.

Im Berichtsjahr lieferte und stellte das Versorgungsunternehmen Strom im Wert von WE 100 Millionen den Haushalten in Rechnung, erfasste jedoch nur Einnahmen in Höhe von WE 90 Millionen, da dies der auf historischen Daten basierende erwartete einbringliche Betrag ist. Dementsprechend wurden WE 10 Millionen des in Rechnung gestellten Betrags nicht als Einnahmen erfasst.

Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen

Kapitaltransfers

EB275. Beispiel 51 veranschaulicht die Anwendung der Paragraphen AL140–AL142 von IPSAS 47 auf Kapitaltransfers. Beispiel 52 veranschaulicht die erstmalige Bewertung eines Transfers eines physischen Vermögenswerts.

Beispiel 51 – Kapitaltransfers

Fall A – Transfer bezieht sich nur auf den Bau eines Vermögenswerts

EB276. Einheit R geht eine verbindliche Vereinbarung mit Einheit P ein. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sehen wie folgt aus:

- (a) Einheit R wird einen Kapitaltransfer in Höhe von WE 22 Millionen in bar von Einheit P erhalten und Einheit R hat diese Mittel für den Bau eines Gebäudes zu nutzen. Es gibt keine Bedingungen über die Nutzung des Gebäudes nach dem Bau;
- (b) dieser Betrag basiert auf dem geplanten Bau und verbundenen Kosten. Die Mittel müssen der Einheit R vollständig zu Baubeginn bereitgestellt werden;
- (c) um die Durchführung der verbindlichen Vereinbarung für Einheit P zu erleichtern, verlangen die Bedingungen von der Einheit R:
 - (i) über einen detaillierten Bauplan zu verfügen, der die in jeder bedeutenden Bauphase abzuschließenden Aktivitäten (z. B. Räumung des Geländes, Errichtung, Rohbau usw.) sowie die budgetierten Kosten dieser Aktivitäten darlegt;

(ii) detaillierte Fortschrittsberichte in jeder bedeutenden Bauphase bereitstellen; und

- (d) nach Abschluss der Bauarbeiten erlangt Einheit R die Kontrolle über das Gebäude. Wenn der Bau nicht innerhalb von fünf Jahren abgeschlossen wird, behält Einheit R die Kontrolle über die im Bau befindlichen Arbeiten, jedoch sind nicht ausgegebene Mittel für den Bau an Einheit P zurückzugeben.

EB277. Einheit R hat festgestellt, dass die verbindliche Vereinbarung nur eine Leistungsverpflichtung umfasst und dass die Fertigstellung der im Bauplan beschriebenen Baumaßnahmen, gemessen an den für diese Aktivitäten angefallenen Kosten, ein angemessenes Maß für den Fortschritt bei der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung darstellt.

EB278. Im vorliegenden Beispiel besteht der Gehalt der verbindlichen Vereinbarung darin, Mittel für den Bau des Gebäudes zu erhalten, wobei keine Übertragung im Zusammenhang mit der anschließenden Nutzung des Gebäudes durch Einheit R erfolgte. Daher erfasst Einheit R bei Eingang der WE 22 Millionen sowohl Zahlungsmittel als auch eine Verbindlichkeit in Höhe von insgesamt WE 22 Millionen, da die Erfüllung der Leistungsverpflichtung (also der Bau des Gebäudes) noch nicht begonnen wurde und Rückerstattung aller nicht für den Bau verwendeten Mittel erforderlich ist.

EB279. Während Einheit R die Bauarbeiten im Bauplan abschließt, werden die dafür anfallenden Kosten verwendet, um den Prozentsatz der abgeschlossenen Bauarbeiten zu bestimmen. Einheit R wendet diesen Prozentsatz auf die WE 22 Millionen an, um den Betrag der abgegrenzten Einnahmen zu ermitteln, der von den Verbindlichkeiten auszubuchen und während des Bauzeitraums als Einnahmen zu erfassen ist.

Fall B – Der Transfer bezieht sich auf den Bau und Betrieb des Vermögenswerts

EB280. Aufbauend auf Fall A legt die verbindliche Vereinbarung fest, dass

- (a) der Förderbetrag auf WE 32 Millionen erhöht wurde. Der Betrag basiert auf den budgetierten Baukosten von WE 20 Millionen, baubezogenen Gemeinkosten in Höhe von WE 2 Millionen sowie einer Subvention von WE 10 Millionen zur Deckung eines Teils der Betriebskosten des Gebäudes als öffentliche Bibliothek in den ersten 10 Jahren nach Fertigstellung;
- (b) Einheit R während der ganzen 10 Jahre verpflichtet ist, Nachweise bereitzustellen, dass das Gebäude als öffentliche Bibliothek betrieben wurde. Die Nachweise können Dokumente wie geprüfte Abschlüsse umfassen, die Details zu den von Einheit R getragenen Betriebskosten enthalten;
- (c) wenn Einheit R zu einem beliebigen Zeitpunkt während der 10 Jahre aufhört, das Gebäude als Bibliothek zu betreiben, sie einen Teil der WE 10 Millionen an Einheit P zurückzahlen muss, basierend auf der verbleibenden Zeit der 10-Jahresperiode. Zum Beispiel müsste Einheit R bei Einstellung des Bibliotheksbetriebs nach zwei Jahren WE 8 Millionen an Einheit P zurückzahlen; und
- (d) ähnlich wie in Fall A überträgt Einheit P die gesamten WE 32 Millionen zu Beginn des Bauzeitraums an Einheit R. Einheit R ist zudem verpflichtet, Einheit P Informationen über den Baufortschritt zu liefern.

EB281. In diesem Szenario berücksichtigt Einheit R den Gehalt der Transaktion gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und kommt zu dem Schluss, dass die verbindliche Vereinbarung aus zwei Leistungsverpflichtung besteht: der Errichtung des Gebäudes und dem Betrieb des Gebäudes als Bibliothek über einen Zeitraum von zehn Jahren. Unter Anwendung der Anforderungen aus IPSAS 47 hat Einheit R WE 22 Millionen dem Bau des Gebäudes und WE 10 Millionen dem Betrieb des Gebäudes als öffentliche Bibliothek zugeordnet.

EB282. Für die Leistungsverpflichtung im Zusammenhang mit dem Bau des Gebäudes erfasst Einheit R, wie in Fall A, bei Eingang der Mittel eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 22 Millionen. Einheit R bucht die Verbindlichkeit in Höhe von WE 22 Millionen während der Bauphase entsprechend dem Baufortschritt, der anhand der direkt angefallenen Baukosten ermittelt wird, aus (und erfasst sie als Einnahmen).

EB283. Für die Leistungsverpflichtung im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gebäudes als Bibliothek stellt Einheit R fest, dass diese Leistungsverpflichtung im Laufe des zehnjährigen Betriebs des Gebäudes als Bibliothek erfüllt wird. Daher wird bei Erhalt der Mittel eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 10 Millionen erfasst. Nach Abschluss der Bauarbeiten bucht Einheit R jährlich eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 1 Million aus, während sie das Gebäude als öffentliche Bibliothek betreibt und erfasst diesen Betrag als Einnahmen.

Fall C – Der Transfer bezieht sich auf den Bau und Betrieb eines Vermögenswerts und eine zusätzliche Strafe ist zu zahlen, wenn die Einheit den Betrieb des Vermögenswerts beendet

EB284. In diesem Szenario umfasst die verbindliche Vereinbarung alle Bedingungen von Fall B und zusätzlich noch die Folgenden:

- (a) Die verbindliche Vereinbarung sieht unter bestimmten Bedingungen eine Strafe von WE 5 Millionen vor. Wenn Einheit R das Gebäude innerhalb der 10 Jahre aufhört als Bibliothek zu betreiben, muss sie an die Einheit P eine Strafe in Höhe von WE 5 Millionen zahlen;
- (b) Die Strafe in Höhe von WE 5 Millionen muss zusätzlich zur Rückzahlung der Mittel gezahlt werden, da die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung in Bezug auf den Bau oder den Betrieb des Vermögenswerts nicht eingehalten wurden. Zur Klarstellung: Wenn Einheit R den Bau des Gebäudes abgeschlossen und die Bibliothek 9 Jahre lang betrieben hat, aber den Betrieb zu Beginn des 10. Jahres beendet, muss sie WE 6 Millionen (Rückzahlung von WE 1 Millionen der nicht realisierten Einnahmen in Bezug auf den Betriebszuschuss plus WE 5 Millionen Strafe) an Einheit P zahlen.

EB285. In diesem Szenario erfolgt die Bilanzierung der Transferbeträge in Höhe von WE 22 Millionen und WE 10 Millionen für den Bau und Betrieb des Gebäudes als Bibliothek entsprechend den Fällen A und B. Das heißt, die WE 32 Millionen werden bei Eingang als Verbindlichkeit erfasst. Anschließend wird die Verbindlichkeit in Höhe von WE 22 Millionen während der Bauphase ausgebucht und als Einnahmen erfasst, während die Verbindlichkeit in Höhe von WE 10 Millionen über den zehnjährigen Betriebszeitraum ausgebucht und als Einnahmen erfasst wird.

EB286. Die zusätzliche Strafzahlung in Höhe von WE 5 Millionen wird von Einheit R nicht erfasst, da es sich dabei um eine Eventualverbindlichkeit handelt (wie in IPSAS 19 definiert), die keine gegenwärtige Verpflichtung darstellt (wie im Kapitel 5, Bestandteile des Abschlusses, des Rahmenkonzepts beschrieben). Diese Strafe wird erst dann zu einer gegenwärtigen Verpflichtung, wenn das vergangene Ereignis (Verstoß gegen die Bedingungen der Vereinbarung durch Nichtbetrieb des Gebäudes als Bibliothek) eingetreten ist. Einheit R muss prüfen, ob gemäß IPSAS 19 eine Angabe der Eventualverbindlichkeit erforderlich ist.

Fall D – Der Transfer bezieht sich nur auf den Betrieb eines Vermögenswerts

EB287. Das folgende Szenario ist unabhängig von Fall A-C und veranschaulicht die Bilanzierung von Einnahmen aus einem Betriebstransfer, um die Unterschiede bei der Bilanzierung von Einnahmen von Kapitaltransfers zu unterstreichen.

EB288. In diesem Szenario:

- (a) ist das Gebäude im Besitz der Einheit R;
- (b) enthält die verbindliche Vereinbarung die Bedingungen in Bezug auf einen Transfer in Höhe von WE 10 Millionen zur Subventionierung des Betriebs des Gebäudes als öffentliche Bibliothek für 10 Jahre. Der Transfer der Mittel muss bei Finalisierung der verbindlichen Vereinbarung erfolgen;
- (c) ist Einheit R während der ganzen 10 Jahre verpflichtet, Nachweise bereitzustellen, dass das Gebäude als öffentliche Bibliothek betrieben wurde;
- (d) muss Einheit R einen Teil der WE 10 Millionen an Einheit P zurückzahlen, wenn Einheit R zu einem beliebigen Zeitpunkt während der 10 Jahre aufhört, das Gebäude als Bibliothek zu betreiben, basierend auf der verbleibenden Zeit der 10-Jahresperiode.

EB289. In diesem Szenario bezieht sich der Transfer der WE 10 Millionen nur auf die Leistungsverpflichtung das bestehende Gebäude über eine Periode von 10 Jahren als öffentliche Bibliothek zu betreiben. Bis zum Eingang erfasst Einheit R die WE 10 Millionen als Verbindlichkeit.

EB290. Einheit R hat festgestellt, dass diese Leistungsverpflichtung erfüllt wurde, da das Gebäude 10 Jahre lang als Bibliothek betrieben wurde. Daher bucht Einheit R die Verbindlichkeit aus und erfasst die Einnahmen in Höhe von WE 1 Millionen pro Jahr, da sie das Gebäude als öffentliche Bibliothek betreibt.

Beispiel 52 – Übertragungen physischer Vermögenswerte

EB291. Ein öffentliches Gesundheitsnetzwerk (Gesundheitsnetzwerk) geht am 1. Januar 20X2 eine verbindliche Vereinbarung mit der regionalen Regierung (Regierung) ein und vereinbart Folgendes:

- (a) die Regierung wird das Eigentum an einem Röntgengerät an das Gesundheitsnetzwerk übertragen, sobald die verbindliche Vereinbarung abgeschlossen ist;
- (b) das Gesundheitsnetzwerk wird das Gerät für die Dauer von zehn Jahren zur Erbringung von Röntgenbildgebungsdienstleistungen für die Bürger:innen in der Region verwenden. Nach Ablauf dieser zehn Jahre behält das Gesundheitsnetzwerk das Eigentum am Gerät;
- (c) sollte das Gesundheitsnetzwerk die Nutzung des Geräts zur Erbringung der Bildgebungsdienstleistungen während des zehnjährigen Zeitraums einstellen, ist es verpflichtet, das Gerät an die Regierung zurückzugeben; und
- (d) zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt die verbleibende Nutzungsdauer des Röntgengeräts 15 Jahre.

EB292. In diesem Szenario stellt die Transaktion eine Übertragung im Sinne von Paragraph 4 von IPSAS 47 dar, ist jedoch kein Kapitaltransfer, da das Gesundheitsnetzwerk nicht verpflichtet ist, den erhaltenen physischen Vermögenswert zum Erwerb oder Bau eines nicht finanziellen Vermögenswerts zu verwenden.

EB293. Bei der Übertragung des Röntgengeräts wendet das Gesundheitsnetzwerk Paragraph 129 von IPSAS 47 an und erfasst und bewertet den Vermögenswert zum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert zum Erwerbszeitpunkt gemäß IPSAS 45. Die Einheit erfasst außerdem eine entsprechende Verbindlichkeit, die im Laufe der zehn Jahre, während der Erfüllung der Leistungsverpflichtung im Laufe der Zeit, ausgebucht wird (und erfasst Einnahmen). Das Gesundheitsnetzwerk würde das Röntgengerät zudem entsprechend der verbleibenden Nutzungsdauer von 15 Jahren gemäß IPSAS 45 abschreiben.

Versprechen*Beispiel 53 – Aufruf im Fernsehen für ein öffentliches Krankenhaus*

EB294. Am Abend des 30. Juni 20X5 sendet ein Fernsehsender einen Spendenaufruf für ein öffentliches Krankenhaus (das Krankenhaus). Der jährliche Abschlussstichtag des Krankenhauses ist der 30. Juni. Fernsehzuschauer:innen melden sich telefonisch oder per Mail und versprechen, Spenden eines bestimmten Geldbetrags zu senden. Zum Schluss des Aufrufs wurden WE 2 Millionen versprochen. Die versprochenen Spenden sind nicht verbindlich für jene, die das Versprechen gemacht haben. Erfahrungen mit früheren Aufrufen zeigen, dass ungefähr 75 Prozent der versprochenen Spenden getätigt werden.

EB295. Das Krankenhaus erfasst keinen Betrag in ihrem Abschluss für allgemeine Zwecke in Bezug auf die Versprechen. Das Krankenhaus kontrolliert die Ressourcen in Bezug auf das Versprechen nicht, da sie nicht die Fähigkeit hat, den Zugang Anderer zum wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial der versprochenen Ressourcen auszuschließen oder zu regulieren. Daher kann sie den Vermögenswert oder die verbundenen Einnahmen nicht erfassen bis die Spende für die Spender:innen gemäß Paragraph AL150 von IPSAS 47 verbindlich wird.

Geförderte Kredite

Beispiel 54 – Geförderte Kredite

EB296. Eine Einheit erhält von einer multilateralen Entwicklungsbehörde (Behörde) für den Bau von zehn Schulen in den nächsten fünf Jahren eine Finanzierung in Höhe von WE 6 Mio. Die Finanzierung wird unter den folgenden Bedingungen gewährt:

- (a) wenn die Schulen tatsächlich gebaut werden, muss ein Betrag von WE 1 Mio. der Finanzierung nicht zurückgezahlt werden;
- (b) ein Betrag von WE 5 Mio. der Finanzierung ist wie folgt zurückzuzahlen:

Jahr	zu zahlendes Kapital
1	0 %
2	10 %
3	20 %
4	30 %
5	40 %

- (c) es wird ein Zinssatz von 5 % p. a. über die Laufzeit des Kredits berechnet (es wird angenommen, dass die Zinsen jährlich nachträglich gezahlt werden). Der marktübliche Zinssatz für ähnliche Kredite beträgt 10 Prozent;
- (d) sofern die Schulen nicht gebaut werden, ist die gewährte Finanzierung an die spendende Behörde zurückzuzahlen (es wird angenommen, dass bei der spendenden Behörde wirksame Überwachungssysteme vorhanden sind und sie in der Vergangenheit bereits die Rückzahlung nicht verwendeter Mittel verlangt hat); und
- (e) die Einheit hat über die Laufzeit des Kredits die folgenden Schulen gebaut:

Jahr	Status
1	Bau einer Schule abgeschlossen
2	Bau von drei Schulen abgeschlossen
3	Bau von fünf Schulen abgeschlossen
4	Bau von zehn Schulen abgeschlossen

EB297. Die Einheit stellte fest, dass der Gehalt der WE 1 Millionen Einnahmen darstellt und keine Zuführungen von Anteilseigner:innen. Dem Gehalt nach hat die Einheit einen geförderten Kredit erhalten, der einen Transfer in Höhe von WE 1 Million und einen Kredit in Höhe von 5 Millionen beinhaltet und einen zusätzlichen Transfer in Höhe von WE 784.550 (d. h. die Differenz zwischen dem Krediterlös in Höhe von WE 5 Mio. und dem Barwert der vertraglichen Zahlungsflüsse aus dem Kredit, die zum marktüblichen Zinssatz von 10 % abgezinst wurden).

EB298. Unter Berücksichtigung der Paragraphen AL152–AL153 von IPSAS 47 bilanziert die Einheit den Transfer in Höhe von WE 1 Mio. + WE 784.550 gemäß diesem Standard und der Kredit sowie die zugehörigen vertraglichen Zins- und Kapitalbetragszahlungen gemäß IPSAS 41.

EB299. Die Buchungssätze sind unterhalb veranschaulicht:

1. Beim erstmaligen Ansatz hat der Ressourcenempfänger die folgenden Beträge anzusetzen:				
SOLL		Bank	WE 6.000.000	
	HABEN	Kredit		WE 4.215.450
	HABEN	Verbindlichkeit		WE 1.784.550

2. Jahr 1: Der Ressourcenempfänger hat folgende Beträge anzusetzen:				
SOLL		Verbindlichkeit	WE 178.455	
	HABEN	Einnahmen		WE 178.455
(Bau von 1/10 Schulen abgeschlossen × WE 1.784.550) (Anmerkung: Die Journalbuchungen für die Rückzahlung der Zinsen und Kapitalbeträge sowie Zinsabgrenzungen sind in diesem Beispiel nicht dargestellt, da es dazu gedacht ist, die Erfassung von Einnahmen aus geförderten Krediten zu veranschaulichen. Umfassende Beispiele sind in den Erläuternden Beispielen zu IPSAS 41 enthalten).				

3. Jahr 2: Der Ressourcenempfänger hat folgende Beträge anzusetzen (es wird angenommen, dass die Folgebewertung des geförderten Kredits zu fortgeführten Anschaffungskosten erfolgt):				
SOLL		Verbindlichkeit	WE 356.910	
	HABEN	Einnahmen		WE 356.910
(Bau von 3/10 Schulen abgeschlossen × WE 1.784.550 – WE 178,455 bereits erfasst)				

4. Jahr 3: Der Ressourcenempfänger hat folgende Beträge anzusetzen:				
SOLL		Verbindlichkeit	WE 356.910	
	HABEN	Einnahmen		WE 356.910
(Bau von 5/10 Schulen abgeschlossen × WE 1.784.550 – WE 535.365 bereits erfasst)				

5. Jahr 4: Der Ressourcenempfänger hat folgende Beträge anzusetzen:				
SOLL		Verbindlichkeit	WE 892.275	
	HABEN	Einnahmen		WE 892.275
(Bau von allen Schulen abgeschlossen, WE 1.784.550 – WE 892.275) Wird der geförderte Kredit ohne Bedingungen gewährt, hätte der Ressourcenempfänger beim erstmaligen Ansatz die folgenden Beträge anzusetzen:				
SOLL		Bank	WE 6.000.000	
	HABEN	Kredit		WE 4.215.450
	HABEN	Einnahmen		WE 1.784.550

Geförderte Leasingvereinbarungen

Beispiel 54A – Geförderte Leasingvereinbarungen (Leasingnehmende) Konzession resultiert von 30 % geringeren vertraglichen Zahlungen als die Zahlungen für die Leasingvereinbarung zu Marktbedingungen.

EB296A. Die Einheit des öffentlichen Sektors X (Leasingnehmende) geht eine Leasingvereinbarung mit Gemeinde Y (Leasinggebende) ein, ein Gebäude zur Bereitstellung von medizinischen Dienstleistungen an die Bürger:innen über 5 Jahre zu nutzen. Die Leasinggebende reguliert nicht die Art der bereitgestellten medizinischen Dienstleistungen an die Bürger:innen.

Die jährliche Zahlung für die Leasingvereinbarung zu Marktbedingungen basierend auf der derzeitigen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts beträgt WE 5.312.420.

Die Leasingvereinbarung schreibt vor, dass die Zahlungen über fünf Jahre lang aufgeteilt werden:

Jahr 1: WE 3.718.694

Jahr 2: WE 3.718.694

Jahr 3: WE 3.718.694

Jahr 4: WE 3.718.694

Jahr 5: WE 3.718.694

Das stellt eine vereinbarte Verminderung von 30 % der Leasingzahlungen zu Marktbedingungen dar. Der Grenzfremdkapitalzinssatz der Leasingnehmenden beträgt 5 Prozent pro Jahr und lässt sich von der Leasingnehmenden leicht feststellen.

Die Leasingvereinbarung beinhaltet eine Leistungsverpflichtung, das Gebäude für 5 Jahre zur Erbringung von medizinischen Dienstleistungen an die Bürger:innen zu nutzen. Die Leistungsverpflichtung wird linear erfüllt.

Analyse

Es handelt sich um eine geförderte Leasingvereinbarung, da der Barwert der Leasingzahlungen zu Marktbedingungen basierend auf der aktuellen Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts höher ist als der Barwert der vertraglich vereinbarten Zahlungen. Die Leasingnehmende hat effektiv eine Konzession in Höhe von WE 6.900.000 erhalten, welche der Differenz zwischen dem Barwert der Leasingzahlungen zu Marktbedingungen und dem Barwert der vertraglich vereinbarten Zahlungen entspricht. (Anmerkung: Die Einheit hätte zu beurteilen, ob der Gehalt des Betrags von WE 6.900.000 eine Zuführungen von Anteilseigner:innen oder Einnahmen darstellt; für die Zwecke dieses Beispiels wird angenommen, dass es sich bei den WE 6.900.000 um Einnahmen handelt).

Die Einnahmen in Höhe von WE 6.900.000 werden gemäß IPSAS 47 bilanziert, während die Leasingvereinbarung mitsamt den damit verbundenen vertraglichen Zins- und Leasingzahlungen gemäß IPSAS 43 bilanziert wird.

Die Journalbuchungen zur Bilanzierung der geförderten Leasingvereinbarung sind wie folgt:

1. Beim erstmaligen Ansatz hat die Leasingnehmende die folgenden Beträge anzusetzen:			
SOLL	Nutzungsrecht	WE 23.000.000	
HABEN	Leasingverbindlichkeit		WE 16.100.000
HABEN	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung		WE 6.900.000
2. Jahr 1: die Leasingnehmende hat folgende Beträge anzusetzen:			
SOLL	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.380.000	
HABEN	Einnahmen		WE 1.380.000

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch die Leasingnehmende erfüllt WE 6.900.000)

(Anmerkung: Die Journalbuchungen für die Rückzahlung der Zinsen und Kapitalbeträge sowie Zinsabgrenzungen sind in diesem Beispiel nicht dargestellt, da es dazu gedacht ist, die Erfassung von Einnahmen aus geförderten Leasingvereinbarungen zu veranschaulichen. Umfassende Beispiele sind in den Erläuternden Beispielen zu IPSAS 43 enthalten).

3. Jahr 2: Die Leasingnehmende hat folgende Beträge zu erfassen (die Leasingnehmende bewertet die geförderten Leasingvereinbarungen in der Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten):

SOLL	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.380.000	
	HABEN Einnahmen		WE 1.380.000

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch X erfüllt WE 6.900.000)

4. Jahr 3: Die Leasingnehmende hat folgende Beträge anzusetzen:

SOLL	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.380.000	
	HABEN Einnahmen		WE 1.380.000

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch X erfüllt WE 6.900.000)

5. Jahr 4: Die Leasingnehmende hat folgende Beträge anzusetzen:

SOLL	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.380.000	
	HABEN Einnahmen		WE 1.380.000

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch X erfüllt WE 6.900.000)

6. Jahr 5: Die Leasingnehmende hat folgende Beträge anzusetzen:

SOLL	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 1.380.000	
	HABEN Einnahmen		WE 1.380.000

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch X erfüllt WE 6.900.000)

Wurde die geförderte Leasingvereinbarung mit einer Leistungsverpflichtung gewährt, die im ersten Jahr erfüllt wird, würde die Leasingnehmende bei erstmaliger Erfassung Folgendes buchen:

SOLL	Nutzungsrecht	WE 23.000.000	
	HABEN Leasingverbindlichkeit		WE 16.100.000
	HABEN Einnahmen		WE 6.900.000

Schulderlass

Beispiel 55 – Schulderlass

EB300. Die nationale Regierung (Regierung N) ging eine verbindliche Vereinbarung ein, um einer kommunalen Regierung (Regierung L) einen Kredit in Höhe von WE 20 Millionen zu gewähren, damit Regierung L eine Wasseraufbereitungsanlage bauen kann. Nach einer Änderung der Strategie entscheidet sich Regierung N, den Kredit zu erlassen und informiert die kommunale Regierung schriftlich darüber. Dabei legt sie die Kreditunterlagen bei, in denen vermerkt ist, dass der Kredit erlassen wurde.

EB301. Nach Erhalt dieses Schreibens und der unterzeichneten Dokumente von Regierung N bucht Regierung L die Verbindlichkeit aus und erfasst in der Berichtsperiode, in der die Verbindlichkeit ausgebucht wird, die Einnahmen in der Ergebnisrechnung gemäß den Paragraphen AL155–AL158 von IPSAS 47.

Hinterlassenschaften

Beispiel 56 – Beabsichtigte Hinterlassenschaft

EB302. Eine 25-jährige Absolventin (die Absolventin) einer öffentlichen Universität benennt die öffentliche Universität (die Universität) als Hauptbegünstigte in ihrem Testament. Das wird an die Universität kommuniziert. Die Absolventin ist unverheiratet, hat keine Kinder und hat einen Nachlass mit einem derzeitigen Wert in Höhe von WE 500.000.

EB303. Die Universität erfasst gemäß der Paragraphen AL161–AL163 von IPSAS 47 keinen Vermögenswert oder Einnahmen in ihrem Abschluss für allgemeine Zwecke für die Periode, in der das Testament erstellt wurde. Das Ereignis in der Vergangenheit für eine Hinterlassenschaft ist der Tod der Erblassenden (Absolventin), der nicht stattgefunden hat.

Schenkungen und Spenden einschließlich Sachleistungen in Form von Gütern

Beispiel 57 – Sachleistungen in Form von Gütern

EB304. Ein Verteidigungsministerium der Regierung A (Verteidigungsministerium) vereinbart mit einer Hilfsorganisation der Regierung B (Hilfsorganisation), ihre veralteten Zelte als Notunterkünfte für den Einsatz nach einer Naturkatastrophe bereitzustellen. Das Verteidigungsministerium hat die Zelte zwei Jahre vor der Übertragung an die Hilfsorganisation zu einem Preis von WE 100 pro Einheit erworben. In der Vereinbarung ist festgelegt, dass die Zelte mit einem Wert von WE 100 pro Einheit bewertet werden.

EB305. Die Hilfsorganisation kommt zu dem Schluss, dass sie eine Spende als Sachleistung in Form von Gütern erhalten hat und wendet die Paragraphen AL164–AL167 von IPSAS 47 an. Bei Erhalt stellt die Hilfsorganisation fest, dass IPSAS 45 der einschlägige IPSAS ist und dass die Zelte für die operative Leistungsfähigkeit gehalten werden. Die Hilfsorganisation ermittelt einen operativen Zeitwert von WE 50 für diese veraltete Zeltausführung. Deshalb erfasst die Hilfsorganisation die Einnahmen zum Wert von WE 50 pro empfangener Einheit, anstatt zum in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Wert von WE 100.

Beispiel 58 – Außenhilfe

EB306. Die nationale Regierung A (Regierung A) geht eine Vereinbarung über Außenhilfe mit der nationalen Regierung B (Regierung B) ein, die Regierung A über einen Zeitraum von zwei Jahren Entwicklungshilfe zur Unterstützung der Gesundheitsziele von Regierung A bereitstellt. Die Vereinbarung über die Außenhilfe ist für beide Parteien durch ein internationales Gericht verbindlich. Die Vereinbarung legt die Einzelheiten der Entwicklungshilfe fest, die Regierung A zusteht, sowie die Arten von Posten oder Ausgaben, für die die Mittel verwendet werden dürfen, um die Gesundheitsziele zu fördern. Die Regierung A bewertet die Transaktionsgegenleistung der Entwicklungshilfe mit WE 5 Millionen. Nicht innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums verwendete Mittel sind an Regierung B zurückzugeben.

EB307. Bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung hat Regierung A ein kombiniertes Recht/eine kombinierte Verpflichtung, das bzw. die einen einzelnen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit darstellt und mit Null bewertet wird, da die verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt ist. Regierung A wird einen Vermögenswert in der Bilanz gemäß den Paragraphen 18–25 erfassen (beispielsweise wenn Regierung A einen Ressourcenzufluss von Regierung B erhält oder wenn Regierung A beginnt, ihre Leistungsverpflichtung durch die Durchführung zulässiger Ausgaben gemäß den Bedingungen der Vereinbarung über Außenhilfe zu erfüllen). Regierung A würde auch eine Verbindlichkeit erfassen, die beim Erfüllen der Leistungsverpflichtung ausgebucht (und als Einnahmen erfasst) wird.

Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten

Beispiel 59 – Sachleistungen in Form von Nutzungsrechten

EB308. Die Einheit des öffentlichen Sektors Z (Einheit Z) geht mit einer Regierungsbehörde (Behörde) eine Vereinbarung über fünf Jahre ein, in deren Rahmen sie das Recht erhält, ein Sportfeld kostenfrei zu nutzen, das speziell für die Jugend vorgesehen ist. Die Behörde reguliert nicht die Art oder den Preis der Sportdienstleistungen, die Einheit Z bereitstellt.

Ein ähnliches Sportfeld, das zur gleichen Zeit mit den gleichen Eigenschaften an einem anderen Ort errichtet wurde, wird von derselben Regierungsbehörde an eine Einheit des privaten Sektors für jährlich WE 300.000 für fünf Jahre verleast und wird als marktüblich angesehen. Diese Information ist öffentlich auf der Website der Behörde verfügbar.

Der Grenzfremdkapitalzinssatz von Einheit Z beträgt 5 Prozent pro Jahr.

Fall A – Eine verbindliche Vereinbarung mit Leistungsverpflichtung wird über fünf Jahre lang erfüllt

Einheit Z stellt fest, dass sie im Rahmen der Vereinbarung ein durchsetzbares Recht auf die kostenfreie Nutzung des Sportfelds hat und gleichzeitig eine durchsetzbare Verpflichtung hat (da die Behörde die Vereinbarung kündigen kann, wenn das Sportfeld innerhalb der fünf Jahre nicht durchweg von Jugendlichen genutzt wird). Einheit Z kommt zu dem Schluss, dass die Vereinbarung die Definition einer verbindlichen Vereinbarung erfüllt und eine Leistungsverpflichtung beinhaltet, die sicherstellen soll, dass das Sportfeld ausschließlich von Jugendlichen genutzt wird. Diese Leistungsverpflichtung wird im Laufe der Zeit linear erfüllt.

Einheit Z bestätigt, dass der Gehalt des Nutzungsrechts keine Zuführung von Anteilseigner:innen darstellt.

Analyse

Einheit Z erwarb kostenlos eine Sachleistung in Form noch Nutzungsrechten. Der Barwert der Zahlungen zu Marktbedingungen beträgt WE 1.298.843 (siehe Tabelle 1), was dem Wert der Sachleistung in Form von Nutzungsrechten und den Gesamteinnahmen entspricht. IPSAS 45 wird für die fortlaufende Bilanzierung für die Sachleistung in Form von Nutzungsrechten angewendet.

Die Buchungssätze für die Bilanzierung der Sachleistung in Form von Nutzungsrechten und Einheiten sieht wie folgt aus:

1. Beim erstmaligen Ansatz hat Einheit Z die folgenden Beträge anzusetzen:

	Nutzungsrecht	WE 1.298.843	
HABEN	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung		WE 1.298.843

2. Jahr 1: Einheit Z hat folgende Beträge anzusetzen:

	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 259.769	
HABEN	Einnahmen		WE 259.769

(1/5 der Leistungsverpflichtung durch Einheit Z erfüllt WE 1.298.843)

3. Jahr 2: Einheit Z hat folgende Beträge anzusetzen:

	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 259.769	
HABEN	Einnahmen		WE 259.769

(1/5 der Leistungsverpflichtung erfüllt WE 1.298.843)

4. Jahr 3: Einheit Z hat folgende Beträge anzusetzen:

	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 259.769	
HABEN	Einnahmen		WE 259.769

(1/5 der Leistungsverpflichtung erfüllt WE 1.298.843)

5. Jahr 4: Einheit Z hat folgende Beträge anzusetzen:

	Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung	WE 259.769	
HABEN	Einnahmen		WE 259.769

(1/5 der Leistungsverpflichtung erfüllt WE 1.298.843)

6. Jahr 5: Einheit Z hat folgende Beträge anzusetzen:

Verbindlichkeit aus einer verbindlichen
Vereinbarung WE 259.769

HABEN Einnahmen WE 259.769

(1/5 der Leistungsverpflichtung erfüllt WE 1.298.843)

Fall B – Eine verbindliche Vereinbarung mit Leistungsverpflichtung wird im ersten Jahr erfüllt

Einheit Z stellt fest, dass sie im Rahmen der Vereinbarung ein durchsetzbares Recht auf die kostenfreie Nutzung des Sportfelds sowie eine durchsetzbare Verpflichtung hat, die im ersten Jahr erfüllt wird.

SOLL Nutzungsrecht WE 1.298.843

HABEN Einnahmen WE 1.298.843

Tabelle 1: jährliche Zahlung (Verwendung des Grenzfremdkapitalzinssatz von Einheit Z in Höhe von 5 %)

	nicht abgezinst jährliche Zahlungen für die Leasingvereinbarung zu Marktbedingungen	Barwert der Zahlungen zu Marktbedingungen (Wert des Nutzungsrechts und Gesamteinnahmen)
	(1)	(2)
Jahr 1	300.000	285.714
Jahr 2	300.000	272.109
Jahr 3	300.000	259.151
Jahr 4	300.000	246.811
Jahr 5	300.000	235.058
Summe	1.500.000	1.298.843

VERGLEICH MIT IFRS 15

Die Bilanzierungsanforderungen in IPSAS 47, *Einnahmen*, für verbindliche Vereinbarungen basieren in erster Linie auf IFRS 15, *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* (veröffentlicht im Jahr 2014, einschließlich Änderungen bis März 2018). Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 47 und IFRS 15 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 47 ist auf alle Transaktion in Bezug auf Einnahmen im öffentlichen Sektor anzuwenden, die aus Transaktionen mit oder ohne verbindliche Vereinbarungen resultieren können. IFRS 15 ist auf einen Teil der verbindlichen Vereinbarungen anzuwenden, im Besonderen auf Verträge zur Lieferung von Güter und Dienstleistungen an Kunden.
- IPSAS 47 verlangt von einer Einheit ausdrücklich, zu bestimmen, ob die Einnahmen aus einer Transaktion mit oder ohne verbindliche Vereinbarung resultieren. IFRS 15 verlangt von einer Einheit nicht ausdrücklich, zu bestimmen, ob die Einnahmen aus einem Vertrag resultieren.
- IPSAS 47 verwendet den Begriff „Leistungsverpflichtung“ für die Bilanzierungseinheit für die Erfassung von Einnahmen in einer verbindlichen Vereinbarung, was eine Zusage zur internen Nutzung von Ressourcen für eigenständige Güter oder Dienstleistungen ist oder zur Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an eine andere Partei ist (d. h. Käufer:innen oder Drittbegünstigte). IFRS 15 verwendet den Begriff „Erfüllungsverpflichtung“ für die Bilanzierungseinheit für die Erfassung von Einnahmen in einem Vertrag, was eine Zusage zur Übertragung von eigenständigen Gütern oder Dienstleistungen an einen Kunden ist.
- Das Konzept der Leistungsverpflichtungen in IPSAS 47 ist breiter als jenes der Erfüllungsverpflichtungen in IFRS 15. Daher ist IAS 20, *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*, nicht für Organisationen des öffentlichen Sektors anwendbar, da IPSAS 47 Grundsätze für die Bilanzierung von Kapitaltransfers und anderen Transfers, die aus verbindlichen Vereinbarungen entstehen, beinhaltet.
- IPSAS 47 verlangt von einer Einheit, alle Transaktionen anzugeben, bei denen sie verpflichtet ist, ihre Verpflichtung zu erfüllen, unabhängig von der Fähigkeit oder Absicht der Gegenpartei, zu zahlen und der Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit der Gegenleistung. IFRS 15 verlangt eine solche Angabe nicht.
- IPSAS 47 verwendet eine andere Terminologie als IFRS 15. IPSAS 47 verwendet zum Beispiel die Begriffe „Leistungsverpflichtung“, „Ressourcengeber:innen“, „eigenständiger Wert“ und „wirtschaftlicher Gehalt“, während IFRS 15 die Begriffe „Erfüllungsverpflichtung“, „Kunde“, „Einzelverkaufspreis“ und „wirtschaftliche Substanz“, verwendet.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 47, *Einnahmen*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Die Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen der Bilanzierung nach IPSAS 47 und den GFS hängen von den Tatsachen und Umständen der Transaktionen in Bezug auf Einnahmen ab.
- Sowohl IPSAS 47 und die GFS verlangen von einer Einheit Einnahmen nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung zu bilanzieren. IPSAS 47 verwendet jedoch Bilanzierungsterminologie, während die GFS Wirtschaftsterminologie verwenden, die zum gleichen Ergebnis führen kann.
- IPSAS 47 unterscheidet zwischen Einnahmen aus Transaktionen mit oder ohne einer verbindlichen Vereinbarung. Die GFS unterscheiden Transaktionen in Bezug auf Einnahmen durch ihre Eigenschaften, einschließlich der Frage, ob es sich um Marktbedingungen handelt.
- IPSAS 47 berücksichtigt die Durchführbarkeit der einzelnen Rechte bzw. Verpflichtungen einer Einheit, um zu identifizieren, ob es sich um Einnahmen handelt, die aus einer Transaktion mit verbindlicher Vereinbarung resultieren. Die GFS berücksichtigen verschiedene Eigenschaften, um die Art der Einnahmen zu identifizieren, einschließlich der Frage, ob es sich um eine Markttransaktion handelt.
- Gemäß IPSAS 47 erfasst eine Einheit Einnahmen, wenn (oder sobald) sie durchsetzbare Verpflichtungen in Verbindung mit einem Zufluss (oder Recht auf einen Zufluss) von Ressourcen erfüllt, wie in der Vereinbarung spezifiziert. Gemäß den GFS hängt der Zeitpunkt der Erfassung von Einnahmen von der Art der Einnahmen ab.
- IPSAS 47 enthält Angabepflichten, die in den GFS nicht enthalten sind.

IPSAS 48, TRANSFERAUFWENDUNGEN

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, wurde im Mai 2023 veröffentlicht.

Seitdem wurde IPSAS 48 durch die folgenden IPSAS geändert:

- *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (veröffentlicht im Oktober 2024)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in IPSAS 48

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
EB2	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
Überschrift oberhalb von Paragraph EB12A	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB12A	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB12B	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>
EB12C	Hinzugefügt	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen Oktober 2024</i>

IPSAS 48, *TRANSFERAUFWENDUNGEN*

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1–2
Anwendungsbereich.....	3–5
Definitionen	6–7
Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen	8–9
Verbindliche Vereinbarung und Durchsetzbarkeit.....	10–17
Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen	18–20
Ansatz	18
Bewertung.....	19–20
Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen.....	21–43
Identifizierung von Transferrechten	21
Ansatz von Transferaufwendungen	22–29
Bewertung.....	30–43
Darstellung.....	44–61
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	62–64
Zeitpunkt des Inkrafttretens	62–63
Übergangsvorschriften.....	64
Anhang A: Anwendungsleitlinien	
Anhang B: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Erläuternde Beispiele	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor 48, *Transferaufwendungen*, ist in den Paragraphen 1–64 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 48 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. **Das Ziel dieses Standards besteht darin, die Grundsätze festzulegen, die eine Transfergeberin (eine Einheit) anwenden muss, um den Abschlussadressat:innen nützliche Informationen über die Art, Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit von Aufwendungen und Zahlungsflüssen aus Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen zu berichten.**
2. Um die in Paragraph 1 festgelegte Zielsetzung zu erreichen, wird bzw. werden in diesem Standard
 - (a) verlangt, dass eine Einheit die Bedingungen der Transaktion und alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigt, um die Art der Transaktion in Bezug auf die Transferaufwendungen zu bestimmen; und
 - (b) die Anforderungen an die Buchhaltung für Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen festgelegt.

Anwendungsbereich

3. **Eine Einheit, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellt und darstellt hat diesen Standard bei der Bilanzierung von Transferaufwendungen, wie in diesem Standard definiert, einschließlich Transferaufwendungen, die durch Kapitaltransfers entstehen, anzuwenden.**
4. **Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:**
 - (a) **Leasingverhältnisse, wie in IPSAS 43, *Leasingverhältnisse*, definiert;**
 - (b) **Zuführungen von und Ausschüttung an Anteilseigner:innen;**
 - (c) **Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen wie in IPSAS 32, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende*, definiert;**
 - (d) **Leistungen an Arbeitnehmer:innen, wie in IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, definiert;**
 - (e) **Finanzinstrumente, einschließlich geförderte Kredite, wie in IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, definiert;**
 - (f) **Sozialleistungen, wie in IPSAS 42, *Sozialleistungen*, definiert;**
 - (g) **Versicherungsverträge, (siehe den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Versicherungsverträgen befasst);**
 - (h) **anteilsbasierte Vergütungen (siehe den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit anteilsbasierten Vergütungen befasst); und**
 - (i) **Ertragsteuern (siehe den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Ertragsteuern befasst).**
5. Eine verbindliche Vereinbarung kann teilweise in den Anwendungsbereich dieses Standards und teilweise in den Anwendungsbereich anderer Standards fallen,
 - (a) wenn die anderen Standards festlegen, wie ein oder mehrere Teile der verbindlichen Vereinbarung separat zu erfassen bzw. erstmalig zu bewerten sind, so hat die Einheit zunächst die Anforderungen zur Separierung bzw. Bewertung gemäß diesen Standards anzuwenden. Die Einheit hat den Betrag des Teils (oder der Teile) der verbindlichen Vereinbarung, der gemäß den anderen Standards erstmalig bewertet wird, von der Gegenleistung für den Transfer oder sonstigen Transfers von Ressourcen in Abzug zu bringen und wendet die Paragraphen 18–43 auf den verbleibenden Betrag der Gegenleistung für den Transfer oder sonstiger Transfers von Ressourcen an (sofern ein solcher verbleibt); und
 - (b) wenn die anderen Standards nicht festlegen, wie ein oder mehrere Teile der verbindlichen Vereinbarung zu separieren bzw. erstmalig zu bewerten sind, so ist dieser Standard auf die gesamte verbindliche Vereinbarung anzuwenden.

Die Paragraphen AL2-AL3 enthalten zusätzliche Leitlinien zum Anwendungsbereich dieses Standards.

Definitionen

6. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Aus der Perspektive eines:iner Transfergeber:in ist ein **Kapitaltransfer** ein Abfluss von Zahlungsmitteln oder einem anderen Vermögenswert, der sich aus einer verbindlichen Vereinbarung ergibt, mit der Vorgabe, dass der:die Transferempfänger:in einen nicht finanziellen Vermögenswert erwirbt oder herstellt, der von dem:der Transferempfänger:in kontrolliert wird. (Paragraph AL53 enthält zusätzliche Leitlinien.)

Die **eigenständige Gegenleistung** ist der Betrag, den eine Einheit beabsichtigt, dem:der Transferempfänger:in als Vergütung für die Erfüllung jeder einzelnen Verpflichtung aus einer verbindlichen Vereinbarung zu zahlen.

Für die Zwecke dieses Standards stellt die **Transfergegenleistung** den Gesamtbetrag der Ressourcen¹ dar, die eine Einheit voraussichtlich übertragen wird.

Ein **Transferaufwand** ist ein Aufwand, der aus einer Transaktion, ausgenommen Steuern, resultiert, bei der eine Einheit einer anderen Einheit (die auch eine Person sein kann) ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt ohne eine direkte Gegenleistung in Form eines Guts, einer Dienstleistung oder eines anderen Vermögenswerts zu erhalten (die Paragraphen 8–9 enthalten zusätzliche Leitlinien).

Eine **Transferverpflichtung** ist die Verpflichtung einer Einheit aus einer verbindlichen Vereinbarung, Ressourcen auf eine bestimmte Weise zu übertragen.

Eine **Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung** ist die Verbindlichkeit, die aufgrund des Vorliegens einer oder mehrerer Transferverpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung zu erfassen ist.

Ein:e **Transfergeber:in** ist eine Einheit, die einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt, ohne im Gegenzug direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert zu erhalten.

Ein:e **Transferempfänger:in** ist eine Einheit, die von einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert erhält, ohne im Gegenzug direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert an diese Einheit zu liefern.

Ein **Transferrecht** ist das durchsetzbare Recht einer Einheit, von dem:der Transferempfänger:in zu verlangen, dass diese:r seine:ihre Verpflichtung entsprechend der verbindlichen Vereinbarung erfüllt, andernfalls drohen ihm:ihr die in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Folgen.

Ein **Vermögenswert aus einem Transferrecht** ist der als Vermögenswert zu erfassende Wert für das Vorliegen eines oder mehrerer Transferrechte aus einer verbindlichen Vereinbarung.

7. Die folgenden Begriffe werden in IPSAS 47, *Einnahmen*, definiert:

- (a) verbindliche Vereinbarung;
- (b) Einhaltungsverpflichtung;
- (c) Steuern; und
- (d) Drittbegünstigter.

Eine **faktische Verpflichtung** ist in IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, definiert.

Aufwendungen werden in IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, definiert.

Die Paragraphen AL4-AL9 enthalten zusätzliche Leitlinien zu den Definitionen dieses Standards.

Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

¹ Der Begriff Ressourcen beinhaltet in diesem Standard Güter, Dienstleistungen und andere Vermögenswerte und kann Zahlungsmittel oder langfristige Vermögenswerte umfassen.

Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen

8. Eine Einheit bilanziert einen Transfer je nachdem, ob die Transaktion zur Erfassung eines Vermögenswerts führt oder nicht. Führt der Transfer zur Erfassung eines Vermögenswerts, wird der Vermögenswert dann ausgebucht, wenn (bzw. sobald) die Rechte der Einheit aus der Transfervereinbarung erlöschen.² Bei Transfers, die nicht zur Erfassung eines Vermögenswerts führen, wird ein Transferaufwand erfasst,

- (a) wenn die Einheit die Kontrolle über die übertragenen Ressourcen verliert; oder
- (b) wenn die Einheit eine Verpflichtung zur Übertragung von Ressourcen eingegangen ist und eine Verbindlichkeit für diese Verpflichtung erfasst.

Die Feststellung, ob die Transaktion aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert, beeinflusst diese Entscheidung, da Rechte und Verpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung als Grundlage für die Beurteilung der Ansatzkriterien für Vermögenswerte und der Existenz einer Verpflichtung zur Ressourcenübertragung dienen.

9. Eine Einheit wendet die Leitlinien zur Erfassung und Bewertung in diesem Standard wie folgt an:
- (a) Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen (im Folgenden als „Transferaufwendungen ohne verbindliche Vereinbarungen“ bezeichnet) werden gemäß den Paragraphen 18–20 bilanziert; und
 - (b) Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (im Folgenden als „Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen“ bezeichnet) werden gemäß den Paragraphen 21–43 bilanziert.

Paragraph AL10 enthält zusätzliche Leitlinien zur Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen.

Verbindliche Vereinbarung und Durchsetzbarkeit

10. **Damit eine Vereinbarung verbindlich ist, muss sie durch rechtliche oder gleichwertige Mittel durchsetzbar sein. Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung der festgelegten Verpflichtungen haftbar zu machen.**
11. Bei der Beurteilung, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist, berücksichtigt die Einheit den Gehalt und nicht die rechtliche Form der Vereinbarung. Die Bewertung der Durchsetzbarkeit basiert darauf, ob die Einheit die vereinbarten Bedingungen der Vereinbarung durchsetzen kann und ob die anderen Parteien ihre festgelegten Verpflichtungen erfüllen.
12. Eine verbindliche Vereinbarung umfasst sowohl Rechte als auch Verpflichtungen, die für zwei oder mehr beteiligte Parteien durchsetzbar sind. Die durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen jeder Partei innerhalb der verbindlichen Vereinbarung sind voneinander abhängig und untrennbar.
13. Verbindliche Vereinbarungen können auf verschiedene Weise nachgewiesen werden. Eine verbindliche Vereinbarung kann schriftlich oder mündlich geschlossen werden oder durch die Gepflogenheiten einer Einheit impliziert sein. Gepflogenheiten und Verfahren für den Abschluss von verbindlichen Vereinbarungen mit Transferempfänger:innen sind von Rechtsordnung zu Rechtsordnung, Branche zu Branche und Einheit zu Einheit unterschiedlich. Selbst innerhalb einer Einheit können sie variieren (und beispielsweise von der Klasse von Transferempfänger:innen oder Drittbegünstigten oder der Art der zugesagten Güter oder Dienstleistungen abhängen). Wenn eine Einheit bestimmt, ob und wann eine Vereinbarung mit Transferempfänger:innen durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet, muss sie diese Gepflogenheiten und Verfahren berücksichtigen.
14. Eine verbindliche Vereinbarung beinhaltet mindestens eine Verpflichtung, da ihre Durchsetzbarkeit die Einheit zur Erfüllung der vereinbarten Verpflichtungen verpflichtet und dieser nur wenig oder keine realistische Möglichkeit bleibt, den Ressourcentransfer zu vermeiden.
15. Ist die verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt, darf die Einheit keine Vermögenswerte, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung erfassen. Die Erfassung von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Aufwendungen beginnt, sobald eine Partei der verbindlichen Vereinbarung anfängt, ihre Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen.

² Der Vermögenswert kann zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum ausgebucht werden, je nach den Bedingungen der Vereinbarung.

16. Eine verbindliche Vereinbarung gilt als vollständig unerfüllt, wenn beide der folgenden Kriterien erfüllt sind:
- (a) Die Einheit hat den Transferempfänger:innen noch keine Gegenleistung gezahlt und ist auch noch nicht verpflichtet, eine solche zu zahlen, für die Erfüllung einer ihrer Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung; und
 - (b) Die Transferempfänger:innen haben noch nicht mit der Erfüllung einer ihrer Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung begonnen.

Die Paragraphen AL11–AL29 enthalten zusätzliche Leitlinien zur Durchsetzbarkeit und zu verbindlichen Vereinbarungen.

Zusammenfassung von verbindlichen Vereinbarungen

17. Zwei oder mehr verbindliche Vereinbarungen, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit denselben Transferempfänger:innen (oder diesen nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, sind von der Einheit zusammenzufassen und als eine einzige verbindliche Vereinbarung zu bilanzieren, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- (a) die verbindlichen Vereinbarungen werden als Paket mit dem gleichen Zweck ausgehandelt;
 - (b) die Höhe der zu übertragenden Ressourcen in einer verbindlichen Vereinbarungen hängt von der Gegenleistung oder Erfüllung der anderen verbindlichen Vereinbarung ab; oder
 - (c) die Verpflichtungen der Transferempfänger:innen gemäß den verbindlichen Vereinbarungen (oder einige der Verpflichtungen der Transferempfänger:innen gemäß jeder verbindlichen Vereinbarung) stellen gemäß Paragraph 21 ein einziges Transferrecht dar.

Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

Ansatz

18. **In Bezug auf Transferaufwendungen ohne verbindliche Vereinbarungen hat eine Einheit Aufwendungen wie folgt zu erfassen:**
- (a) **zu dem Zeitpunkt, an dem eine faktische Verpflichtung oder rechtliche Verpflichtung zur Ressourcenübertragung entsteht, die zur Erfassung einer Rückstellung gemäß Paragraph 22 von IPSAS 19 führt. In solchen Fällen führt die Erfassung der Rückstellung zur Erfassung eines Aufwands und die anschließende Ressourcenübertragung erfüllt die erfasste Rückstellung; oder**
 - (b) **falls keine faktische oder rechtliche Verpflichtung zur Ressourcenübertragung besteht, wenn die Einheit die Kontrolle über die Ressourcen verliert; üblicherweise ist dies der Zeitpunkt, zu dem die Ressourcen an die Transferempfänger:innen übertragen werden. In solchen Fällen wird die Einheit die Ressourcen, über die sie die Kontrolle verliert, gemäß anderen Standards ausbuchen.**

Paragraph AL30 enthält weitere Leitlinien zur Ausbuchung der übertragenen Ressourcen.

Bewertung

- 19. **Wenn eine Rückstellung in der in Paragraph 180 beschriebenen Situation erfasst wird, erfolgt die Erst- und Folgebewertung der Rückstellung gemäß den Paragraphen 44–72 von IPSAS 19.**
- 20. **Wenn eine Einheit einen Aufwand zum Zeitpunkt des Kontrollverlusts über die Ressourcen erfasst, hat sie diesen Aufwand zum Buchwert der übertragenen Ressourcen zu bewerten.**

Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

Identifizierung von Transferrechten

21. Beim Abschluss einer verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung von Ressourcen hat eine Einheit ihre Rechte aus der verbindlichen Vereinbarung zu prüfen und jedes einzelne Transferrecht wie folgt zu identifizieren:
- (a) ein Recht darauf, dass die Transferempfänger:innen eine Verpflichtung erfüllen, die von der Erfüllung anderer Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung getrennt ist; oder
 - (b) eine Reihe von Rechten darauf, dass die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtung erfüllen, die im Wesentlichen dieselben Merkmale und Risiken aufweisen und dem gleichen Erfüllungsmuster folgen.

Die Paragraphen AL31–AL34 bieten weitere Leitlinien zur Identifikation von Transferrechten.

Ansatz von Transferaufwendungen

22. Wenn (oder sobald) eine Einheit Ressourcen gemäß einer verbindlichen Vereinbarung überträgt, bevor die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen, werden die übertragenen Ressourcen ausgebucht und ein Vermögenswert aus einem Transferrecht für die aus der verbindlichen Vereinbarung resultierenden Transferrechte erfasst.

Paragraph AL30 enthält weitere Leitlinien zur Ausbuchung der übertragenen Ressourcen.

23. Im umgekehrten Fall, wenn (oder sobald) die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung erfüllen, bevor die Einheit Ressourcen überträgt, entsteht für die Einheit eine Transferverpflichtung. Das Vorliegen einer Transferverpflichtung führt zur Erfassung einer Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung. Eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung ist ebenfalls zu erfassen, wenn es wahrscheinlicher ist als nicht, dass eine gegenwärtige Verpflichtung zur Übertragung variabler Gegenleistungen besteht (siehe Paragraphen 35-37).

24. In Bezug auf Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen hat eine Einheit Aufwendungen zu erfassen,

- (a) wenn (bzw. sobald) ein Vermögenswert aus einem Transferrecht ausgebucht wird; oder
- (b) wenn eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung erfasst wird.

25. Die Ausbuchung des Vermögenswerts aus einem Transferrecht erfolgt durch die Erlöschung der Transferrechte gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung. Für jedes in Paragraph 21 identifizierte Transferrecht erlischt dieses, wenn (bzw. sobald) die Einheit keine durchsetzbaren Rechte gemäß der verbindlichen Vereinbarung mehr besitzt.

Die Paragraphen AL35–AL49 enthalten weitere Leitlinien zur Erfassung von Transferaufwendungen.

Ausbuchung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht aufgrund von Nichtleistung der Transferempfänger:innen

26. Nachdem eine Einheit einen Vermögenswert aus einem Transferrecht erfasst hat, kann es vorkommen, dass die Transferempfänger:innen nicht mehr in der Lage oder nicht mehr willens sind, ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Wenn die Einheit ein durchsetzbares und bedingungsloses Recht auf den Erhalt von Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten hat, das sich aus den Bestimmungen der verbindlichen Vereinbarung, dem Rechtssystem der Rechtsordnung und/oder anderen Umständen ergibt, hat die Einheit den Vermögenswert aus einem Transferrecht auszubuchen und einen finanziellen Vermögenswert zu erfassen. Nach der Erfassung ist der finanzielle Vermögenswert gemäß IPSAS 41 zu bewerten. (Siehe Paragraph 43 für Situationen, in denen ein Vermögenswert aus einem Transferrecht weiterhin besteht, aber wertgemindert ist.)

Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen

27. Eine Änderung an einer verbindlichen Vereinbarung ist eine Änderung der Rechte oder Verpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung, der alle Parteien zustimmen. Eine Änderung an einer verbindlichen Vereinbarung besteht, wenn die Parteien einer verbindlichen Vereinbarung einer Änderung zustimmen, die entweder neue durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründet oder bestehende durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen der Parteien an der verbindlichen Vereinbarung abändert. Die Zustimmung zu einer Änderung einer verbindlichen Vereinbarung kann schriftlich oder mündlich erfolgen oder durch die Gepflogenheiten der Einheit impliziert sein. Haben die Parteien einer verbindlichen Vereinbarung einer Änderung nicht zugestimmt, hat die Einheit diesen Standard so lange weiter auf die bestehende verbindliche Vereinbarung anzuwenden, bis der Änderung der verbindlichen Vereinbarung zugestimmt wurde.

28. Eine Einheit hat eine Änderung einer verbindlichen Vereinbarung dann als eine separate verbindliche Vereinbarung zu erfassen, wenn beide der folgenden Bedingungen erfüllt sind:
 - (a) der Umfang der verbindlichen Vereinbarung erweitert sich, sodass der Einheit ein oder mehrere zusätzliche Transferrechte entstehen (siehe Paragraphen AL31–AL34), weil die Transferempfänger:innen eine oder mehrere zusätzliche Verpflichtungen übernehmen oder eine oder mehrere bestehende Verpflichtungen erhöht werden; und
 - (b) die Transfergegenleistung erhöht sich um einen Betrag, der den Wert der zusätzlichen Transferrechte widerspiegeln soll, indem die Transferempfänger:innen für die übernommenen zusätzlichen oder erhöhten Verpflichtungen entschädigt werden.
29. Wird eine Änderung einer verbindlichen Vereinbarung nicht als separate verbindliche Vereinbarung gemäß Paragraph 28 bilanziert, hat die Einheit die Änderung der verbindlichen Vereinbarung so zu bilanzieren, als wäre sie Teil der bestehenden verbindlichen Vereinbarung. Die Einheit hat die kumulierten Transferaufwendungen zum Zeitpunkt der Änderung zu bestimmen, indem sie ihre Schätzungen der Transfergegenleistung und des auf erloschene bzw. nicht erloschene Transferrechte zugeordneten Betrags überarbeitet. Die Differenz zwischen den zum Zeitpunkt der Änderung ermittelten kumulierten Transferaufwendungen und den bisher ausgewiesenen kumulierten Transferaufwendungen ist zum Änderungszeitpunkt im Überschuss oder Defizit zu erfassen.

Bewertung

30. Eine Einheit hat die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zu berücksichtigen, um die Transfergegenleistung zu bestimmen. Die Transfergegenleistung ist der gesamte Buchwert der Ressourcen, die eine Einheit den Transferempfänger:innen gemäß der verbindlichen Vereinbarung übertragen hat oder zur Übertragung verpflichtet ist, und beinhaltet die Auswirkungen variabler Gegenleistungen (siehe Paragraphen 35–37).
31. Überträgt eine Einheit Ressourcen an Transferempfänger:innen, bevor diese mit der Erfüllung ihrer Verpflichtungen beginnen, hat die Einheit zum Zeitpunkt der Erfassung den daraus resultierenden Vermögenswert aus einem Transferrecht zum gesamten Buchwert der gemäß der verbindlichen Vereinbarung übertragenen Ressourcen zu bewerten.
32. Wird ein Transferaufwand aufgrund der Erlöschung eines Transferrechts erfasst, ist dieser Aufwand mit dem auf das erloschene Transferrecht entfallenden Anteil der Transfergegenleistung gemäß Paragraph 38 zu bewerten.
33. Haben die Transferempfänger:innen ihre Einhaltungspflichten erfüllt und die Einheit die Ressourcen noch nicht gemäß der verbindlichen Vereinbarung übertragen, bewertet die Einheit ihre Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung zum gesamten Buchwert der Ressourcen, die sie gemäß der verbindlichen Vereinbarung zu übertragen verpflichtet ist.
34. Zur Bestimmung der Transfergegenleistung hat die Einheit davon auszugehen, dass die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen gemäß der bestehenden verbindlichen Vereinbarung erfüllen und dass die verbindliche Vereinbarung nicht gekündigt, verlängert oder geändert wird.

Variable Gegenleistung

35. Die durch eine verbindliche Vereinbarung zu übertragenden Ressourcen variieren aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen o. Ä. Ebenfalls variieren können die Ressourcen, wenn der Anspruch der Einheit auf Transfer vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses abhängig ist. Beispielsweise kann ein zusätzlicher Betrag an die Transferempfänger:innen zahlbar werden, wenn diese ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung innerhalb eines festgelegten Zeitraums erfüllen.
36. Bei einer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen kann eine variable Gegenleistung in einer verbindlichen Vereinbarung zu einer Verbindlichkeit mit ungewissem Zeitpunkt oder Betrag führen, die der Definition einer Rückstellung gemäß IPSAS 19 entspricht.
37. Wenn die Einheit festgestellt hat, dass mit höherer Wahrscheinlichkeit eine gegenwärtige Verpflichtung zur Übertragung der variablen Gegenleistung besteht, hat die Einheit einen Betrag der variablen Gegenleistung zu schätzen, der gemäß den Paragraphen 44–72 von IPSAS 19 erstmalig und fortlaufend zu bewerten ist.

Zuordnung der Transfergegenleistung zu Transferrechten

- 38. Wenn eine verbindliche Vereinbarung mehrere voneinander abgegrenzte Transferrechte umfasst, ist die Transfergegenleistung so auf die einzelnen Transferrechte zu verteilen, dass deren eigenständige Gegenleistung widergespiegelt wird, unter Berücksichtigung der Beträge variabler Gegenleistungen.**
39. Eine in einer verbindlichen Vereinbarung zugesagte variable Gegenleistung kann der gesamten verbindlichen Vereinbarung zuzuordnen sein oder einem bestimmten Transferrecht. Eine Einheit hat die variable Gegenleistung wie folgt zuzuordnen:
- (a) wenn die variable Gegenleistung einem oder mehreren Transferrechten zugeordnet werden kann, ist sie gemäß Paragraph 38 auf diese Transferrechte zu verteilen; oder
 - (b) wenn die variable Gegenleistung nicht einem oder mehreren Transferrechten zugeordnet werden kann, verteilt die Einheit die variable Gegenleistung anteilig auf alle Transferrechte entsprechend ihrem Anteil an der Transfergegenleistung (ohne die variable Gegenleistung, die keinem oder mehreren Transferrechten zugeordnet werden kann).³

Die Paragraphen AL50–AL51 enthalten weitere Leitlinien zur Zuweisung der Transfergegenleistung auf die Transferrechte.

Änderungen der Transfergegenleistung

40. Nach Abschluss der verbindlichen Vereinbarung kann sich die Transfergegenleistung aus unterschiedlichen Gründen ändern, beispielsweise durch das Eintreten unsicherer Ereignisse oder anderweitig geänderter Umstände, durch die sich die Höhe der Gegenleistung, die eine Einheit im Zuge der verbindlichen Vereinbarung zu zahlen verpflichtet ist, ändert.
41. Bei einer Änderung der Transfergegenleistung, die sich nicht aus einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung ergibt, hat eine Einheit dem Vermögenswert aus einem Transferrecht und der Verbindlichkeit aus einer Transferverschuldung einer verbindlichen Vereinbarung alle nachfolgenden Änderungen der Transfergegenleistung auf der gleichen Grundlage wie bei Abschluss der verbindlichen Vereinbarung zuzuordnen. Die einem erloschenen Transferrecht zugeordneten Beträge sind in der Periode, in der sich die Transfergegenleistung ändert, als Aufwendung bzw. Minderung der Aufwendung zu erfassen.
42. Eine aus einer Änderung der verbindlichen Vereinbarung resultierende Änderung der Transfergegenleistung ist nach den Paragraphen 27–29 zu bilanzieren.

Wertminderung des Vermögenswerts aus einem Transferrecht

43. Nachdem eine Einheit einen Vermögenswert aus einem Transferrecht erfasst hat, kann es vorkommen, dass die Transferempfänger:innen nicht mehr in der Lage oder nicht mehr willens sind, ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Wenn dies geschieht und die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung, das Rechtssystem der Rechtsordnung und/oder andere Umstände den Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts nicht unterstützen, wie in Paragraph 26 beschrieben, hat die Einheit den Vermögenswert aus einem Transferrecht auf Wertminderung gemäß IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, zu prüfen.

Darstellung

Ausweis

- 44. Bei Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung, wenn eine Einheit eine Rückstellung für eine faktische oder rechtliche Verpflichtung zur Ressourcenübertragung erfasst, ist die resultierende Rückstellung gemäß den Darstellungsanforderungen für Rückstellungen in den Paragraphen 88, 94 und 107 von IPSAS 1 auszuweisen.**
- 45. Bei Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung, wenn nur eine Partei der verbindlichen Vereinbarung ihre Leistung erbracht hat und die andere Partei ihre Leistung noch erbringen muss, hat die Einheit die verbindliche Vereinbarung in der Bilanz als Vermögenswert aus einem Transferrecht oder Verbindlichkeit aus einer Transferverschuldung, gemäß den Leitlinien in den Paragraphen 22–23 darzustellen.**

³ Diese Leitlinie ist auch auf spezifische Teile von variablen Gegenleistungen, die zugeordnet oder nicht zugeordnet werden können, anwendbar.

46. Eine Einheit hat einen Vermögenswert aus einem Transferrecht gemäß den Darstellungsleitlinien für Vorauszahlungen der Paragraphen 76, 90, 91 und 94 von IPSAS 1 darzustellen.
47. Wenn ein Vermögenswert aus einem Transferrecht aufgrund von Nichterfüllung ausgebucht wurde und stattdessen ein finanzieller Vermögenswert erfasst wurde (siehe Paragraph 26), stellt die Einheit den finanziellen Vermögenswert gemäß den Vorschriften in IPSAS 28, *Finanzinstrumente: Darstellung*, dar.
48. Eine Einheit hat eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung gemäß den Darstellungsleitlinien für Transferverbindlichkeiten der Paragraphen 80 und 88 von IPSAS 1 darzustellen.
49. Gemäß Paragraph 109 von IPSAS 1 hat eine Einheit entweder in der Ergebnisrechnung oder im Anhang eine Analyse des Aufwands aufzugliedern und dabei Gliederungskriterien anzuwenden, die entweder auf der Art der Aufwendungen oder auf deren Funktion innerhalb der Einheit beruhen. Paragraph 111 von IPSAS 1 verlangt auch eine Untergliederung von Aufwendungen, um Kosten und Kostenerstattungen bestimmter politischer Maßnahmen, Aktivitäten oder anderer relevanter Segmente der berichtenden Einheit unterscheiden zu können. Im Zusammenhang mit Transferaufwendungen führt die Analyse der Aufwendungen nach ihrer Art zur Darstellung der Transferaufwendungen als gesonderter Posten, während die Analyse der Aufwendungen nach Funktionen die Zuordnung der Transferaufwendungen zu den verschiedenen Programmen oder Zwecken, für die Übertragungen erfolgt sind, zur Folge hat.

Paragraph AL52 enthält weitere Leitlinien zur Darstellung und Angabe von Transferaufwendungen.

Angaben

50. **Ziel der Angabepflichten ist es, dass die Einheiten ausreichende Informationen angeben, sodass die Abschlussadressat:innen sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Aufwendungen und Zahlungsflüssen aus Transaktionen von Transferaufwendungen machen können. Damit dieses Ziel erreicht wird, hat die Einheit qualitative und quantitative Angaben zu allen folgenden Punkten vorzulegen:**
 - (a) **Transferaufwendungen und verbundene Salden (siehe Paragraphen 53–58);**
 - (b) **Transfervereinbarungen (siehe Paragraphen 59–60); und**
 - (c) **erheblichen Ermessensentscheidungen und Änderungen dieser Ermessensentscheidungen, die beim Ansatz der Vermögenswerte aus einem Transferrecht aus einer Transaktion von Transferaufwendungen gemacht wurden (siehe Paragraph 61).**
51. Bei den in diesem Standard geforderten Angaben hat eine Einheit die Anforderungen der Paragraphen 45–47 von IPSAS 1 zu berücksichtigen, die Leitlinien zur Wesentlichkeit und Aggregation enthalten. Eine bestimmte Angabepflicht in diesem Standard muss nicht erfüllt werden, wenn die Informationen nicht wesentlich sind.
52. Eine Einheit prüft, welche Einzelheiten zur Erfüllung der genannten Zielsetzung für Angaben notwendig sind und welcher Stellenwert jeder einzelnen Anforderung beizumessen ist. Eine Einheit hat die Angaben in zusammengefasster oder aufgegliederter Form vorzulegen, so dass nützliche Informationen weder durch die Einbeziehung eines großen Teils unbedeutender Einzelheiten noch durch die Zusammenfassung von Bestandteilen mit wesentlich unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden.

Transferaufwendungen und verbundene Salden

53. Wie in Paragraph 49 erwähnt, hat eine Einheit Transferaufwendungen in die Aufwandsanalyse gemäß IPSAS 1 einzubeziehen. Diese Analyse kann in der Ergebnisrechnung oder in den Anhangangaben angegeben werden.

Paragraph AL52 enthält weitere Leitlinien zur Darstellung und Angabe von Transferaufwendungen.
54. Zusätzlich zur Aufwandsanalyse hat die Einheit qualitative und quantitative Informationen zu den wesentlichen Übertragungen aus Transaktionen mit verbindlichen und ohne verbindliche Vereinbarungen bereitzustellen, um den Adressat:innen ein Verständnis darüber zu ermöglichen, wie die Ressourcen der Einheit für ihre Programme, Aktivitäten und Dienstleistungen verwendet werden.
55. Wenn ein Vermögenswert aus einem Transferrecht aufgrund von Nichterfüllung ausgebucht wurde und stattdessen ein finanzieller Vermögenswert erfasst wurde (siehe Paragraph 26), wendet die Einheit die Angabepflichten für finanzielle Vermögenswerte aus IPSAS 30, *Finanzinstrumente: Angaben*, an.
56. Eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung, die sich aus der Verpflichtung zur Übertragung von Zahlungsmitteln ergibt, erfüllt die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird. Daher sind die Angabepflichten für Verbindlichkeiten aus IPSAS 30 auf solche Verbindlichkeiten anzuwenden.
57. Wenn für eine Verbindlichkeit eine variable Gegenleistung erfasst wurde (siehe Paragraphen 35–37), hat die Einheit die auf Rückstellungen anwendbaren Angabepflichten gemäß IPSAS 19 anzuwenden.

58. Bei Übertragungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen, bei denen eine Verbindlichkeit für eine rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Ressourcenübertragung erfasst wird, hat die Einheit die auf Rückstellungen anwendbaren Angabepflichten gemäß IPSAS 19 anzuwenden.

Transfervereinbarungen

59. Eine Einheit hat Informationen über ihre verbindlichen Transfervereinbarungen anzugeben, einschließlich einer Beschreibung der folgenden Punkte:
- (a) Zweck der verbindlichen Transfervereinbarungen;
 - (b) wesentliche Zahlungsbedingungen;
 - (c) Art der Ressourcen, die übertragen wurden oder übertragen werden sollen; und
 - (d) wesentliche Risiken und Unsicherheiten in Bezug auf die Realisierung der Vermögenswerte aus einem Transferrecht.

Die vorgenannten Informationen können für verbindliche Vereinbarungen ähnlicher Art zusammengefasst dargestellt werden.

60. Eine Einheit kann Vereinbarungen über Übertragungen eingehen, die keine verbindlichen Vereinbarungen sind. Für solche Vereinbarungen hat die Einheit Folgendes anzugeben:
- (a) Zweck der Transfervereinbarungen;
 - (b) wesentliche Zahlungsbedingungen, sofern vorhanden; und
 - (c) Art der Ressourcen, die übertragen wurden oder übertragen werden sollen.

Die vorgenannten Informationen können für Vereinbarungen ähnlicher Art zusammengefasst dargestellt werden.

Maßgeblichen Ermessensausübung und Änderungen von Ermessensentscheidungen, die in Bezug auf den Ansatz von Vermögenswerten aus einem Transferrecht gemacht wurden

61. Eine Einheit hat maßgebliche Ermessensausübung und Änderungen von Ermessensentscheidungen, die in Bezug auf den Ansatz von Vermögenswerten aus einem Transferrecht gemacht wurden, anzugeben. Insbesondere hat die Einheit die Grundlage für den Ansatz ihrer Vermögenswerte aus einem Transferrecht zu erklären.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

62. **Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 47, *Einnahmen*, gleichzeitig anzuwenden.**
63. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

64. **Dieser Standard ist nach einer der beiden folgenden Methoden anzuwenden:**
- (a) **prospektiv auf Übertragungen, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung aufgrund von Transaktionen mit verbindlichen oder ohne verbindliche Vereinbarungen auftreten; oder**
 - (b) **rückwirkend auf jede Berichtsperiode im Einklang mit IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*.**

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 48.

AL1. Diese Anwendungsleitlinien sind in die folgenden Kategorien aufgeteilt:

- (a) Anwendungsbereich (Paragraphen AL2–AL3);
- (b) Definitionen (Paragraphen AL4–AL9);
- (c) Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen (Paragraph AL10);
- (d) Verbindliche Vereinbarungen und Durchsetzbarkeit (Paragraphs AL11–AL29);
- (e) Ausbuchung der übertragenen Ressourcen (Paragraph AL30);
- (f) Feststellung von Transferrechten (Paragraphen AL31–AL34);
- (g) Ansatz von Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (Paragraphen AL35–AL49);
- (h) Zuordnung der Transfergegenleistung zu Transferrechten (Paragraphen AL50–AL51); und
- (i) Darstellung: Ausweis und Angabe (Paragraph AL52); und
- (j) Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen (Paragraphen AL53–AL55).

Anwendungsbereich (Paragraphen 3–5)

AL2. Der Anwendungsbereich dieses Standards konzentriert sich darauf, Grundsätze und Anforderungen für die Bilanzierung von Transferaufwendungen festzulegen, bei denen eine Einheit einer anderen Einheit Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte bereitstellt, ohne unmittelbar Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte als Gegenleistung zu erhalten.

AL3. Dieser Standard behandelt keine Transaktionen, bei denen eine Einheit Güter, Dienstleistungen oder andere Vermögenswerte als Gegenleistung für die von ihr an eine andere Partei übertragenen Leistungen erhält. Solche Transaktionen werden gemäß anderen Standards bilanziert.

Definitionen (Paragraphen 6–7)

Verbindliche Vereinbarung

AL4. Bei der Anwendung dieses Standards hat eine Einheit die Bedingungen des Transfers sowie alle maßgeblichen Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Auf ähnlich ausgestaltete Transfers und unter ähnlichen Umständen, einschließlich der Verwendung von praktischen Behelfen, ist dieser Standard konsistent anzuwenden.

Transferaufwendungen

AL5. Dieser Standard definiert einen Transferaufwand als einen Aufwand, der aus einer Transaktion, ausgenommen Steuern, resultiert, bei der die Transfergeberin (eine Einheit) einer anderen Einheit (die Transferempfängerin, die auch eine Einheit des öffentlichen Sektors, eine nicht gewinnorientierte Organisation oder eine Einzelperson sein kann) ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt ohne eine direkte Gegenleistung in Form eines Guts, einer Dienstleistung oder eines anderen Vermögenswerts zu erhalten.

AL6. Wie in Paragraph AL9 erläutert, wird ein Vermögenswert aus einem Transferrecht nicht als ein Gut, eine Dienstleistung oder anderer Vermögenswert betrachtet, der direkt von den Transferempfänger:innen erhalten wird.

Transferverpflichtung und Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung

AL7. Verbindliche Vereinbarungen begründen Rechte und Verpflichtungen für die Parteien der Vereinbarung. Dieser Standard bezeichnet die Verpflichtungen der Einheit aus einer verbindlichen Vereinbarung zur Übertragung von Ressourcen als Transferverpflichtungen. Eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung ist die Verbindlichkeit, die aufgrund des Vorliegens einer oder mehrerer Transferverpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung zu erfassen ist.

Transferempfänger:innen

AL8. Ein:e Transferempfänger:in ist eine Einheit (eine Einheit des öffentlichen Sektors, eine nicht-gewinnorientierte Organisation, eine individuelle oder andere Einheit), die ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert von der:dem Transfergeber:in erhält, ohne direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert an die Einheit bereitzustellen. Der:die Transferempfänger:in stellt keine Güter oder Dienstleistungen bereit, kann aber im Einklang mit der verbindlichen Vereinbarung zwischen Transferempfänger:in und der Einheit Güter oder Dienstleistungen an Drittbegünstigte bereitstellen.

Transferrecht und Vermögenswert aus einem Transferrecht

AL9. Das Transferrecht einer Einheit ist das durchsetzbare Recht, von dem:der Transferempfänger:in die Erfüllung seiner:ihrer Verpflichtungen zu verlangen. Dieses Recht entsteht, wenn die Einheit Ressourcen gemäß einer verbindlichen Vereinbarung an den:die Transferempfänger:in übertragen hat, bevor der:die Transferempfänger:in seine:ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung erfüllt hat. Ein Vermögenswert aus einem Transferrecht ist keine Ware, Dienstleistung oder ein anderer Vermögenswert, der von der Einheit unmittelbar als Gegenleistung für die Ressourcenübertragung an den:die Transferempfänger:in erhalten wird, weil:

- (a) ein Vermögenswert aus einem Transferrecht kein Gut und keine Dienstleistung ist;
- (b) ein Vermögenswert aus einem Transferrecht aus dem Zeitunterschied zwischen der Erfüllung der jeweiligen Verpflichtungen einer verbindlichen Vereinbarung entsteht und nicht aus einem Transfer an die Einheit;
- (c) ein Vermögenswert aus einem Transferrecht keine Gegenleistung darstellt, die von dem:der Transferempfänger:in als Entgelt für die Ressourcenübertragung durch die Einheit zu erbringen ist. Er ist das durchsetzbare Recht auf Erfüllung durch den:die Transferempfänger:in seiner:ihrer Verpflichtungen in der verbindlichen Vereinbarung.

Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen (Paragraphen 8–9)

AL10. Dieser Standard regelt die Bilanzierung einzelner Transfers. Als praktischen Behelf kann eine Einheit diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Transfers anwenden, wenn sie nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob sie diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Transfers innerhalb dieses Portfolios anwendet. Transfers ohne verbindliche Vereinbarung und Transfers mit verbindlicher Vereinbarung sind nicht ähnlich ausgestaltet und werden nicht im gleichen Portfolio bilanziert. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat eine Einheit Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

Verbindliche Vereinbarungen und Durchsetzbarkeit (Paragraphen 10–16)

Verbindliche Vereinbarung

AL11. Eine verbindliche Vereinbarung ist eine Vereinbarung die den Parteien der Vereinbarung sowohl Rechte als auch Verpflichtungen verleiht. Jede Partei der verbindlichen Vereinbarung geht die Vereinbarung freiwillig ein und ist in der Lage ihre jeweiligen Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen.

- AL12. Verbindliche Vereinbarungen können auf verschiedene Weise nachgewiesen werden. Eine verbindliche Vereinbarung liegt häufig, aber nicht immer, in schriftlicher Form vor, gewöhnlich in Form eines Vertrags oder in Form dokumentierter Erörterungen zwischen den Parteien. Die verbindliche Vereinbarung kann durch rechtsgültige Verträge oder andere Mittel wie gesetzliche Mechanismen (z. B. durch gesetzgebende oder vollziehende Gewalt bzw. Kabinettsanordnung oder ministerielle Anordnungen) entstehen. Gesetzgebende oder vollziehende Gewalt können vollstreckbare Vereinbarungen schaffen, die vertraglichen Vereinbarungen ähnlich sind, entweder aus eigenem Recht oder in Verbindung mit zwischen den Parteien bestehenden Verträgen.
- AL13. Gemäß Paragraph 11 basiert die Bewertung der Durchsetzbarkeit darauf, ob die Einheit die vereinbarten Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung durchsetzen kann und ob die anderen Parteien ihre festgelegten Verpflichtungen erfüllen. Daher haben die Absichten der Einheit über die Durchsetzung der verbindlichen Vereinbarung keinen Einfluss auf das Bestehen einer verbindlichen Vereinbarung, außer diese Absichten wurden den Transferempfänger:innen so kommuniziert, dass sie die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung beeinflussen.
- AL14. Verbindliche Vereinbarungen begründen sowohl Rechte und Verpflichtungen für die Parteien der Vereinbarung. Dieser Standard bezeichnet die Verpflichtungen der Einheit als Transferverpflichtungen. Die Einheit hat auch das Recht auf die Erfüllung der Verpflichtungen durch die Transferempfänger:innen. Dieser Standard bezeichnet diese Rechte als Transferrechte.

Durchsetzbarkeit

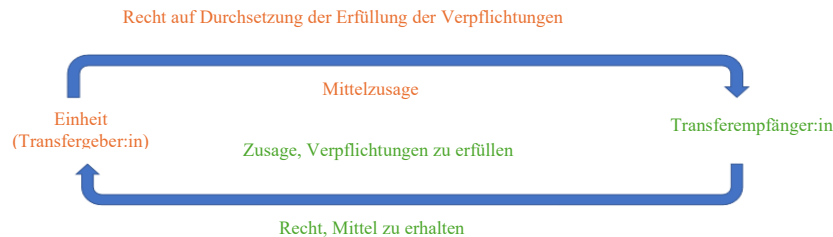
- AL15. Die voneinander abhängigen Rechte und Verpflichtungen einer Vereinbarung müssen durchsetzbar sein, um die Definition einer verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung der festgelegten Verpflichtungen haftbar zu machen. Eine Einheit hat basierend darauf, ob sie die Fähigkeit hat ihre Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen, festzulegen, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist. Die Beurteilung der Durchsetzbarkeit durch die Einheit hat zu Beginn und wenn eine wesentliche externe Änderung darauf hinweist, dass es eine Änderung bei der Durchsetzbarkeit dieser Vereinbarung gibt, stattzufinden.
- AL16. Da die Durchsetzbarkeit durch verschiedene Mechanismen erzeugt werden kann, sollte eine Einheit alle relevanten Faktoren objektiv bewerten, um festzustellen, ob eine Vereinbarung durchsetzbar ist. In einigen Rechtsordnungen können Einheiten des öffentlichen Sektors keine rechtlichen Verpflichtungen eingehen, da ihnen nicht gestattet ist, in eigenem Namen Verträge abzuschließen, jedoch existieren alternative Verfahren mit gleichwertiger Wirkung wie rechtliche Vereinbarungen (als durchsetzbar durch gleichwertige Mittel bezeichnet). Damit eine Vereinbarung durch „gleichwertige Mittel“ durchsetzbar ist, ist das Vorhandensein eines Durchsetzungsmechanismus außerhalb des Rechtssystems erforderlich, der der Rechtskraft vergleichbar ist, ohne jedoch rechtlicher Natur zu sein. Dieser Mechanismus muss das Recht der Einheit begründen, die Transferempfänger:innen zur vollständigen Erfüllung der vereinbarten Verpflichtung zu verpflichten oder bei Nichterfüllung Rechtsmittel heranziehen zu können. Ebenso ist ein Mechanismus außerhalb des Rechtssystems erforderlich, der der Rechtskraft vergleichbar ist, ohne rechtlicher Natur zu sein, um das Recht der Transferempfänger:innen zu begründen, die Einheit zur Zahlung der vereinbarten Gegenleistung zu verpflichten. Daher sollte die Einheit alle relevanten Faktoren ermitteln und beurteilen, indem sie sowohl rechtliche als auch gleichwertige Mittel berücksichtigt, mit denen die beteiligten Parteien jeweils ihre Rechte und Pflichten aus der Vereinbarung durchsetzen.
- AL17. Im öffentlichen Sektor ist eine Vereinbarung dann durchsetzbar, wenn jede der beteiligten Parteien ihre jeweiligen Rechte und Pflichten durchsetzen kann. Eine Vereinbarung ist durchsetzbar durch eine andere Partei, wenn die Vereinbarung Folgendes beinhaltet:
- (a) eigenständige Rechte und Verpflichtungen für jede beteiligte Partei; und
 - (b) Rechtsmittel für Nichterfüllung jeder Partei, die durch festgelegte Durchsetzungsmechanismen durchgesetzt werden können.

- AL18. Bei der Beurteilung der Durchsetzbarkeit sollte eine Einheit berücksichtigen, wie die identifizierten Durchsetzungsmechanismen implizite oder explizite Konsequenzen für jede Partei oder Parteien haben, die ihre vereinbarte(n) Verpflichtung(en) aus der Vereinbarung nicht erfüllen. Wenn die Einheit nicht feststellen kann, wie die bei Unterzeichnung der Vereinbarung identifizierten Durchsetzungsmechanismen die Einheit tatsächlich in die Lage versetzen, die anderen beteiligten Parteien zur Erfüllung ihrer Verpflichtung(en) heranzuziehen, gilt die Vereinbarung nicht als durchsetzbar und erfüllt nicht die Definition einer verbindlichen Vereinbarung.
- AL19. Die Durchsetzbarkeit ergibt sich aus dem Zwang durch ein Rechtssystem, sei es durch rechtliche Mittel (durchsetzbar vor Gerichten einer Rechtsordnung sowie durch gerichtliche Entscheidungen und Präzedenzfälle) oder durch gleichwertige Mittel (Gesetze und Vorschriften einschließlich Rechtsvorschriften, vollziehende Gewalt, Kabinettsanordnungen oder ministerielle Anordnungen).
- AL20. Innerhalb der vollziehenden Gewalt hat ein Mitglied oder ausgewählte Mitglieder einer Regierungsverwaltung die Befugnis, Rechtsvorschriften zu erlassen, ohne dass diese vom gesamten Parlament ratifiziert werden müssen. Dies kann als gültiger Durchsetzungsmechanismus angesehen werden, wenn eine Anordnung erlassen wurde, die eine Einheit anweist, die vereinbarten Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen.
- AL21. Kabinettsanordnungen- und ministerielle Anordnungen können einen Durchsetzungsmechanismus zwischen verschiedenen Ministerien oder unterschiedlichen Regierungsebenen innerhalb derselben Regierungsstruktur schaffen. Zum Beispiel kann eine Verordnung eines: einer Minister:in oder eines Ministeriums an eine von der Regierung kontrollierte Einheit, die Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu erfüllen, durchsetzbar sein. Jede Partei muss sowohl die Rechte als auch die Verpflichtungen, die ihr aus der Vereinbarung zustehen, durchsetzen können, um die Definition einer verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. Jede Partei muss die Fähigkeit und Befugnis haben, die andere Partei bzw. die anderen Parteien zur Erfüllung der in der Vereinbarung festgelegten Zusagen zu verpflichten oder bei Nichterfüllung Rechtsmittel einzufordern.
- AL22. Souveräne Rechte sind die Befugnisse, Rechtsvorschriften zu erlassen, zu ändern und aufzuheben. Allein begründet diese Befugnis keine durchsetzbaren Rechte und Verpflichtungen im Sinne dieses Standards. Wenn jedoch in der Vereinbarung festgelegt ist, dass die Ausübung souveräner Rechte ein Mittel zur Durchsetzung der Einhaltung vereinbarter Verpflichtungen durch eine Einheit darstellt, kann dies einen gültigen Durchsetzungsmechanismus begründen.
- AL23. Transferempfänger:innen können sich dadurch gezwungen fühlen, ihre Verpflichtungen aus einer Vereinbarung zu erfüllen, da das Risiko besteht, künftig keine Mittel mehr von Transfergeber:innen zu erhalten. Im Allgemeinen wird das Recht der Einheit, zukünftige Mittel, auf die die Transferempfänger:innen derzeit keinen Anspruch haben, zu kürzen oder zurückzuhalten, im Kontext dieses Standards nicht als gültiger Durchsetzungsmechanismus angesehen, da keine Verpflichtung zur Bereitstellung dieser Mittel besteht. Wenn die Transferempfänger:innen jedoch gegenwärtig im Rahmen einer anderen verbindlichen Vereinbarung Anspruch auf zukünftige Mittel haben und die Bedingungen dieser anderen Vereinbarung ausdrücklich eine Kürzung zukünftiger Mittel bei Verletzung anderer Vereinbarungen vorsehen, kann eine mögliche Kürzung zukünftiger Mittel als gültiger Durchsetzungsmechanismus betrachtet werden.
- AL24. Bei der Entscheidung, ob eine Kürzung zukünftiger Mittel einen Durchsetzungsmechanismus darstellt, muss die Einheit auf Grundlage der Tatsachen und Umstände Ermessen ausüben. Wesentliche Anhaltspunkte für eine mögliche Kürzung im Falle nicht eingehaltener Zusagen sind die Fähigkeit der Einheit, zukünftige Mittel zu kürzen und ihre frühere Praxis in solchen Fällen.
- AL25. Eine Absichtserklärung oder öffentliche Ankündigung einer Einheit, beispielsweise das Versprechen einer Regierung, Geld auszugeben oder Güter und Dienstleistungen auf eine bestimmte Weise bereitzustellen, stellt für sich genommen keine durchsetzbare Vereinbarung im Sinne dieses Standards dar. Eine solche Erklärung ist allgemeiner Natur und begründet keine verbindliche Vereinbarung zwischen der Einheit und den Transferempfänger:innen, unter der beide Parteien Rechte und Pflichten haben. Die Einheit prüft, ob eine solche öffentliche Ankündigung eine rechtlich nicht bindende (faktische) Verpflichtung im Sinne von IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, begründet.

Parteien einer verbindlichen Vereinbarung

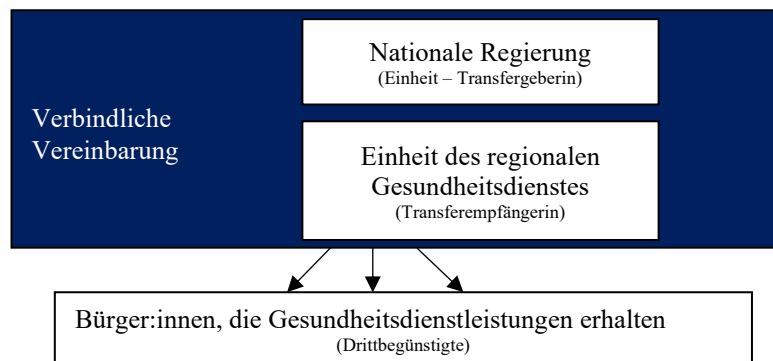
AL26. Vereinbarungen im öffentlichen Sektor umfassen oft zwei oder mehrere Parteien. Damit eine Vereinbarung für die Zwecke dieses Standards die Definition einer verbindlichen Vereinbarung erfüllt, müssen mindestens zwei der Parteien der Vereinbarung eigene Rechte und Verpflichtungen aus der Vereinbarung haben sowie die Fähigkeit besitzen, diese Rechte und Verpflichtungen durchzusetzen.

AL27. Das bedeutet, dass die Einheit zumindest in der Lage sein muss, die Erfüllung der übernommenen Verpflichtungen durch die Einheit, die die Gegenleistung erhält, durchzusetzen und dass die Einheit, die die Gegenleistung erhält (Transferempfänger:in) das Recht haben muss, die zugesagten Mittel (Gegenleistung) einzufordern. Die mindestens zweiseitige Durchsetzbarkeit in einer verbindlichen Vereinbarung wird im folgenden Diagramm veranschaulicht:



AL28. Parteien, die innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten besitzen, gelten als Drittbegünstigte. Drittbegünstigte in Mehrparteien-Vereinbarungen haben keine Rechte, die Transferempfänger:innen zur Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen zu zwingen.

AL29. Damit derartige Mehrparteien-Vereinbarungen als Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen klassifiziert werden können, muss die Einheit jedoch die Möglichkeit haben, die Transferempfänger:innen zur Bereitstellung von Gütern, Dienstleistungen oder anderen Vermögenswerten an die Drittbegünstigten zu verpflichten. In diesen Mehrparteien-Vereinbarungen sind die Transferempfänger:innen keine Agent:innen der Einheit, da die Transferempfänger:innen die Kontrolle über die Ressourcen von der Einheit erhalten und verantwortlich sind für die Bereitstellung der Güter, Dienstleistungen oder Vermögenswerte an die Drittbegünstigten. Diese Beziehung wird im folgenden Diagramm veranschaulicht.



Ausbuchung der übertragenen Ressourcen (Paragraphen 18 und 22)

AL30. Für Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen oder ohne verbindliche Vereinbarungen gilt:

- (a) vor der Übertragung eines nicht-finanziellen Vermögenswerts an die Transferempfänger:innen sollte die Einheit Paragraph 27(d) von IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, heranziehen, um zu beurteilen, ob eine wesentliche Nutzungsänderung des nicht-finanziellen Vermögenswerts vorliegt, die auf eine Wertminderung hinweisen könnte;
- (b) die in Paragraph AL30(a) genannte Überlegung gilt nicht für zu übertragende finanzielle Vermögenswerte, da die potenzielle Wertminderung finanzieller Vermögenswerte gemäß den Anforderungen von IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, kontinuierlich beurteilt wird; und
- (c) beim Ausbuchen der übertragenen Ressourcen soll die Einheit die Ausbuchungsleitlinien anderer anwendbarer Standards anwenden, die für die übertragenen Vermögenswerte gelten.

Feststellung von Transferrechten (Paragraph 21)

AL31. Transferrechte bilden die Grundlage für den Zeitpunkt der Erfassung von Transferaufwendungen. Dieser Standard verlangt, dass Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen erfasst werden, wenn oder sobald ein Transferrecht erlischt und verlangt daher von der Einheit, die Transfergegenleistung auf die einzelnen Transferrechte aufzuteilen.

AL32. Ein Transferrecht wird als eigenständiges Recht identifiziert, das separat von anderen Rechten innerhalb der verbindlichen Vereinbarung durchsetzbar ist. Typischerweise ist aus Sicht der Einheit klar erkennbar, ob ein Transferrecht als eigenständig gilt, basierend auf den Verhandlungen zur verbindlichen Vereinbarung.

AL33. Die Einheit hat verbundene Rechte so lange zu aggregieren, bis die Aggregation ein eigenständiges Recht ergibt, das separat durchsetzbar ist. Diese Aggregation wird als Transferrecht bezeichnet.

AL34. In einigen verbindlichen Vereinbarungen ist es möglicherweise nicht möglich, klar abgegrenzte Aggregationen von Rechten zu identifizieren, die dazu dienen, die Transferempfänger:innen zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen heranzuziehen. In solchen Fällen hat die Einheit die gesamte verbindliche Vereinbarung als ein einziges Transferrecht zu identifizieren.

Ansatz von Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (Paragraphen 22–25)

Ansatz bei Unterzeichnung einer verbindlichen Vereinbarung

AL35. Gemäß Paragraph 15 darf die Einheit bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung oder wenn die verbindliche Vereinbarung vollständig unerfüllt ist, keine Vermögenswerte, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung erfassen. Die Transferrechte und die Transferverpflichtungen einer vollständig unerfüllten verbindlichen Vereinbarung sind voneinander abhängig und untrennbar. Die kombinierten Transferrechte und Transferverpflichtungen stellen einen einzelnen Vermögenswert oder eine einzelne Verbindlichkeit, die mit Null bewertet wird, dar.

AL36. Einzelne Transferrechte und Transferverpflichtungen werden als Posten (Vermögenswerte, Verbindlichkeiten und Aufwendungen, je nach ihrer Natur) nur dann erfasst, wenn oder sobald eine oder mehrere Parteien der verbindlichen Vereinbarung ihre festgelegten Verpflichtungen erfüllen. Eine Einheit hat solche Posten gemäß den Paragraphen 22–25 zu bilanzieren.

AL37. Bleiben Teile der verbindlichen Vereinbarung gleichermaßen unerfüllt, hat die Einheit weder einen Vermögenswert, eine Verbindlichkeit noch einen Aufwand für die gleichermaßen unerfüllten Teile der verbindlichen Vereinbarung zu erfassen. Gleichermaßen unerfüllte Teile der verbindlichen Vereinbarung bestehen also weiter als einzelne Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die mit Null bewertet werden.

Ausbuchung des Vermögenswerts aus einem Transferrecht

- AL38. In der Regel kann die Erfüllung (oder Nichterfüllung) der Verpflichtungen durch Transferempfänger:innen als Indikator dafür dienen, ob die Einheit weiterhin durchsetzbare Rechte aus der verbindlichen Vereinbarung hat. Wenn Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen, erlöschen die entsprechenden Transferrechte der Einheit.
- AL39. Eine verbindliche Vereinbarung kann vorsehen, dass die Transferrechte der Einheit entsprechend reduziert werden, während die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen. Dies führt zu einer schrittweisen Ausbuchung des Vermögenswerts aus einem Transferrecht und zur Erfassung eines Aufwands in einem ähnlichen Muster, wie wenn die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen. In solchen Fällen hat die Einheit zu prüfen, ob sie den Fortschritt der Transferempfänger:innen bei der vollständigen Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung verlässlich schätzen kann. Kann die Einheit den Fortschritt nicht verlässlich schätzen, ist der Vermögenswert aus einem Transferrecht sofort als Aufwand zu erfassen.
- AL40. Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erlöschung eines Transferrechts können Umfragen zur bisherigen Erfüllung, Gutachten zu erzielten Resultaten, erreichten Meilensteinen, verstrichener Zeit und produzierten oder gelieferten Einheiten umfassen. Bei der Beurteilung, ob die Einheit eine bestimmte Methode zur Bestimmung ihres Fortschritts anwenden soll, hat sie zu berücksichtigen, ob die gewählte Methode ein getreues Bild der Reduzierung eines Transferrechts im Hinblick auf die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung darstellt. Eine Methode vermittelt kein getreues Bild des Erlöschungsfortschritts eines Transferrechts, wenn die gewählte Methode einige Aspekte der verbindlichen Vereinbarung nicht abbildet. Beispielsweise würden bei Vereinbarungen, in denen ein Transferrecht erlischt, sobald die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen, Methoden, die auf verstrichener Zeit basieren, nicht treu abbilden, wie die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen, wenn die Leistung aus Gütern oder Dienstleistungen besteht, die nicht gleichmäßig über die Zeit erbracht werden. Bei der Beurteilung, ob eine bestimmte Methode zur Bewertung des Fortschritts der Transferempfänger:innen angewendet werden soll, sollte eine Einheit professionelles Ermessen ausüben.
- AL41. In manchen Fällen kann ein Vermögenswert aus einem Transferrecht ausgebucht werden, wenn die Transferempfänger:innen nicht in der Lage oder nicht bereit sind, ihre Verpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen. (Siehe Paragraph 26). Ein Vermögenswert aus einem Transferrecht kann auch ausgebucht werden, wenn sich aufgrund geänderter Tatsachen und Umstände abzeichnet, dass die Vereinbarung nicht mehr verbindlich ist. (Siehe Paragraph AL15).
- AL42. Wenn die Einheit und die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung gleichzeitig erfüllen, erlischt das Transferrecht der Einheit zum Zeitpunkt der Übertragung, und mit der Übertragung der Ressourcen ist ein Aufwand zu erfassen.

Ansatz einer Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung

- AL43. Wenn die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllt haben und die Einheit die Ressourcen noch nicht gemäß der verbindlichen Vereinbarung übertragen hat, hat die Einheit typischerweise keine durchsetzbaren Rechte mehr aus der verbindlichen Vereinbarung. In solchen Fällen räumen die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sowie die auf die Vereinbarung anwendbaren Gesetze und Vorschriften den Transferempfänger:innen typischerweise ein durchsetzbares Recht auf Zahlung für die bis zum jeweiligen Zeitpunkt erfüllte Verpflichtung ein. Da die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen bereits erfüllt haben, ist die Verpflichtung zur Ressourcenübertragung unbedingter Natur, und der Charakter der Verbindlichkeit ähnelt dem einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen. Daher erfasst die Einheit eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung und einen Aufwand für ihre Transferverpflichtung und der nachfolgende Transfer von Ressourcen ist eine Begleichung der erfassten Verbindlichkeit.
- AL44. In vielen Fällen werden Transferempfänger:innen einen unbedingten Zahlungsanspruch nur bei Erreichen eines vorab vereinbarten Leistungsziels oder bei vollständiger Erfüllung der Leistungsverpflichtung haben. Bei der Beurteilung, ob sie einen Anspruch auf Bezahlung für die bereits erbrachten Leistungen haben, muss die Einheit berücksichtigen, ob sie einen Rechtsanspruch auf Einforderung oder Einbehalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen hat, wenn die verbindliche Vereinbarung vor vollständiger Erfüllung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von den Transferempfänger:innen zugesagten Leistung gekündigt wird.

- AL45. Bei manchen verbindlichen Vereinbarungen hat eine Einheit möglicherweise nur zu bestimmten Zeitpunkten während der Laufzeit der verbindlichen Vereinbarung ein Recht zur Kündigung der verbindlichen Vereinbarung. Kündigt eine Einheit eine verbindliche Vereinbarung, ohne zu diesem Zeitpunkt ein Kündigungsrecht zu haben (einschließlich bei Nichterfüllung der zugesagten Verpflichtungen der Transferempfänger:innen), so sind die Transferempfänger:innen möglicherweise gemäß verbindlicher Vereinbarung (oder gemäß Gesetz) dazu berechtigt, die zugesagten Verpflichtungen zu erfüllen und von der Einheit zu fordern, im Austausch für diese Verpflichtungen die zugesagte Gegenleistung zu zahlen. In solchen Fällen haben Transferempfänger:innen einen Zahlungsanspruch für die bereits erbrachten Leistungen, da sie berechtigt sind, ihre Verpflichtungen weiter gemäß der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen und von der Einheit im Austausch die Erfüllung ihrer Verpflichtungen zu fordern.
- AL46. Bei der Beurteilung, ob sie einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat und dieser durchsetzbar ist, muss die Einheit die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sowie diesen gegebenenfalls vorgehende oder diese ergänzende gesetzliche Vorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen.
- AL47. Der in einer verbindlichen Vereinbarung festgelegte Zahlungsplan ist nicht automatisch ein Indikator für den Zahlungsanspruch der Transferempfänger:innen für die bereits erbrachte Leistung. Zwar sind in dem in einer verbindlichen Vereinbarung geregelten Zahlungsplan die Zeitpunkte und die Höhe der von einer Einheit zu leistenden Gegenleistung festgelegt, doch lässt sich daraus nicht unbedingt ein Zahlungsanspruch der Transferempfänger:innen für die bereits erbrachte Leistung ableiten. So kann die verbindliche Vereinbarung beispielsweise vorsehen, dass die von der Einheit übertragene Gegenleistung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der von den Transferempfänger:innen in der verbindlichen Vereinbarung zugesagten Leistungen erstattet werden muss.

Zusammenspiel von Vermögenswert aus einem Transferrecht und Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung

- AL48. Nach der Erfassung ist der Vermögenswert aus einem Transferrecht um den Buchwert zusätzlicher übertragener Ressourcen zu erhöhen und um den Betrag erfasster Aufwendungen oder etwaiger Wertminderungen zu mindern, bis der Buchwert des Vermögenswerts aus einem Transferrecht null erreicht. Zu diesem Zeitpunkt führt jede weitere Erfüllung der Einhaltungspflichten der Transferempfänger:innen zur Erfassung eines Aufwands und einer Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung.
- AL49. Nach der Erfassung ist die Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung um den Betrag zusätzlich erfasster Aufwendungen zu erhöhen und um den Buchwert der an die Transferempfänger:innen übertragenen Ressourcen zu mindern, bis der Buchwert der Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung null erreicht. Jede weitere Ressourcenübertragung an die Transferempfänger:innen zu diesem Zeitpunkt ist als Vermögenswert aus einem Transferrecht zu erfassen.

Zuordnung der Transfergegenleistung zu Transferrechten (Paragraphen 38–39)

- AL50. Gibt die verbindliche Vereinbarung den Betrag der eigenständigen Gegenleistung für jedes Transferrecht vor, ist die Transfergegenleistung gemäß der verbindlichen Vereinbarung auf die Transferrechte zu verteilen (gegebenenfalls bereinigt um variable Gegenleistungen).
- AL51. Gibt die verbindliche Vereinbarung den Betrag der Transfergegenleistung nicht für jedes Transferrecht vor, hat die Einheit die auf die einzelnen Transferrechte zu verteilenden Beträge auf der Grundlage ihrer besten Schätzungen der Beträge, die dafür vorgesehen waren, die Transferempfänger:innen bei der Verhandlung der verbindlichen Vereinbarung für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen zu entschädigen, zu bestimmen.

Darstellung: Ausweis und Angabe (Paragraphen 44–61)

- AL52. Paragraph 49 verlangt, dass Transferaufwendungen in die Aufwandsanalyse einbezogen werden, entweder als gesonderter Posten in der Bilanz dargestellt oder in den Anhangangaben. Um diesen Anforderungen und dem Ziel der Angabe in Paragraph 50 gerecht zu werden, hat eine Einheit in der Aufwandsanalyse ausreichende Informationen bereitzustellen sowie eine Beschreibung der Art der operativen Aktivitäten und der wesentlichen Aktivitäten der Einheit, wie in Paragraph 150 von IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, gefordert, damit die Adressat:innen nachvollziehen können, wie die Ressourcen der Einheit für ihre Programme, Aktivitäten und Dienstleistungen verwendet werden.

Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen

Kapitaltransfers

- AL53. Dieser Standard definiert einen Kapitaltransfer als eine Transaktion, die aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert, bei der die Einheit Zahlungsmittel oder einen anderen Vermögenswert mit der Vorgabe bereitstellt, dass die Transferempfänger:innen einen nicht finanziellen Vermögenswert erwerben oder herstellen, der von den Transferempfänger:innen kontrolliert wird. Ein Kapitaltransfer begründet mindestens ein Transferrecht für die Einheit, damit die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtung zum Erwerb oder Herstellung eines nicht-finanziellen Vermögenswerts erfüllen oder Nichteinhaltungsanforderungen gemäß der verbindlichen Vereinbarung einhalten.
- AL54. Eine Einheit hat Kapitaltransfertransaktionen gemäß den Paragraphen 21–25 zu erfassen. Die Einheit identifiziert die Transferrechte in der verbindlichen Vereinbarung gemäß Paragraph 21 und erfasst anschließend jedes Transferrecht separat durch Anwendung der Paragraphen 22–25. In Fällen, in denen eine Einheit Ressourcen vor dem Erwerb oder Herstellung des nicht-finanziellen Vermögenswerts durch die Transferempfänger:innen überträgt, erfasst die Einheit typischerweise einen Vermögenswert aus einem Transferrecht zum Zeitpunkt der Ressourcenübertragung, der dann als Aufwand erfasst wird, wenn der nicht-finanzielle Vermögenswert erworben wird oder während dessen Herstellung durch die Transferempfänger:innen.
- AL55. Einige verbindliche Vereinbarungen für Kapitaltransfers können ein Transferrecht für den Erwerb oder die Herstellung eines nicht-finanziellen Vermögenswerts enthalten, das die Definition eines Kapitaltransfers erfüllt, sowie separate Transferrechte für den Betrieb des Vermögenswerts, die nicht unter die Definition eines Kapitaltransfers fallen. Die Einheit bestimmt, ob die verbindliche Vereinbarung ein oder mehrere Transferrechte bezüglich des Betriebs des Vermögenswerts enthält, indem sie beurteilt, ob die Transfergegenleistung darauf abzielt, die Transferempfänger:innen für den Betrieb des Vermögenswerts nach dessen Erwerb oder Herstellung zu entschädigen.

Änderungen an anderen IPSAS

Änderungen an IPSAS 4, *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

Paragraph 17 wird geändert und Paragraph 71J hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Monetäre Posten

17. Das wesentliche Merkmal eines monetären Posten ist das Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen beispielsweise bar zu zahlende sozialpolitische Verpflichtungen und andere Leistungen an Arbeitnehmer:innen; bar zu begleichende Verpflichtungen; Leasingverbindlichkeiten; und Bardividenden oder ähnliche Ausschüttungen, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Umgekehrt besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen beispielsweise Vorauszahlungen für Güter und Dienstleistungen; Vermögenswerte aus einem Transferrecht; Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen; Nutzungsrechte; sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 71J. Paragraph 17 wird durch IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, veröffentlicht im Mai 2023, geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 48 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 12, *Vorräte*

Die Paragraphen 11, 17, 43 und 44 werden geändert und Paragraph 51J wird hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Vorräte

11. Vorräte umfassen zum Weiterverkauf erworbene Güter, wie beispielsweise von einer Einheit zum Weiterverkauf erworbene Handelsgüter, oder Grundstücke und Gebäude, die zum Verkauf gehalten werden. Des Weiteren umfassen Vorräte von der Einheit hergestellte Fertigerzeugnisse und unfertige Erzeugnisse. Zu den Vorräten gehören auch (a) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe vor Eingang in den Herstellungsprozess, und (b) Güter, die von einer Einheit gekauft oder hergestellt werden und die kostenlos (eine Transferaufwendung) oder gegen ein nominelles Entgelt zur Vergabe an andere Parteien bestimmt sind, z. B. Lehrbücher, die von einer Gesundheitsbehörde hergestellt und als Spende an Schulen vergeben werden. In vielen Einheiten des öffentlichen Sektors betreffen Vorräte die Erbringung von Dienstleistungen anstelle von Gütern, die für den Weiterverkauf erworben und gehalten oder die für den Verkauf hergestellt werden. ...

...

Bewertung von Vorräten

...

17. Vorräte sind mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und aktuellen Wiederbeschaffungskosten zu bewerten, sofern sie zu einem der folgenden Zwecke gehalten werden:
- (a) kostenlose Vergabe (eine Transferaufwendung) oder Vergabe gegen ein nominelles Entgelt; oder
 - (b) Verbrauch im Herstellungsprozess von Gütern, die kostenlos (eine Transferaufwendung) oder gegen ein nominelles Entgelt vergeben werden sollen.

...

Kostenlose Vergabe oder Vergabe von Gütern gegen ein nominelles Entgelt

43. Eine Einheit des öffentlichen Sektors kann Vorräte halten, deren zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder deren Dienstleistungspotenzial nicht direkt in Zusammenhang mit ihrer Fähigkeit zur Erzeugung von Zuflüssen von Zahlungsmitteln steht. Diese Art von Vorräten kann entstehen, wenn eine Regierung sich entschieden hat, bestimmte Güter kostenlos (eine Transferaufwendung) oder gegen einen nominellen Betrag zu vergeben. In diesen Fällen wird der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial der Vorräte für die Zwecke der Finanzberichterstattung durch den Betrag widerspiegelt, den die Einheit für den Erwerb des wirtschaftlichen Nutzens oder des Dienstleistungspotenzials zahlen müsste, wenn dies zur Erreichung der Ziele der Einheit erforderlich wäre. Kann der wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial nicht auf dem Markt erworben werden, ist eine Schätzung der Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen. Ändert sich der Zweck, zu dem die Vorräte gehalten werden, so werden die Vorräte unter Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 15 bewertet.

Erfassung als Aufwand

44. Wenn Vorräte verkauft, getauscht oder vergeben worden sind, ist der Buchwert dieser Vorräte in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der die zugehörigen Einnahmen realisiert werden. Gibt es keine zugehörigen Einnahmen (d. h. die Transaktion resultiert in einer Transferaufwendung), wird der Aufwand gemäß IPSAS 48, Transferaufwendungen, erfasst, ~~wenn die Güter vergeben oder die zugehörige Dienstleistung erbracht wird~~. Alle Wertminderungen von Vorräten sowie alle Verluste bei den Vorräten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Wertminderungen vorgenommen wurden oder die Verluste eingetreten sind. Alle Wertaufholungen bei Vorräten sind als Verminderung des Materialaufwands in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Wertaufholung eintritt.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 51J. Die Paragraphen 11, 17, 43 und 44 werden durch IPSAS 48, Transferaufwendungen, veröffentlicht im Mai 2023, geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 48 gleichzeitig anzuwenden.

...

Änderungen an IPSAS 33, Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)

Die Paragraphen 41A, 43A, 43B und 154O wurden hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Befreiungsmöglichkeiten, die Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS während der Übergangsperiode haben

...

Dreijährige Übergangsperiode für den Ansatz bzw. die Bewertung von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten

Ansatz bzw. Bewertung von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten

...

41A. Soweit erstmalige Anwender:innen die Befreiungsmöglichkeiten in den Paragraphen 36 und 38 in Anspruch nehmen, die eine dreijährige Übergangsperiode für den Nichtansatz bzw. die Nichtbewertung von finanziellen Verbindlichkeiten vorsehen, sind sie nicht verpflichtet, damit zusammenhängende Aufwendungen im Sinne von IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, anzusetzen bzw. zu bewerten.

...

Ansatz bzw. Bewertung von Transferaufwendungen

43A. Erstmalige Anwender:innen müssen ihre Rechnungslegungsmethoden in Bezug auf den Ansatz bzw. die Bewertung von Transferaufwendungen für Berichtsperioden, die innerhalb von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, nicht ansetzen bzw. bewerten. Erstmalige Anwender:innen können ihre Rechnungslegungsmethoden in Bezug auf Transferaufwendungen auf Basis der einzelnen Klassen ändern.

43B. Die Übergangsbestimmung in Paragraph 43A soll erstmaligen Anwender:innen einen Zeitraum einräumen, um während der Übergangsperiode verlässliche Modelle für den Ansatz und die Bewertung von Transferaufwendungen gemäß IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, zu entwickeln. Erstmalige Anwender:innen können für den Ansatz bzw. die Bewertung von Transferaufwendungen Rechnungslegungsmethoden anwenden, die nicht mit den Bestimmungen in IPSAS 48 übereinstimmen. Die Übergangsbestimmung in Paragraph 43A erlaubt es erstmaligen Anwender:innen, IPSAS 48 schrittweise auf verschiedene Klassen von Transferaufwendungen anzuwenden. So können erstmalige Anwender:innen beispielsweise in der Lage sein, Transferaufwendungen ohne verbindliche Vereinbarungen gemäß IPSAS 48 ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS zu erfassen und zu bewerten, benötigen aber möglicherweise drei Jahre, um ein verlässliches Modell für den Ansatz und die Bewertung von Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen zu entwickeln.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

154O. Die Paragraphen 41A, 43A und 43B wurden durch IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, veröffentlicht im Mai 2023, hinzugefügt. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben und IPSAS 48 gleichzeitig anzuwenden.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 33 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

IPSAS 48, Transferaufwendungen

IL89A. Wenn erstmalige Anwender:innen IPSAS 48 rückwirkend anwenden und Beträge übertragen haben, die noch nicht als Aufwand zu erfassen sind (beispielsweise die Übertragung von Ressourcen, bei der das zugehörige Transferrecht noch nicht erloschen ist), erfassen erstmalige Anwender:innen die übertragenen Beträge als Vermögenswert in ihrer Eröffnungsbilanz und bewerten diesen Vermögenswert zum übertragenen Betrag. Sie haben den Vermögenswert auszubuchen und die Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen, wenn die Ansatzkriterien von IPSAS 48 erfüllt sind.

...

Zusammenfassung der Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung*

IL91. In der nachstehenden Übersicht werden die Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften aus anderen auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zusammengefasst.

	Befreiungsmöglichkeit in der Übergangsperiode							
	NEIN	JA						
		als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzt Wert	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode beim Ansatz	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei der Bewertung	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei Ansatz und/oder Bewertung	Erleichterung während der dreijährigen Übergangsperiode bei den Angaben	Eliminierung von Transaktionen, Salden, Einnahmen und Aufwendungen	Sonstige
...								
IPSAS 48, <u>Transferaufwendungen</u>			Alle Transferaufwendungen, die nicht nach der vorherigen Rechnungslegungsgrundlage angesetzt wurden	Alle Transferaufwendungen, die nach der vorherigen Rechnungslegungsgrundlage angesetzt wurden	sofern die dreijährige Übergangsperiode auf Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten angewendet wird			

...

Änderungen an IPSAS 40, *Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor*

Die Paragraphen EB164, EB265, EB264 und EB265 wurden hinzugefügt und Paragraph EB266 wurde gestrichen. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Erläuternde Beispiele

...

Bilanzierung in Bezug auf Zusammenlegungen

...

Eliminierung von Transaktionen zwischen den sich zusammenschließenden operativen Aktivitäten – Transfers

Beispiele für Konsequenzen der Anwendung der Paragraphen 22 und AL51–AL52 von IPSAS 40

...

- EB164. Der Zuschuss war an die Bedingung geknüpft, dass der Zuschuss entsprechend der Anzahl der nicht geführten Trainings zurückgezahlt wird. Zum Zusammenlegungszeitpunkt hatte die ZOAB die Hälfte der vereinbarten Anzahl von Trainings durchgeführt und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 350 in Bezug auf ihre Leistungsverpflichtung gemäß IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, ausgewiesen. ~~Aufgrund früherer Erfahrungen war die ZOAA der Ansicht, dass es wahrscheinlicher ist, dass die ZOAB Schulungen durchführt. Es war daher nicht wahrscheinlich, dass es zu einem Mittelfluss an die ZOAA kommen würde, und die ZOAA erfasste keinen Vermögenswert in Bezug auf den Zuschuss, sondern verbuchte die vollen WE 700 als Aufwendungen. Mit der Übertragung der Mittel erfasste ZOAA einen Vermögenswert aus einem Transferrecht für das Recht, dass ZOAB die Schulungen durchführt. Unmittelbar vor der Fusion bucht ZOAA WE 350 des Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus und erfasst diesen Betrag als Transferaufwand, basierend auf der von ZOAB bis zur Fusion erbrachten Kursdurchführung.~~
- EB165. Zum Zusammenlegungszeitpunkt ist die Transaktion eliminiert. Es besteht keine Verpflichtung für eine externe Partei ~~oder ein durchsetzbares Recht darauf, dass eine externe Partei Schulungen durchführt. Die entstehende Einheit erfasst keine Verbindlichkeit in Höhe von WE 250, erfasst den Betrag aber als Nettovermögen/Eigenkapital.~~
- ...
- EB264. Der Zuschuss war an die Bedingung geknüpft, dass der Zuschuss entsprechend der Anzahl der nicht geführten Trainings zurückgezahlt wird. Zum Erwerbszeitpunkt hatte die ZE ein Viertel der vereinbarten Anzahl an Trainings durchgeführt und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 600 in Bezug auf ihre Leistungsverpflichtung gemäß IPSAS 23 ausgewiesen. ~~Aufgrund früherer Erfahrungen war die EE der Ansicht, dass es wahrscheinlicher ist, dass die ZE Trainings durchführt. Es war daher nicht wahrscheinlich, dass es zu einem Mittelfluss an die EE kommen würde, und die EE erfasste keinen Vermögenswert in Bezug auf den Zuschuss, sondern verbuchte die vollen WE 800 als Aufwendungen. Mit der Übertragung der Mittel erfasste EE einen Vermögenswert aus einem Transferrecht für das Recht, dass ZE die Schulungen durchführt. Unmittelbar vor dem Erwerb bucht EE WE 200 des Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus und erfasst den Betrag als Transferaufwendung – basierend auf der bisherigen Leistung von ZE.~~
- EB265. In diesem Beispiel beträgt der Gewinn der EE WE 600. Der Gewinn wird als die übernommene Verbindlichkeit berechnet, die ausgebucht wird, weil infolge des Erwerbs EE die Verbindlichkeit in Höhe von WE 600 in Bezug auf den Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 600 eliminiert, da keine Verpflichtung gegenüber einer dritten Partei mehr besteht ~~oder ein durchsetzbares Recht darauf, dass eine externe Partei Schulungen durchführt.~~
- EB266. ~~In diesem Beispiel wurde von der EE kein entsprechender Vermögenswert angesetzt. Hätte die EE zuvor einen entsprechenden Vermögenswert angesetzt, wäre dieser zum Erwerbszeitpunkt ausgebucht worden, und der auszubuchende Betrag würde in die Berechnung des Gewinns oder Verlusts einfließen.[Gestrichen.]~~
- ...

Änderungen an IPSAS 42, Sozialleistungen

Paragraph IL2 wurde geändert. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Diese Leitlinien werden IPSAS 42 beigefügt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

...

Anwendungsbereich von IPSAS 42

IL2. Das folgende Diagramm veranschaulicht den Anwendungsbereich von IPSAS 42 und die Grenzen zwischen Sozialleistungen und anderen Transaktionen.

Transferaufwendungen (IPSAS 48) Projekt zu Aufwendungen aus Nichtleistungstransaktionen Sozialleistungen (IPSAS 42) Anderer IPSAS/IFRS								
Kategorie	Zuschüsse, Beiträge und andere Transferaufwendungen	Soforthilfe	Kollektive Dienstleistungen	Individuelle Dienstleistungen	Sozialleistungen	Leistungen an Arbeitnehmer:innen	Versicherungsverträge	Verträge für Güter und Dienstleistungen
Beispiele	Zuschüsse Transfers an andere Einheiten des öffentlichen Sektors Zuschüsse Transfers an gemeinnützige Organisationen	Soforthilfe Planungs- und Vorbereitungstätigkeiten	Verteidigung Straßenbeleuchtung	Bildung Gesundheitswesen	staatliche Rente Arbeitslosenleistungen Sozialhilfe	Arbeitnehmerrente Gesundheitswesen Gehälter	Kfz-Versicherung private Krankenversicherung	Kauf von Gütern Zahlung für Dienstleistungen
Leistungs- oder Nichtleistungstransaktion?	Nichtleistungstransaktion	Nichtleistungstransaktion	Nichtleistungstransaktion	Nichtleistungstransaktion	Nichtleistungstransaktion	Leistungs-transaktion	Leistungs-transaktion	Leistungs-transaktion
In Form von Zahlungstransfers an bestimmte Einzelpersonen/ Haushalte bereitgestellt?	manchmal	manchmal	Nein	Nein	Ja	manchmal	Nein	Nein
An Einzelpersonen/ Haushalte bereitgestellt, die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllen?	manchmal	manchmal	Nein	manchmal	Ja	Ja	Nein	Nein
Werden die Auswirkungen sozialer Risiken abgedeckt?	manchmal	Nein	Nein	manchmal	Ja	Ja	Nein	Nein
Wird auf die Bedürfnisse der Gesellschaft als Ganzes eingegangen?	manchmal	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Nein	Nein

Anwendungsbereich von Sozialleistungen in GFS

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 48 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Einführung

- GE1. Das vorrangige Ziel der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors besteht darin, Dienstleistungen für die Öffentlichkeit zu erbringen und nicht darin, Gewinne zu erzielen oder Renditen für Investor:innen zu erwirtschaften. Viele Regierungen verwenden einen bedeutenden Teil ihrer Ausgaben für die Erbringung von Dienstleistungen an die Öffentlichkeit durch Sozialleistungen, kollektive und individuelle Dienstleistungen sowie Transferaufwendungen.
- GE2. Im März 2015 genehmigte das IPSASB eine Projektbeschreibung zur Entwicklung von Anforderungen für die Bilanzierung von Nichtleistungs-Aufwendungen mit Ausnahme von Sozialleistungen. Diese Projektbeschreibung erkannte an, dass es bislang kaum Leitlinien zu Nichtleistungstransaktionen aus der Sicht der Dienstleistungserbringer gibt und dass in diesem Bereich eine Lücke in der IPSASB-Literatur besteht.
- GE3. Das IPSASB begann ein gestuftes Arbeitsprogramm, um Nichtleistungstransaktionen aus der Perspektive der Dienstleistungserbringer zu behandeln, beginnend mit IPSAS 42, *Sozialleistungen*, der im Januar 2019 veröffentlicht wurde, gefolgt von *Kollektive und individuelle Dienstleistungen* (Änderungen an IPSAS 19), der im Januar 2020 veröffentlicht wurde.
- GE4. Für die verbleibenden Nichtleistungs-Aufwendungen veröffentlichte das IPSASB im August 2017 das Konsultationspapier, *Bilanzierung von Einnahmen und Aufwendungen aus Nichtleistungstransaktionen*, um Meinungen der Adressat:innen zur potenziellen Erfassung und Bewertung sowohl von Einnahmen als auch Nichtleistungs-Aufwendungen einzuholen. Das Konsultationspapier:
- (a) schlug vor, die damals geltenden IPSAS für Einnahmen aus Leistungstransaktionen und Fertigungsaufträge durch einen IPSAS zu ersetzen, der auf IFRS 15, *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, basiert;
 - (b) schlug vor, IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*, zu aktualisieren, um von Adressat:innen identifizierte Probleme zu adressieren; und
 - (c) prüfte Ansätze zur Erfassung wesentlicher Aufwendungen für Nichtleistungstransaktionen.

Entwicklung von Standardentwurf 72, *Transferaufwendungen* (Standardentwurf 72)

- GE5. Basierend auf dem Feedback zum Konsultationspapier der Adressat:innen entwickelte das IPSASB Standardentwurf 72. Im Standardentwurf wurde Folgendes vorgeschlagen:
- (a) eine Definition für Transferaufwand;
 - (b) die Einteilung von Transferaufwendungen basierend darauf, ob der:die Transferempfänger:in zumindest eine Leistungsverpflichtung hat; und
 - (c) die Bilanzierung und Angabepflichten in Bezug auf:
 - (i) Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtungen; und
 - (ii) Transferaufwendungen mit Leistungsverpflichtungen, die größtenteils auf der Anwendung des Public Sector Performance Obligation Approach (PSPOA) basieren und die Bilanzierung von Einnahmen mit Leistungsverpflichtungen widerspiegeln.
- GE6. Im Februar 2020 veröffentlichte das IPSASB Standardentwurf 72 zusammen mit Standardentwurf 70, *Einnahmen mit Leistungsverpflichtungen*, und Standardentwurf 71, *Einnahmen ohne Leistungsverpflichtungen*. Die drei Standardentwürfe wurden gemeinsam veröffentlicht, um den Zusammenhang zwischen der Bilanzierung von Einnahmen und Transferaufwendungen hervorzuheben.

Feedback von Adressat:innen zum Standardentwurf 72

GE7. Das IPSASB erhielt zum Standardentwurf 72 eine breite und vielfältige Reihe von Antworten. Während einige Adressat:innen die Vorschläge unterstützten, wurden auch die folgenden wesentlichen Bedenken geäußert:

- (a) die Unterscheidung zwischen Transferaufwendungen mit und ohne Leistungsverpflichtungen erschien unnötig oder künstlich, da aus Sicht der Transfergeber:innen kein wirtschaftlicher Unterschied zwischen diesen Transaktionen besteht;
- (b) die Unterscheidung basierend auf Leistungsverpflichtungen spiegelte auch nicht die tatsächliche Durchführung von Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen im öffentlichen Sektor wider, da in Standardentwurf 72 nur Transferaufwendungen, bei denen die Übertragungsempfangenden mindestens eine Leistungsverpflichtung hatten, zum Ansatz eines Vermögenswerts führen konnten. Viele Antworten nannten Beispiele von Transaktionen, bei denen sie die Kontrolle über die übertragenen Ressourcen behielten (und somit den Vermögenswert nicht sofort ausbuchten), selbst wenn keine Leistungsverpflichtungen vorlagen;
- (c) die Vorschläge in Standardentwurf 72 verlangten von Transfergeber:innen, die Transaktion aus Sicht der Transferempfänger:innen zu betrachten und gingen davon aus, dass die Transfergeber:innen Zugang zu Informationen über die Leistungsverpflichtungen der Transferempfänger:innen haben. Viele Antwortende wiesen darauf hin, dass diese Annahme unrealistisch ist und bei der Anwendung der vorgeschlagenen Leitlinien praktische Schwierigkeiten verursacht;
- (d) in Standardentwurf 72 konnten nur Transferaufwendungen mit Leistungsverpflichtungen zur Erfassung eines Vermögenswerts führen. Die Antwortenden stellten fest, dass dieses Rechnungslegungsmodell nicht unbedingt eine Einheitlichkeit der Bilanzierungsgrundsätze gewährleistet, insbesondere im Hinblick auf den Ansatz von Vermögenswerten im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das *Rahmenkonzept*); und
- (e) die Mehrheit der Antwortenden kommentierte, dass die vorgeschlagenen Angaben in Standardentwurf 72 auf den Angabepflichten von IFRS 15 basierten und daher nicht die Besonderheiten von Transferaufwendungen mit ihren unterschiedlichen Merkmalen und Risiken widerspiegeln. Einige Antwortende wiesen außerdem darauf hin, dass die vorgeschlagenen Angaben einen unverhältnismäßigen administrativen Aufwand verursachen würden, der in keinem angemessenen Verhältnis zum Nutzen für die Adressat:innen stünde.

Besprechung mit dem beratenden Beirat des IPSASB

GE8. In den Besprechungen im Dezember 2020 und Juni 2021 konsultierte das IPSASB den beratenden Beirat zu den von Antwortenden hervorgehobenen wesentlichen Problemen. Mitglieder des beratenden Beirats stellten Input und Ratschläge bereit, die dem IPSASB halfen, Probleme zu überdenken und zu beseitigen.

Antwort des IPSASB auf das Feedback von Standardentwurf 72

GE9. Angesichts der Antworten zu Standardentwurf 72 entschied das IPSASB, die Vorschläge in Standardentwurf 72 nicht weiterzuverfolgen und die vorgeschlagene Bilanzierung und Angaben für Transferaufwendungen dahingehend zu überarbeiten, dass

- (a) die Perspektive der Transfergeber:innen bei der Entwicklung der Bilanzierungs- und Angabepflichten einbezogen wird;
- (b) vom PSPOA und von der Unterscheidung zwischen Transferaufwendungen mit und ohne Leistungsverpflichtungen abgegangen wird;
- (c) Fokus auf die Frage gelegt wird, ob die Übertragung zur Erfassung eines Vermögenswerts führt, wenn die Bilanzierungsanforderungen entwickelt werden;
- (d) verbindliche Vereinbarungen als grundlegendes Konzept für die Bilanzierung von Transferaufwendungen verwendet werden;
- (e) die Darstellungs- und Angabepflichten, wo angemessen, vereinfacht werden; und

- (f) die erläuternden Beispiele überarbeitet werden, um die vorgenannten Änderungen in den vorgeschlagenen Bilanzierungs- und Angabepflichten zu Transferaufwendungen widerzuspiegeln.

Anwendungsbereich (Paragraphen 3–5)

- GE10. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 72 stellte das IPSASB fest, dass die Hauptgruppe der Transaktionen in Bezug auf Nichtleistungsaufwendungen, die nicht bereits in IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, IPSAS 42 oder den Änderungen zu IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, behandelt werden, aus Zuschüssen, Beiträgen und anderen Übertragungen bestand. Das IPSASB wies damals darauf hin, dass diese Transaktionsgruppe durch die Definition von „Transfers“ in den statistischen Berichterstattungsrahmenwerken abgedeckt wird und dass eine Abstimmung des Anwendungsbereichs von Standardentwurf 72 mit dieser Definition im Einklang mit dem IPSAS-Grundsatzpapier, Prozess zur Berücksichtigung von GFS-Berichterstattungsrichtlinien während der Entwicklung von IPSAS, stehen würde. Daraus resultierend entschied das IPSASB, den Anwendungsbereich von Standardentwurf 72 an die Definition von „Transfers“ (siehe Paragraph 6) in den statistischen Berichterstattungsrahmenwerken anzugleichen. Diese Anwendungseinschränkung blieb in IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, erhalten.
- GE11. Das IPSASB entschied zudem, dass Zuführungen von Anteilseigner:innen und Ausschüttungen an Anteilseigner:innen nicht der Definition von Transfers entsprechen und daher nicht unter den Anwendungsbereich von IPSAS 48 fallen.
- GE12. Das IPSASB prüfte, ob im IPSAS 48 ausdrücklich festgelegt werden sollte, dass belastende Verträge auf Transferaufwendungen nicht anwendbar sind, und stellte fest, dass bei der Entwicklung von IPSAS 19 aus IAS 37, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, die Definition des „belastenden Vertrags“ dahingehend geändert wurde, dass explizit auf den Austausch von Vermögenswerten oder Dienstleistungen Bezug genommen wird. Da Transferaufwendungen als Transaktionen definiert sind, bei denen eine Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt, ohne unmittelbar ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert als Gegenleistung zu erhalten, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass Transferaufwendungen nicht der Definition eines „belastenden Vertrags“ entsprechen können. Daher ist keine ausdrückliche Ausschlussklausel im Anwendungsbereich erforderlich.

Definitionen (Paragraphen 6–7)

- GE13. Wie in Paragraph GE10 erläutert, hatte das IPSASB beschlossen, die Definition von „Transfer“ an die Definition in den statistischen Berichterstattungsrahmenwerken anzupassen. Das *Government Finance Statistics Manual 2014* (GFSM 2014) definiert einen Transfer wie folgt:

Ein Transfer ist eine Transaktion, bei der eine institutionelle Einheit einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen Vermögenswert bereitstellt, ohne von dieser ein Gut, eine Dienstleistung oder einen Vermögenswert als direkte Gegenleistung zu erhalten.

- GE14. Nachdem das IPSASB zugestimmt hatte, die Definition des GFSM 2014 von „Transfer“ als Grundlage für den Anwendungsbereich von Standardentwurf 72 zu verwenden, vereinbarte es, die Definition von „Transferaufwendungen“ in Standardentwurf 72 auf der GFSM-Definition aufzubauen. Das IPSASB stimmte zu, den Begriff „Transferaufwendungen“ zu verwenden, da der Begriff „Transfers“ zuvor in IPSAS 23 verwendet wurde, wobei „Transfers“ dort nur Zuflüsse (d. h. Einnahmen) bezeichnete. In IPSAS 23 wurden Steuern ebenfalls vom Begriff „Transfers“ ausgeschlossen und das IPSASB einigte sich darauf, Steuern aus Gründen der Konsistenz von der Definition der „Transferaufwendungen“ auszuschließen.
- GE15. Die Definition von „Transferaufwendungen“ und der Ausschluss von Steuern wurde in IPSAS 48 beibehalten, da die Definition von „Transfer“ in IPSAS 47, *Einnahmen*, ebenfalls nur Einnahmen umfasst und Steuern ausschließt.

GE16. Wie in Paragraph GE9 beschrieben, entschied das IPSASB, das vorgeschlagene Bilanzierungsmodell für Transferaufwendungen zu überarbeiten. Basierend auf den in GE20–GE30 beschriebenen Überarbeitungen stimmte das IPSASB zu, folgende Begriffe in IPSAS 48 zu definieren:

- (a) Transferverpflichtung;
- (b) Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung
- (c) Transferrecht; und
- (d) Vermögenswert aus einem Transferrecht.

GE17. IPSAS 48 ergänzt IPSAS 47 und baut soweit möglich auf bestimmte Definitionen in IPSAS 47 auf (siehe Paragraph 7). In manchen Fällen verlangt ein Wechsel der Perspektive vom Ansatz von Einnahmen zum Ansatz eines Aufwands eine Änderung der Definitionen. Daher stimmte das IPSASB zu, die folgenden zusätzlichen Begriffe in IPSAS 48 neu zu definieren:

- (a) eigenständige Gegenleistung; und
- (b) Transfergegenleistung.

Die Definitionen basieren auf „eigenständigem Wert“ und „Transaktionsgegenleistung“ in IPSAS 47.

GE18. Dieser Standard bezeichnet die Partei, die Ressourcen bei einer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen bereitstellt, als „Transfergeber:in“, während IPSAS 47 die Partei, die bei einer Einnahmentransaktion Ressourcen bereitstellt, als „Ressourcenbereitstellende:r“ bezeichnet. Das IPSASB prüfte, ob derselbe Begriff in beiden Standards verwendet werden sollte, und entschied, dass aufgrund des umfassenderen Anwendungsbereichs von IPSAS 47, der Einnahmen aus Transfers und anderen Transaktionen einschließt, für Einnahmen der allgemeinere Begriff „Ressourcenbereitstellende:r“ verwendet werden sollte.

GE19. Das IPSASB prüfte auch die Definition von „Aufwendungen“ in IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, sowie die Definition der „faktischen Verpflichtung“ in IPSAS 19 und kam zu dem Schluss, dass keine Änderungen erforderlich sind. Das IPSASB stimmte zu, Querverweise zu diesen Definitionen in IPSAS 48 abzubilden (siehe Paragraph 7 von IPSAS 48).

Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen (Paragraphen 8–9)

GE20. Basierend auf der Entscheidung, das allgemeine Bilanzierungsmodell für Transferaufwendungen zu überarbeiten, beschloss das IPSASB, dass das entscheidende Bilanzierungsprinzip darin besteht, ob die Transaktion zur Erfassung eines Vermögenswerts durch die Einheit führt. Transferaufwendungen, die nicht zur Erfassung eines Vermögenswerts führen, werden in der Regel als Transferaufwand erfasst, wenn die Einheit die Kontrolle über die übertragenen Ressourcen verliert oder wenn die Einheit eine Verpflichtung zur Ressourcenübertragung eingegangen ist. Das IPSASB entschied zudem, dass die Einheit bei Eingehen einer Verpflichtung zur Ressourcenübertragung eine Verbindlichkeit und einen Transferaufwand erfasst.

GE21. Zur Umsetzung der Entscheidungen aus Paragraph GE20 stellte das IPSASB fest, dass die Frage, ob die Transaktion aus einer verbindlichen Vereinbarung hervorgeht, eine Grundlage für die Beurteilung liefert, ob die Ansatzkriterien für einen Vermögenswert erfüllt sind und ob für die Einheit eine Verpflichtung zur Ressourcenübertragung besteht. Daher beschloss das IPSASB, von der Unterscheidung basierend auf Leistungsverpflichtungen abzurücken und Transferaufwendungen danach zu klassifizieren, ob sie aus Transaktionen mit verbindlichen oder ohne verbindliche Vereinbarungen resultieren.

Verbindliche Vereinbarungen und Durchsetzbarkeit (Paragraphen 10–17)

GE22. Die Entscheidung, Transferaufwendungen danach zu klassifizieren, ob sie aus einer verbindlichen Vereinbarung entstehen oder nicht, steht im Einklang mit der Entscheidung zur Kategorisierung von Einnahmen. Wie im Abschnitt Grundlagen für die Entscheidungsfindung in IPSAS 47 dargelegt, hat das IPSASB die Auswirkungen verbindlicher Vereinbarungen und deren Durchsetzbarkeit in IPSAS 47 klargestellt und sich darauf geeinigt, dass diese Klarstellungen auch für Transferaufwendungen gelten.

GE23. Diese Entscheidung hatte folgende Auswirkungen auf die Entwicklung von IPSAS 48:

- (a) die Definition einer „verbindlichen Vereinbarung“ wurde aus IPSAS 47 übernommen;
- (b) die Leitlinien zur Bestimmung, ob eine Vereinbarung mittels rechtlicher oder gleichwertiger Mittel durchsetzbar ist, unter Berücksichtigung aller relevanten Faktoren und Kriterien zur Definition einer verbindlichen Vereinbarung wurden ebenfalls übernommen;
- (c) die Durchsetzbarkeit basiert auf der Fähigkeit der Einheit, die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung durchzusetzen, einschließlich der Möglichkeit, Nichteinhaltungsmaßnahmen gegen Parteien zu ergreifen, die ihre Verpflichtungen nicht erfüllen;
- (d) die Beurteilung der Durchsetzbarkeit für Transferaufwendungen erfolgt bei Unterzeichnung einer verbindlichen Vereinbarung sowie bei wesentlichen internen oder externen Änderungen, die auf eine Änderung der Durchsetzbarkeit hinweisen können;
- (e) in einer verbindlichen Vereinbarung hat jede Partei mindestens ein durchsetzbares Recht und eine Verpflichtung;
- (f) bei Transferaufwendungen mit verbindlichen Vereinbarungen erfolgt keine erstmalige Erfassung, solange keine der Parteien begonnen hat, ihre Verpflichtungen gemäß verbindlicher Vereinbarung zu erfüllen;
- (g) da die Rechte und Verpflichtungen einer Einheit innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung unmittelbar miteinander verknüpft und voneinander abhängig sind, werden bei Beginn der Leistungsverpflichtungen sowohl die daraus entstehenden Vermögenswerte aus einem Transferrecht als auch Verbindlichkeiten aus einer Transferverpflichtung aus derselben verbindlichen Vereinbarung in der Bilanz als ein einzelner Vermögenswert oder eine einzelne Verbindlichkeit dargestellt; und
- (h) wenn Transferaufwendungen aus einer Transaktion resultieren, die einer Mittelzuweisung unterliegt, kann diese Mittelzuweisung die Durchsetzbarkeit der damit verbundenen Vereinbarungen beschränken und beeinflussen, ob sie als verbindlich einzustufen sind. Das IPSASB stellte fest, dass diese Schlussfolgerung aus der Anwendung der Grundsätze zu verbindlichen Vereinbarungen und Durchsetzbarkeit resultiert und entwickelte daher Implementierungsleitlinien dazu, wie Mittelzuweisungen Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen beeinflussen können.

Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen (Paragraphen 18–20)

GE24. Das IPSASB entschied, dass bei einem Transferaufwand aus einer Transaktion ohne verbindliche Vereinbarung keine Grundlage für die Erfassung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus der Ressourcenübertragung besteht. (Das heißt, die Erfassung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht ist nur möglich, wenn die Übertragung aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert – siehe Paragraph GE27.) In diesen Fällen beschloss das IPSASB, dass die Einheit beim Übergang der Ressourcen und dem Verlust der Kontrolle über den Vermögenswert diesen auszubuchen und den Transferaufwand zum Buchwert des Vermögenswerts erfasst.

GE25. Das IPSASB stellte fest, dass selbst ohne verbindliche Vereinbarung ein einseitig durchsetzbares Recht der Einheit bestehen kann, das zur Beibehaltung der Kontrolle über die Ressourcen nach deren Übertragung führt. In diesen Fällen berücksichtigt die Einheit die Grundsätze des Rahmenkonzepts und von IPSAS 1 sowie die Frage, ob ein Vermögenswert anzusetzen ist. Da die Erfassung dieses Vermögenswerts auf der Definition eines Vermögenswerts in IPSAS 1 basiert, entschied das IPSASB, für diese Situation Implementierungsleitlinien bereitzustellen, ohne dass zusätzlicher maßgeblicher Text erforderlich ist.

GE26. Das IPSASB stellte zudem fest, dass auch ohne verbindliche Vereinbarung dann, wenn Tatsachen und Umstände zu einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung zur Ressourcenübertragung führen, die Einheit gemäß IPSAS 19 eine Verbindlichkeit zu erfassen hat. In IPSAS 48 wird diese Verbindlichkeit als Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung bezeichnet.

Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (Paragrafen 21–43)

Ansatz

GE27. Das IPSASB entschied, dass, wenn eine Einheit beginnt, Ressourcen gemäß einer verbindlichen Vereinbarung zu übertragen, die Übertragung ein Transferrecht begründet (d. h. das durchsetzbare Recht der Transfergeber:innen, dass die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen oder die Nichteinhaltungsanforderungen aus der verbindlichen Vereinbarung umsetzen), das die Definition eines Vermögenswerts im Rahmenkonzept erfüllt. Die Gründe dafür sind wie folgt:

- (a) das Transferrecht verkörpert eine Ressource (d. h. das Recht, zu lenken, wie die Transferempfänger:innen die Ressourcen intern nutzen);
- (b) die verbindliche Vereinbarung verschafft den Transfergeber:innen die Kontrolle über das Transferrecht; und
- (c) diese Kontrolle entsteht aus einem vergangenen Ereignis (d. h. der Ressourcenübertragung im Kontext der verbindlichen Vereinbarung).

GE28. Das IPSASB entschied, dass ein zur Darstellung eines Transferrechts angesetzter Vermögenswert als Vermögenswert aus einem Transferrecht bezeichnet wird. Wenn das Transferrecht der Einheit erlischt, entfällt die Grundlage für die Erfassung des Vermögenswerts. Daher ist der zugehörige Vermögenswert aus einem Transferrecht auszubuchen und als Aufwand zu erfassen.

GE29. Das IPSASB entschied außerdem, dass, wenn Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung erfüllt haben, die Einheit gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zur Ressourcenübertragung verpflichtet ist. Diese Verpflichtung führt zur Erfassung einer Verbindlichkeit gemäß dem Rahmenkonzept¹, die in IPSAS 48 als Verbindlichkeit aus einer Transferverschuldung bezeichnet wird.

Bewertung

GE30. Das IPSASB traf die folgenden Entscheidungen bezüglich der Bewertung von Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen:

- (a) ähnlich wie bei Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen wird die Transfergegenleistung basierend auf dem Gesamtbuchwert der übertragenen Ressourcen bewertet, bereinigt um die Auswirkungen variabler Gegenleistungen;
- (b) die Leitlinien zu variablen Gegenleistungen sollen auf die bestehenden Erfassungs- und Bewertungsanforderungen für Rückstellungen in IPSAS 19 verweisen. Dies liegt daran, dass variable Gegenleistungen für Transferaufwendungen eine ähnliche Natur wie Rückstellungen haben (d. h. eine Verbindlichkeit mit ungewissem Zeitpunkt und ungewissem Betrag);
- (c) die in Standardentwurf 72 enthaltene Anforderung, den Zeitwert des Geldes und den Finanzierungseffekt zu berücksichtigen, wurde gestrichen. Viele Antwortende zu Standardentwurf 72 wiesen darauf hin, dass Übertragungen typischerweise in Tranchen und nicht als einzelne Vorauszahlung finanziert werden, sodass eine Abzinsung der Übertragungen selten eine wesentliche Auswirkung auf die Abschlüsse hätte; und

¹ Das IPSASB verwies in diesem Stadium eher auf die Definition einer Verbindlichkeit gemäß dem Rahmenkonzept als gemäß IPSAS 1, da IPSAS 1 in Bezug auf die vorgeschlagenen Änderungen zum Rahmenkonzept noch nicht aktualisiert wurde.

- (d) die Zuweisung der Transfergegenleistung auf die einzelnen Transferrechte in einer verbindlichen Vereinbarung sollte sich an den in der verbindlichen Vereinbarung angegebenen Beträgen orientieren oder, falls diese nicht explizit angegeben sind, an den Beträgen, die die Einheit dazu bestimmt hat, den Transferempfänger:innen zur Kompensation der Erfüllung ihrer jeweiligen Verpflichtungen aus der Vereinbarung zu zahlen. Das IPSASB stellte fest, dass diese Vereinfachung angebracht ist, weil:
 - (i) Transfergeber:innen bei Verhandlung der verbindlichen Vereinbarung mit Transferempfänger:innen genau wissen, wie viel sie für jedes Transferrecht zu zahlen bereit sind; und
 - (ii) die Zuweisungsanforderungen für Einnahmen strenger sind, da eine unangemessene Zuweisung nicht nur den Zeitpunkt der Erfassung von Einnahmen verändern kann, sondern auch die Margen für bestimmte Güter oder Dienstleistungen verschleiern oder die Erfassung von Verlusten verzögern könnte. Diese zusätzlichen Bedenken gelten für Transferaufwendungen jedoch nicht.

Darstellung (Paragraphen 44–61)

GE31. Wie in Paragraph GE7(e) erwähnt, äußerten Antwortende zu Standardentwurf 72 Bedenken, dass die vorgeschlagenen Angaben zu umfangreich seien und sich nicht ausreichend auf die Natur und Risiken von Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen konzentrieren. Um diesen Bedenken zu begegnen, entschied das IPSASB, die erforderlichen Ausweis- und Angabeanforderungen deutlich zu reduzieren und den Fokus auf folgende Bereiche zu legen:

- (a) Ausweis und Angabe von Transferaufwendungen und zugehörigen Salden – Das IPSASB stellte fest, dass viele der bestehenden Ausweis- und Angabeanforderungen in den IPSAS bereits auf Transferaufwendungen und zugehörige Salden anwendbar sind. Diese sind etwa:
 - (i) die Aufwandsanalyse sowie der Ausweis und die Angabe von aktiven Vorauszahlungen und noch zu zahlenden Übertragungen gemäß IPSAS 1;
 - (ii) die Ausweis- und Angabepflichten in IPSAS 28, *Finanzinstrumente: Darstellung*, und IPSAS 30, *Finanzinstrumente: Angaben*, gelten für finanzielle Vermögenswerte ebenso wie für Verbindlichkeiten aus einer Transferverpflichtung, die der Definition finanzieller Verbindlichkeiten entsprechen und aus Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen resultieren;
 - (iii) die Ausweis- und Angabeanforderungen in IPSAS 19 gelten für Rückstellungen, die für faktische Verpflichtungen oder variable Gegenleistungen erfasst wurden.
- (b) Folglich entschied das IPSASB, auf diese bestehenden Vorgaben zu verweisen, anstatt neue Ausweis- und Angabeanforderungen zu entwickeln;
- (c) qualitative Informationen zu Transfervereinbarungen – Um den Abschlussadressat:innen ein Verständnis der Art, Höhe, des Zeitpunkts und der Unsicherheiten im Zusammenhang mit Transferaufwendungen zu ermöglichen, beschloss das IPSASB, die Angabe bestimmter qualitativer Informationen sowohl für verbindliche als auch für nicht verbindliche Transfervereinbarungen vorzuschreiben; und
- (d) maßgebliche Ermessensausübung zur Erfassung von Vermögenswerten aus einem Transferrecht – Da Aufwendungen für Programme und Aktivitäten üblicherweise in der Ergebnisrechnung als Aufwand erfasst werden, entspricht die Erfassung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht nicht den allgemeinen Erwartungen. Daher entschied das IPSASB, die Angabe maßgeblicher Ermessensausübung, die zur Erfassung von Vermögenswerten aus einem Transferrecht führten, vorzuschreiben.

GE32. Darüber hinaus hatten Antwortende zu Standardentwurf 72 zuvor Bedenken hinsichtlich der Komplexität und des Nutzens von Abstimmungen der Anfangs- und Endbestände von Vermögenswerten aus einem Transferrecht und Verbindlichkeiten aus einer Transferverpflichtung geäußert. Sie wiesen auch darauf hin, dass diese Posten vergleichbar mit Vorauszahlungen und noch zu zahlenden Übertragungen sind, für die solche Angaben nicht erforderlich sind. Aufgrund dieses Feedbacks entschied das IPSASB, die Verpflichtung zur Angabe solcher Abstimmungen zu entfernen.

GE33. Das IPSASB entschied sich zur Verwendung der Begriffe „Transfergeber:in“, „Transferempfänger:in“, „Vermögenswert aus einem Transferrecht“ und „Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung“, schließt jedoch nicht aus, dass eine Einheit für diese Begriffe in den Abschlüssen alternative Bezeichnungen verwendet. Zusätzlich verweist dieser Standard in Paragraph GE31 auf die Angabeanforderungen anderer IPSAS. Eine Einheit muss Informationen, die bereits gemäß einem anderen Standard angegeben wurden, nicht erneut gemäß diesem Standard angeben.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften (Paragraphen 62–64)

GE34. Bei der Entwicklung von Standardentwurf 72 orientierten sich die Übergangsvorschriften, einschließlich der verfügbaren praktischen Behelfe, überwiegend an denen des Standardentwurfs zu Einnahmen. Einige Antwortende bemerkten, dass selbst mit diesen Behelfen die rückwirkenden Übergangsvorschriften in Standardentwurf 72 belastend seien, deren Nutzen die Kosten nicht überwiege und die in der Anwendung des endgültigen Standards zu praktischen Schwierigkeiten führen könnten.

GE35. Aufgrund des erhaltenen Feedbacks stellte das IPSASB fest, dass eine prospektive Anwendung von IPSAS 48 nicht zu einem erheblichen Informationsverlust führen würde, da:

- (a) wenn ein Transferaufwand im Vorjahr vollständig als Aufwand erfasst wurde, die Ressourcenübertragung bereits stattgefunden und in den Vorjahresabschlüssen berichtet worden wäre. Selbst wenn der erfasste Aufwand nach den überarbeiteten Leitlinien als Vermögenswert hätte angesetzt werden können, würde eine Umkehrung des Transferaufwands keine neuen Informationen über die zugrunde liegenden Ausgaben liefern; und
- (b) wenn eine Einheit im Rahmen einer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten unter Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze des Rahmenkonzepts erfasste, sind diese Prinzipien bereits mit dem überarbeiteten Bilanzierungsmodell für Transferaufwendungen konsistent.

GE36. Aus den genannten Gründen entschied das IPSASB, die prospektive Anwendung von IPSAS 48 für alle Übertragungen zuzulassen, die am oder nach dem Datum der erstmaligen Anwendung erfolgen. Um den Einheiten Flexibilität bei der Anpassung ihrer Abschlüsse für Vorperioden zu bieten, entschied das IPSASB außerdem, die Möglichkeit zur vollständigen Rückwirkung von IPSAS 48 gemäß IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, einzuführen.

Anwendungsleitlinien

GE37. Das IPSASB betrachtete die Wechselwirkung zwischen Transferaufwendungen und der potenziellen Wertminderung der zu übertragenden Vermögenswerte. Das IPSASB stellte fest, dass, wenn die Entscheidung getroffen wurde, einen nicht finanziellen Vermögenswert im Rahmen einer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen zu übertragen, dieser Vermögenswert nicht mehr zu Zwecken der Erzielung kommerzieller Gewinns gehalten wird und für Wertminderungszwecke als nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert gilt. Vor der Übertragung des Vermögenswerts sollte die Einheit prüfen, ob die Entscheidung zur Übertragung eine wesentliche Nutzungsänderung bewirkt, was gemäß IPSAS 21, *Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, ein Indikator für eine mögliche Wertminderung ist. Das IPSASB stellte zudem fest, dass diese separate Wertminderungsbetrachtung nicht auf finanzielle Vermögenswerte anwendbar ist, da IPSAS 41 vorschreibt, solche Vermögenswerte kontinuierlich auf Wertminderung zu überprüfen. Diese Entscheidungen sind in den Anwendungsleitlinien widerspiegelt, da sie sich auf die Anwendung bestehender IPSAS beziehen und keine neuen Grundsätze darstellen.

GE38. Das IPSASB stellte fest, dass das überarbeitete allgemeine Bilanzierungsmodell für Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit Kapitaltransfers vollständig abdeckt. Deshalb entschied das IPSASB, dass Kapitaltransfers in den Anwendungsleitlinien und Implementierungsleitlinien behandelt werden sollen und keine separaten Grundsätze entwickelt werden müssen.

Überlegungen in Bezug auf erneute öffentliche Diskussion

GE39. Das IPSASB prüfte, ob es wesentliche Änderungen gegenüber dem Standardentwurf gegeben hat, die eine erneute öffentliche Diskussion erforderlich machen würden:

- (a) Das IPSASB diskutierte die Unterschiede zwischen IPSAS 48 und dem im Jahr 2020 veröffentlichten Standardentwurf 72. Insbesondere wurde die Bilanzierung von Übertragungen aus Sicht der Transfergeber:innen sowie die Verwendung eines auf Rechten basierenden Ansatzes zum Ansatz von Vermögenswerten anstelle des PSPOA erörtert. Das IPSASB war sich einig, dass die seit dem Standardentwurf-Verfahren vorgenommenen Änderungen die von den Adressat:innen geäußerten Anliegen adressieren und zu einem klareren Standard führen. Obwohl es Unterschiede in der Formulierung und den Mechanismen im Standard gab, gab es keine wesentlichen Änderungen an der beabsichtigten Bilanzierung von Transferaufwendungen.
- (b) Das IPSASB stellte fest, dass die Veröffentlichung von IPSAS 48 eine Lücke im IPSAS-Standardsystem schließt. Aus Sicht des öffentlichen Interesses stimmte das IPSASB zu, dass die voraussichtlichen Kosten einer erneuten öffentlichen Diskussion, einschließlich der dadurch verzögerten Umsetzung des Standards, den die Adressat:innen aktiv begehren, die potenziellen Vorteile einer erneuten Veröffentlichung überwiegen.

GE40. Basierend auf dieser Beurteilung entschied das IPSASB, IPSAS 48 ohne erneute öffentliche Diskussion zu genehmigen und den Standard abzuschließen und zu veröffentlichen.

Überarbeitung von IPSAS 48 infolge von *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48), veröffentlicht im Oktober 2024

Einführung

GE41. Im Januar 2021 veröffentlichte das IPSASB das Informationsersuchen mit dem Titel *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Leasingvereinbarungen ähnlich* sind. Das Ersuchen umfasste eine Reihe von Vereinbarungen, die ähnlich wie Leasingvereinbarungen sind, die im öffentlichen Sektor häufig vorkommen.²

GE42. Basierend auf den eingegangenen Informationen von den Antwortenden auf das Informationsersuchen veröffentlichte das IPSASB im Januar 2023 den Standardentwurf 84, *Geförderte Leasingverhältnisse und Nutzungsrechte in Naturalien* (Änderungen an IPSAS 43 und IPSAS 23). Standardentwurf 84 schlug neue, speziell auf den öffentlichen Sektor zugeschnittene Bilanzierungsanforderungen für zwei der sechs Arten von Vereinbarungen, die im Informationsersuchen identifiziert wurden, vor. Hinsichtlich der übrigen Vereinbarungen aus dem Informationsersuchen vertrat das IPSASB die Auffassung, dass die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung von Standardentwurf 84 geltenden IPSAS bereits ausreichende Grundsätze für die Bilanzierung dieser Vereinbarungen bieten.

GE43. Im Rahmen der Überprüfung der Antworten auf den Standardentwurf 84 stellte das IPSASB fest, dass einige Antwortende Fragen zu Vereinbarungen äußerten, die nicht die Definition eines Leasingverhältnisses oder eines Nutzungsrechts in Naturalien erfüllen. Das IPSASB erkannte zudem, dass dies möglicherweise darauf zurückzuführen ist, dass Standardentwurf 84 keine Bilanzierungsanforderungen für diese übrigen Arten von Vereinbarungen enthielt, die nicht als Leasingverträge oder Nutzungsrechte in Naturalien gelten. Daher hatten die Antwortenden keine umfassende Sicht auf die Bilanzierung dieser Arten von Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten begründen.

GE44. Im Mai 2023 veröffentlichte das IPSASB IPSAS 45, *Sachanlagen*³, IPSAS 46, *Bewertung*, IPSAS 47, *Einnahmen*⁴, und IPSAS 48, *Transferaufwendungen*. Da IPSAS 47 IPSAS 23 ersetzt, werden die Änderungsvorschläge aus Standardentwurf 84, die IPSAS 23 betrafen, ab 2026 nicht mehr anwendbar sein.

² Das Informationsersuchen enthielt sechs Arten von Vereinbarungen: (i) geförderte Leasingverhältnisse, (ii) Leasingverhältnisse ohne oder gegen nominale Gegenleistung, (iii) Zugangsrechte (oder Rechte, Gebäude bzw. Grundstücke zu betreten), (iv) Vereinbarung, die Nutzungsrechte zulassen, (v) Vereinbarungen in Bezug auf Vermietung von sozialem Wohnbau und (vi) gemeinsam genutzte Immobilien mit oder ohne Leasingvereinbarungen.

³ IPSAS 45 tritt am 1. Januar 2025 in Kraft und ersetzt IPSAS 17, *Sachanlagen*.

⁴ IPSAS 47 tritt am 1. Januar 2026 in Kraft und ersetzt IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, IPSAS 11, *Fertigungsaufträge*, und IPSAS 23, *Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)*.

GE45. Im März 2024 veröffentlichte das IPSASB Standardentwurf 88, *Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (Änderungen an IPSAS 47 und IPSAS 48), mit vorgeschlagenen maßgeblichen und nicht maßgeblichen Leitlinien für Konzessionen in Bezug auf geförderte Leasingverhältnisse für Leasingnehmende in IPSAS 47, um die Vorschläge aus Standardentwurf 84 in Bezug auf IPSAS 23 zu aktualisieren, sowie nicht maßgeblichen Vorschlägen zur Aktualisierung von IPSAS 48 mit Leitlinien zu anderen Vereinbarungen, die Rechte an Vermögenswerten begründen.

GE46. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung legen die wesentlichen Überlegungen und Entscheidungen des IPSASB bei der Entwicklung von *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48) dar, einschließlich der Änderungen an IPSAS 48 und dem Feedback der Antwortenden auf Standardentwurf 88.

Anwendungsbereich

GE47. Antworten auf Standardentwurf 84, Geförderte Leasingverhältnisse und Nutzungsrechte in Naturalien

GE48. Einige Antwortende regten an, dass das IPSASB die Verknüpfungen zwischen den Vorschlägen aus Standardentwurf 84 und IPSAS 48 im Zusammenhang mit geförderten Leasingverhältnissen und Nutzungsrechten in Naturalien berücksichtigen sollte, da dieser Standard nach der Veröffentlichung von Standardentwurf 84 erschienen ist.

GE49. Das IPSASB prüfte die Verknüpfungen zwischen den Vorschlägen aus Standardentwurf 84 und IPSAS 48 bezüglich geförderte Leasingverhältnissen und Nutzungsrechte in Naturalien und kam zu dem Schluss, dass keine Änderungen am Anwendungsbereich von IPSAS 48 erforderlich sind, weil:

- (a) Leasingverhältnisse, einschließlich geförderter Leasingverhältnisse, ausdrücklich vom Anwendungsbereich von IPSAS 48 ausgenommen sind; und
- (b) Vereinbarungen, die das Recht zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts ohne Gegenleistung begründen, unter den Anwendungsbereich von IPSAS 48 fallen.

Erläuternde Beispiele

GE50. Das IPSASB schlug erläuternde Beispiele zum Nutzungsrecht in Naturalien und zum sozialen Wohnungsbau ohne Gegenleistung vor, um den von den Antwortenden zum Informationersuchen geäußerten Bedarf an Leitlinien für diese Vereinbarungen zu adressieren.

Antworten auf Standardentwurf 88, *Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen*

GE51. Die Antwortenden zu Standardentwurf 88 schlugen vor, das erläuternde Beispiel zum sozialen Wohnungsbau ohne Gegenleistung zu entfernen, da die bilanziellen Ergebnisse gleich sind, wie jene der erläuternden Beispiele zu Nutzungsrechten in Naturalien. Das IPSASB stimmte diesem Vorschlag zu und entschied, die erläuternden Beispiele zum sozialen Wohnungsbau ohne Gegenleistung bei der Finalisierung von *Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen* (Änderungen an IPSAS 43, IPSAS 47 und IPSAS 48) zu entfernen.

GE52. Die Antwortenden zu Standardentwurf 88 schlugen außerdem vor, erläuternde Beispiele zu geförderten Leasingverhältnissen für Leasinggebende hinzuzufügen. Das IPSASB entschied jedoch, diesem Vorschlag nicht zu folgen, da die Bilanzierung von geförderten Leasingverhältnissen durch Leasinggebende derjenigen von Leasingverhältnissen zu marktüblichen Bedingungen entspricht.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 48 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Abschnitt A: Definitionen

A.1 Kapitaltransfers

Warum ist ein Transfer eines physischen Vermögenswerts ein „Kapitaltransfer“?

Das hängt davon ab, was die Transferempfänger:innen gemäß verbindlicher Vereinbarung mit dem Vermögenswert tun müssen.

Ein Transfer eines physischen Vermögenswerts ist ein „Kapitaltransfer“, wenn die Einheit den Vermögenswert im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung überträgt und die Transferempfänger:innen den physischen Vermögenswert gemäß verbindlicher Vereinbarung dafür nutzen müssen, einen anderen nicht finanziellen Vermögenswert, den sie dann kontrollieren, zu erwerben oder zu bauen. Ein Transfer eines physischen Vermögenswerts, der nur auf eine bestimmte Art genutzt oder betrieben werden muss, erfüllt die Definition eines „Kapitaltransfers“ nicht.

Abschnitt B: Feststellung der Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen

B.1 Feststellen, ob eine verbindliche Vereinbarung besteht

Hat die Art, wie eine Einheit Transaktionen durchführt, Auswirkungen auf die Bilanzierung?

Ja. Einheiten des öffentlichen Sektors können Transaktionen auf verschiedene Arten durchführen. Diese können in ihrer Form variieren, mehrere Parteien umfassen, Rechtsansprüche bzw. Verpflichtungen für eine oder mehrere der Parteien der Vereinbarung begründen und unterschiedliche Durchsetzbarkeitsgrade aufweisen, die insgesamt den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion bestimmen. Verbindliche Vereinbarungen verleihen den Parteien insbesondere durch rechtliche oder gleichwertige Mittel sowohl durchsetzbare Rechte als auch durchsetzbare Verpflichtungen. Die Durchsetzbarkeit verbindlicher Vereinbarungen erfordert unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze, um die besondere Natur und die Risiken solcher Transaktionen (im Vergleich zu Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen) angemessen abzubilden. Dies ist für die Erfassung und Bewertung von Transferaufwendungen wichtig, um eine zutreffende Darstellung solcher Transaktionen sicherzustellen.

Die korrekte Ermittlung, ob eine Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert oder nicht, ist entscheidend für die richtige Anwendung dieses Standards. Die Einheit muss anhand der Bedingungen ihrer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen sowie aller relevanten Tatsachen und Umstände bestimmen, welche Art von Vereinbarung vorliegt, um die passenden Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden, die den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion widerspiegeln (siehe Paragraphen 10–16).

B.2 Durchsetzbarkeit

Was hat eine Einheit bei der Beurteilung der Durchsetzbarkeit zu berücksichtigen?

Zu bestimmen, ob eine Vereinbarung und die Rechte und Verpflichtungen der jeweiligen Parteien dieser Vereinbarung durchsetzbar sind, kann komplex sein und erfordert Ermessensausübung. Diese Beurteilung ist wesentlich, um identifizieren zu können, ob eine Einheit eine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist (d. h. mit durchsetzbaren Rechten und durchsetzbaren Verpflichtungen). Wenn die Einheit keine verbindliche Vereinbarung eingegangen ist, kann sie trotzdem ein durchsetzbares Recht oder eine durchsetzbare Verpflichtung haben, das/die angemessen bilanziert werden muss. (Siehe Implementierungsleitlinien C.1 für diese Fälle.) Die Durchsetzbarkeit kann sich aus verschiedenen Mechanismen ergeben, sofern diese der Einheit die Möglichkeit bieten, die Bedingungen der Vereinbarung durchzusetzen und die Parteien für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen gemäß den Bedingungen der Vereinbarung haftbar zu machen.

Bei Unterzeichnung hat eine Einheit Ermessen auszuüben und beurteilt objektiv alle Tatsachen und Details, um zu bestimmen, ob sie durchsetzbare Rechte bzw. Verpflichtungen hat (d. h. was wird durchgesetzt) und die impliziten und expliziten Konsequenzen einer Nichterfüllung dieser Rechte bzw. Verpflichtungen (d. h. wie werden sie durchgesetzt). Relevante Tatsachen beinhalten, sind aber nicht beschränkt auf:

- (a) den Gehalt anstatt der Form der verbindlichen Vereinbarung;
- (b) Bedingungen, die schriftlich oder mündlich festgehalten wurden oder durch die Gepflogenheiten einer Einheit impliziert sind;
- (c) ob sie durch rechtliche (z. B. durch das Rechtssystem, von Gerichten durchgesetzt, gerichtliche Entscheidungen und Präzedenzfälle) oder gleichwertige Mittel (z. B. durch Rechtsvorschriften, vollziehende Gewalt, Kabinettsanordnung oder ministerielle Anordnungen) rechtlich verbindlich sind;
- (d) Konsequenzen bei Nichterfüllung der Verpflichtungen in der Vereinbarung;
- (e) spezifische Rechtsordnung, Sektor und operatives Umfeld; und
- (f) vergangene Erfahrungen mit den anderen Parteien der Vereinbarung.

Einige Mechanismen (zum Beispiel souveräne Rechte oder Reduzierung von zukünftiger Finanzierung) können einen gültigen Mechanismus zur Durchsetzung darstellen. Eine Einheit hat bei dieser Beurteilung Ermessen auszuüben und alle Tatsachen und Umstände innerhalb ihrer Rechtsordnung, ihres Sektors und des operativen Umfelds objektiv zu berücksichtigen. Die Paragraphen AL15–AL25 stellen weitere Leitlinien zur Beurteilung der Durchsetzbarkeit mittels rechtlicher oder gleichwertiger Mittel bereit.

B.3 Durchsetzbarkeit: Transfers, die Mittelzuweisungen unterliegen

Kann eine Mittelzuweisung zu einem Transferaufwand führen?

Genehmigte Budgetmittel werden in IPSAS 24, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, als die von einem gesetzgebenden Organ erteilte Genehmigung der Zuweisung von Mitteln für von der Legislative (d. h. die befähigte Instanz) oder einem ähnlichen Organ festgelegte Zwecke, beschrieben.

Eine Mittelzuweisung selbst führt meist nicht zu einer Bilanzierung oder Transaktion. Wie bei anderen Transfers, die nicht aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren, kann es jedoch Situationen geben, in denen eine Mittelzuweisung in Verbindung mit externen Bekanntmachungen oder sonstigen Mitteilungen bei anderen Parteien eine berechnete Erwartung erzeugt, dass die Einheit, die die Zuweisung der Mittel genehmigt hat, bestimmte Verantwortlichkeiten übernimmt und erfüllt. In solchen Fällen ist IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, anzuwenden, und eine Rückstellung ist zu erfassen, wenn eine rechtliche oder faktische Verpflichtung besteht. Führt die Mittelzuweisung nicht zu einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung, bilanziert die Einheit die nachfolgende Übertragung anhand der Grundsätze dieses Standards.

Wie hat eine Einheit die Auswirkungen von Mittelzuweisungen auf ihre Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen, die aus verbindlichen Vereinbarungen resultieren, zu berücksichtigen?

Mittelzuweisungen alleine beweisen nicht das Bestehen von Durchsetzbarkeit innerhalb der Vereinbarung und widerlegen diese auch nicht. Eine Einheit sollte etwaige Mittelzuweisungsklauseln als einen der relevanten Faktoren in ihrer Gesamtbeurteilung der Durchsetzbarkeit berücksichtigen, unter Berücksichtigung der spezifischen Rechtsordnung und der individuellen Bedingungen jeder Vereinbarung.

Eine verbindliche Vereinbarung kann festlegen, dass die zu übertragenden Ressourcen einer Einheit an Transferempfänger:innen dem Abschluss eines Mittelzuweisungsverfahrens durch eine unbeteiligte Drittpartei gemäß den Gesetzen und Vorschriften der Rechtsordnung unterliegen. Die Einheit bewertet, ob die Vereinbarung ihrem Gehalt nach durchsetzbar ist, weil Durchsetzungsmechanismen den Transferempfänger:innen erlauben, von der Einheit die Übertragung der Ressourcen zu verlangen oder – falls die Einheit dies nicht tut – den Transferempfänger:innen erlauben, Folgen gegenüber der Einheit durchzusetzen.

Hat die Einschränkung (dass die zu übertragenden Ressourcen dem Mittelzuweisungsverfahren unterliegen) Gehalt, ist die Vereinbarung nicht durchsetzbar und somit keine verbindliche Vereinbarung, da die Transferempfänger:innen vor Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens kein durchsetzbares Recht an diesen Ressourcen begründen können.

In anderen Fällen kann eine Übertragung, die einer Mittelzuweisung unterliegt, dennoch durchsetzbar sein, wenn die Vereinbarung so ausgestaltet ist, dass die Durchsetzungsmechanismen den Transferempfänger:innen erlauben, von der Einheit die Übertragung der Ressourcen zu verlangen oder – falls die Einheit dies nicht tut – den Transferempfänger:innen erlauben, Folgen gegenüber der Einheit durchzusetzen, noch bevor das Mittelzuweisungsverfahren abgeschlossen ist.

In einigen Rechtsordnungen erfolgt die Genehmigung einer Ressourcenübertragung in mehreren Schritten. Zum Beispiel:

- (a) die Befugnis zur Durchführung der Übertragung besteht und wird durch genehmigte Rechtsvorschriften, Verordnungen oder Satzungen einer Einheit vermittelt;
- (b) die Ausübung dieser Befugnis hat stattgefunden. Im Wesentlichen demonstriert eine Entscheidung der genehmigten befähigten Instanz eindeutig, dass die Transferempfänger:innen ein durchsetzbares Recht auf die Übertragung der zugesagten Ressourcen haben und folglich hat die Einheit keine Entscheidungsfreiheit mehr, mit der Übertragung nicht mehr fortzufahren, z. B. durch das Eingehen einer verbindlichen Vereinbarung; und
- (c) die Zahlungsbefugnis wird durch den Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens belegt.

Die Befugnis zusammen mit deren Ausübung kann für eine Einheit ausreichend sein, um festzustellen, dass die Transferempfänger:innen in der Vereinbarung ein durchsetzbares Recht an den Ressourcen haben, das ihnen erlaubt, von der Einheit die Übertragung der Ressourcen zu verlangen oder – falls die Einheit dies nicht tut – den Transferempfänger:innen erlaubt, Nichteinhaltungsanforderungen gegenüber der Einheit durchzusetzen, bevor das Mittelzuweisungsverfahren abgeschlossen ist. In solchen Fällen hat die Einschränkung (dass die zukünftige Übertragung vom Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens abhängt) keinen Gehalt.

In anderen Fällen kann der Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens bestimmen, wann eine Einheit keine Entscheidungsfreiheit mehr hat, eine Übertragung nicht mehr fortzusetzen. In solchen Fällen hat die Einschränkung (dass die zukünftige Übertragung vom Abschluss des Mittelzuweisungsverfahrens abhängt) Gehalt.

B.4 Änderungen wichtiger Faktoren in Bezug auf Durchsetzbarkeit einer verbindlichen Vereinbarung

Hat eine Änderung von internen oder externen Faktoren nach Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung Auswirkungen auf die Bilanzierung?

Bei Unterzeichnung prüft eine Einheit die Bedingungen einer Vereinbarung, um zu bestimmen, ob die Definition einer verbindlichen Vereinbarung in Paragraph 7 erfüllt wird. Wird die Definition erfüllt, bilanziert die Einheit die Transferaufwendungen, die aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren gemäß den Paragraphen 21–43.

Nach Unterzeichnung hat eine Einheit zu beurteilen, ob eine Änderung der internen oder externen Faktoren (d. h. des Gehalts der verbindlichen Vereinbarung) oder der Wahrscheinlichkeit der Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung (d. h. der Folgebewertung eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit im Zusammenhang mit Recht(en) und Verpflichtung(en) in einer verbindlichen Vereinbarung) die Durchsetzbarkeit der verbindlichen Vereinbarung beeinflusst. Beispiele für zu berücksichtigende Faktoren sind:

- (a) Änderungen am rechtlichen Rahmen, die die Fähigkeit der Einheit oder einer anderen Partei oder anderer Parteien der Vereinbarung beeinflusst, ihre jeweiligen Rechte durch rechtliche oder gleichwertige Mittel durchzusetzen; und
- (b) Änderungen in der Einschätzung der Einheit hinsichtlich der Entscheidung einer Partei, ihr Recht aus der verbindlichen Vereinbarung ganz oder teilweise durchzusetzen.

Die Auswirkung auf die Folgebewertung des jeweiligen Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit hängt davon ab, ob die Wirkung voraussichtlich nicht rückgängig gemacht wird und entsprechend dieses Standards, IPSAS 19 oder IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, zu bilanzieren ist.

Abschnitt C: Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarungen

C.1 Bilanzierung von Transfers, die aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung resultieren

Wenn eine Einheit Ressourcen im Rahmen einer Transaktion ohne verbindliche Vereinbarungen überträgt, ist es möglich, dass diese Übertragung zur Erfassung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht führt?

Nein. Ein Vermögenswert aus einem Transferrecht ist definiert als Vermögenswert, der aufgrund des Vorliegens eines oder mehrerer Transferrechte aus einer verbindlichen Vereinbarung erfasst wird. Ohne eine verbindliche Vereinbarung ist es daher nicht möglich, einen Vermögenswert aus einem Transferrecht zu erfassen.

Es ist jedoch möglich, dass eine Einheit ein durchsetzbares Recht an den übertragenen Vermögenswerten (z. B. das Recht, den Empfangenden vorzuschreiben, wie Ressourcen verwendet werden) hat, ohne dass eine durchsetzbare Verpflichtung im Rahmen einer Transaktion in Bezug auf Transferaufwendungen ohne verbindliche Vereinbarungen vorliegt. In solchen Fällen führt die Übertragung zur Erfassung eines Vermögenswerts, der abgebucht wird, sobald das durchsetzbare Recht erlischt.

Abschnitt D: Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

D.1 Identifizierung von Transferrechten in einer verbindlichen Vereinbarung

Wie bestimmt eine Einheit die einzelnen Transferrechte in einer verbindlichen Vereinbarung, um das Bilanzierungsmodell für Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen angemessen anzuwenden?

Aus Sicht der Transfergeber:innen umfasst eine verbindliche Vereinbarung mindestens ein Transferrecht. Ein Transferrecht, wie in Paragraph 6 definiert, ist eine Bilanzierungseinheit zur Bestimmung der einzelnen Bestandteile oder Elemente innerhalb einer verbindlichen Vereinbarung. Die Identifizierung einer aussagekräftigen Bilanzierungseinheit ist grundlegend für die korrekte Erfassung und Bewertung von Transferaufwendungen. Da verbindliche Vereinbarungen jedoch stark variieren können – je nach Einheit, Rechtsordnung, Sektor und operativem Umfeld – muss die Einheit Ermessen anwenden, wenn sie die Paragraphen 21 und AL31–AL34 anwendet, um die einzelnen Transferrechte in ihrer verbindlichen Vereinbarung zu bestimmen.

Zunächst sollte eine Einheit alle Rechte identifizieren, mit denen sie von Transferempfänger:innen verlangt, ihre Verpflichtungen in der Weise zu erfüllen, wie es in der verbindlichen Vereinbarung festgelegt ist. Im Kontext einer verbindlichen Vereinbarung für Transferaufwendungen umfassen diese Rechte die Möglichkeit, die Transferempfänger:innen zu verpflichten, Ressourcen intern für ein Gut oder eine Dienstleistung zu verwenden oder ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert (einschließlich Zahlungsmittel) an Dritte zu übertragen. Eine umfassende Prüfung ist notwendig, damit die Einheit alle ihre Rechte in der verbindlichen Vereinbarung erfassen kann.

Anschließend prüft die Einheit jedes identifizierte Recht, um festzustellen, ob es sich um ein eigenständiges Transferrecht handelt oder ob es mit anderen Rechten zu einem einzigen eigenständigen Transferrecht zusammengefasst werden sollte. Somit ist ein Transferrecht eine Bilanzierungseinheit, die ein eigenständiges Recht oder eine Gruppe von Rechten repräsentiert, auf die die Ansatzkriterien und Bewertungsgrundsätze angewandt werden (Paragraphen 22–43).

Ein Recht in einer verbindlichen Vereinbarung ist eigenständig, wenn es separat von anderen Rechten in der Vereinbarung durchsetzbar ist. Die Einheit berücksichtigt bei der Beurteilung, ob ein Recht eigenständig ist, folgende Faktoren:

- (a) das Recht betrifft die Fähigkeit der Einheit, von den Transferempfänger:innen die Bereitstellung eines Guts, einer Dienstleistung oder eines anderen Vermögenswerts zu verlangen, die getrennt von anderen im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung zu erbringenden Gütern, Dienstleistungen oder Vermögenswerten bereitgestellt werden kann;
- (b) das Recht betrifft die Fähigkeit der Einheit, von den Transferempfänger:innen zu verlangen, ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert intern auf eine bestimmte Weise zu verwenden, getrennt von der Nutzung anderer im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung zu verwendender Güter, Dienstleistungen oder Vermögenswerte; und

- (c) das/die vom Transferempfänger:innen bereitzustellende oder intern zu verwendende Gut, Dienstleistung oder der andere Vermögenswert steht nicht in einer engen Abhängigkeit oder engen Beziehung zu anderen im Rahmen der vereinbarten Leistung zu erbringenden oder zu nutzenden Gütern, Dienstleistungen oder Vermögenswerten.

Jedes eigenständige Recht oder jede eigenständige Gruppe von Rechten, die die Einheit im Rahmen dieser Analyse identifiziert, stellt ein individuelles Transferrecht dar.

Abschnitt E: Ansatz von Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

E.1 Ausbuchung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht

Eine Einheit hat bestimmt, dass sie ein Transferrecht hat, das mit der Zeit erlischt. Wie bestimmt eine Einheit einen Fortschrittsmaßstab, der das Erlöschen dieses Transferrechts am besten widerspiegelt?

Grundsätzlich erlischt ein Transferrecht (und der damit verbundene Vermögenswert aus einem Transferrecht wird als Aufwand erfasst), wenn oder sobald die Einheit die Transferempfänger:innen nicht mehr dazu verpflichten kann, gemäß der verbindlichen Vereinbarung zu handeln. Dies ist oft der Fall, wenn die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen aus der Vereinbarung erfüllt haben. Die geeignete Methode zur Messung des Fortschritts hängt daher von der spezifischen Art der Transferrechte der Einheit und den konkreten Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung ab. In Situationen, in denen die verbindliche Vereinbarung ein Transferrecht umfasst, das die Transferempfänger:innen verpflichtet, verschiedene miteinander verknüpfte Tätigkeiten zu erfüllen, kann das Transferrecht teilweise erlöschen, während einzelne Tätigkeiten von Transferempfänger:innen ausgeführt werden. Häufige Indikatoren dafür, dass ein Transferrecht teilweise erloschen ist, umfassen:

- (a) die Ausführung von in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Tätigkeiten durch die Transferempfänger:innen;
- (b) die von Transferempfänger:innen im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung angefallenen zulässigen Ausgaben; und
- (c) das Erreichen von in der verbindlichen Vereinbarung vereinbarten Meilensteinen durch die Transferempfänger:innen.

Bei Vereinbarungen mit mehreren beteiligten Parteien muss die Einheit zudem prüfen, ob ein Transferrecht das Recht umfasst, von einer anderen Partei der Vereinbarung die Erfüllung einer spezifischen Verpflichtung zu verlangen. Im öffentlichen Sektor kann es vorkommen, dass Ressourcen über eine Reihe von Einheiten weitergeleitet werden, bevor sie die endgültigen Transferempfänger:innen erreichen. In solchen Fällen können einige verbindliche Vereinbarungen vorsehen, dass das Erlöschen des Transferrechts einer Einheit von der Erfüllung der Verpflichtungen der endgültigen Transferempfänger:innen abhängt. Andere verbindliche Vereinbarungen können Transferrechte und Einhaltungspflichten auf jeder Stufe der Reihe bei Übertragung der Ressourcen von einer Einheit zur nächsten entstehen lassen. Die Einheit muss die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarungen und alle relevanten Fakten und Umstände prüfen, um zu bestimmen, wann ihre Vermögenswerte aus einem Transferrecht auszubuchen sind.

In anderen Fällen kann ein Transferrecht aufgrund der Unfähigkeit oder des Unwillens der Transferempfänger:innen, ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung zu erfüllen, erlöschen. Wenn dies eintritt, bewertet die Einheit, ob die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung zusammen mit dem rechtlichen Rahmen der betreffenden Rechtsordnung der Einheit ein unbedingtes Recht auf Empfang von Zahlungsmitteln (z. B. Rückerstattung der übertragenen Zahlungsmittel) verleihen. Ein solches unbedingtes Recht führt zur Ausbuchung des Vermögenswerts aus einem Transferrecht und zur Erfassung eines finanziellen Vermögenswerts (siehe Paragraph 26). Wenn die verbindliche Vereinbarung und der rechtliche Rahmen die Erfassung eines finanziellen Vermögenswerts nicht unterstützen, wird der Vermögenswert aus einem Transferrecht nicht ausbuchung und die Einheit prüft, ob der Vermögenswert wertgemindert ist (siehe Paragraph 43). Dieses Thema wird weiterführend im Erläuternden Beispiel 8 behandelt (siehe Paragraphen EB42–EB48).

Abschnitt F: Bewertung von Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

F.1 Zuordnung der Transfergegenleistung zu Transferrechten

Wie hat eine Einheit des öffentlichen Sektors eine passende Methode für das Schätzen der eigenständigen Gegenleistung eines Transferrechts zu bestimmen?

In der Regel möchte eine Einheit in einer verbindlichen Vereinbarung ausdrücklich den Betrag an Ressourcen festlegen, den sie für jedes Transferrecht bereit zu übertragen ist (d. h., die eigenständige Gegenleistung wird üblicherweise für jedes Transferrecht spezifiziert). Ist die eigenständige Gegenleistung nicht ausdrücklich angegeben, verlangt der Standard, dass die Einheit auf Grundlage ihrer besten Schätzung ermittelt, welche Beträge sie während der Verhandlungen der verbindlichen Vereinbarung zur Kompensation der Transferempfänger:innen für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen vorgesehen hat.

Die geeignetste Methode zur Schätzung der eigenständigen Gegenleistung hängt von der Qualität und Art der der Einheit zur Verfügung stehenden Informationen ab. Beispielsweise können Personen, die eine verbindliche Vereinbarung verhandeln, zeitgleich erfasste Aufzeichnungen besitzen, die detailliert wiedergeben, wie die eigenständige Gegenleistung für spezifische Transferrechte geschätzt wurde. Andere Einheiten verfügen möglicherweise über detaillierte interne Haushaltsinformationen, die dokumentieren, welche Ressourcen für jedes spezifische Transferrecht bereitgestellt werden sollen. In weiteren Fällen verwenden die Personen, die eine verbindliche Vereinbarung verhandeln, möglicherweise eine standardisierte Preisliste der Transferempfänger:innen, um die insgesamt zu übertragenden Ressourcen zu schätzen. In diesem Fall können die Standardpreise für jede einzelne Leistung herangezogen werden, um die eigenständige Gegenleistung für jedes Transferrecht zu schätzen.

Abschnitt G: Mehrjahres-Vereinbarung

G.1 Bilanzierung von Mehrjahres-Vereinbarungen

Werden unterschiedliche Grundsätze für die Bilanzierung und den Ansatz von Transferaufwendungen aus Mehrjahres-Vereinbarungen benötigt?

Mehrsjahres-Vereinbarungen, die sich aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen ergeben können, umfassen in der Regel die Bereitstellung von Ressourcen über mehrere Jahre für einen bestimmten Zweck (z. B. die Veröffentlichung von Forschungsergebnissen zu einem festgelegten Thema). Die Ressourcenbereitstellung (z. B. Finanzierung) kann dabei zu mehreren Zeitpunkten innerhalb eines Jahres und/oder über mehrere Jahre verteilt erfolgen.

Obwohl diese Vereinbarungen eine längere Laufzeit haben, erfolgt die Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze konsistent mit der Bilanzierung anderer Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen. Eine Einheit hat zu prüfen, ob die Mehrjahres-Vereinbarung eine verbindliche Vereinbarung darstellt und die Grundsätze aus den Paragraphen 18–20 für Transferaufwendungen aus Transaktionen ohne verbindliche Vereinbarung bzw. die Paragraphen 21–43 für Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlicher Vereinbarung anzuwenden. Die Einheit hat die Erfassung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht und/oder eines Transferaufwands unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Ressourcenübertragung vorzunehmen.

Erläuternde Beispiele

Diese Beispiele werden IPSAS 48 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

EB1. Diese Beispiele bilden hypothetische Situationen ab, die veranschaulichen, wie eine Einheit einige der Anforderungen von IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, auf bestimmte Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen auf der Grundlage der dargestellten beschränkten Fakten anwenden könnte. Die Analyse in jedem Beispiel ist weder dazu da, die einzige Art darzustellen, auf die die Anforderungen angewendet werden können noch sollen die Beispiele nur auf die dargestellten spezifischen Branchen angewendet werden. Einige Aspekte der Beispiele können zwar in tatsächlichen Sachverhaltsmustern zutreffen, trotzdem müssen bei der Anwendung von IPSAS 48 jedoch alle maßgeblichen Sachverhalte und Umstände eines bestimmten Sachverhaltsmusters ausgewertet werden.

Anwendungsbereich

EB2. Beispiele 1–2A veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 3–5 von IPSAS 48 zur Bestimmung, ob eine Transaktion im Anwendungsbereich von IPSAS 48 liegt.

Beispiel 1: Transfers, bei denen die andere Partei Güter und Dienstleistungen bereitstellt

EB3. Eine internationale Organisation geht eine verbindliche Vereinbarung ein, ein Fahrzeug im Wert von WE 30.000 von einer Händlerin zu kaufen.¹ Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung ist die Händlerin für die Instandhaltungsdienstleistungen bis drei Jahre nach Lieferung des Fahrzeugs verantwortlich.

Fall A – Fahrzeug wird an die internationale Organisation geliefert

EB4. Die verbindliche Vereinbarung verlangt von der Händlerin, das Fahrzeug zu übertragen und anschließend die Instandhaltungsdienstleistungen für die internationale Organisation zu erbringen.

EB5. Die verbindliche Vereinbarung führt nicht zu einer Transferaufwendung der internationalen Organisation, da die internationale Organisation direkt das Fahrzeug und die Instandhaltungsdienstleistungen im Austausch gegen die Gegenleistung in Höhe von WE 30.000 erhält. Daher liegt die verbindliche Vereinbarung außerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 48. Die internationale Organisation wendet IPSAS 45, *Sachanlagen*, bei der Bilanzierung des Fahrzeugkaufs und der Folgekosten durch Reparaturen und Instandhaltung an.

Fall B – Fahrzeug wird an eine nationale Regierung geliefert

EB6. In diesem losgelösten Szenario verlangt die verbindliche Vereinbarung von der Händlerin, das Fahrzeug und die Instandhaltungsdienstleistung an eine nationale Regierung zu übertragen (eine Drittbegünstigte) anstatt an die internationale Organisation.

EB7. Die verbindliche Vereinbarung führt zu einer Transferaufwendung der internationalen Organisation, da die internationale Organisation die Gegenleistung in Höhe von WE 30.000 an die Händlerin überträgt ohne direkt Güter oder Dienstleistung als Gegenleistung zu erhalten. (Das Fahrzeug und die Instandhaltungsdienstleistungen werden an die nationale Regierung übertragen, eine Drittbegünstigte.) Die internationale Organisation (die Transfergeberin) wendet die Paragraphen 21–43 von IPSAS 48 bei der Bilanzierung der Transfers an, da sie aus einer verbindlichen Vereinbarung resultieren.

Beispiel 2: Forschungszuschüsse

EB8. Eine nationale Regierung geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer Universität ein, wobei die nationale Regierung der Universität einen Zuschuss in Höhe von WE 25 Millionen bereitstellen wird, um Forschung zum Thema Auswirkungen von bestimmten Ernährungsweisen auf die allgemeine Gesundheit, zu betreiben.

¹ In diesen Beispielen werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

Fall A – Nationale Regierung kontrolliert Forschung

- EB9. Die verbindliche Vereinbarung umfasst die Anforderung, dass die Universität die Ergebnisse der Forschung an die nationale Regierung überträgt, einschließlich der Rechte an etwaigem geistigem Eigentum bzw. Patenten.
- EB10. Die verbindliche Vereinbarung führt nicht zu einer Transferaufwendung der nationalen Regierung, da die nationale Regierung die Ergebnisse der Forschung (einschließlich Rechte an etwaigem geistigem Eigentum bzw. Patenten) direkt im Austausch für die Bereitstellung des Zuschusses erhält. Daher liegt die verbindliche Vereinbarung außerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 48. Die nationale Regierung wendet IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, bei der Bilanzierung der verbindlichen Vereinbarung an.

Fall B – Universität kontrolliert Forschung

- EB11. Die verbindliche Vereinbarung verlangt von der Universität nicht, die Ergebnisse der Forschung an die nationale Regierung zu übertragen. Die Universität behält die Kontrolle über die Forschung, einschließlich der Rechte an etwaigem geistigem Eigentum bzw. Patenten.
- EB12. Die verbindliche Vereinbarung führt zu einer Transferaufwendung der nationalen Regierung, da die nationale Regierung den Zuschuss (die Gegenleistung) an die Universität überträgt, ohne direkt Güter oder Dienstleistungen zu erhalten. Die nationale Regierung (die Transfergeberin) wendet die Paragraphen 21–43 von IPSAS 48 bei der Bilanzierung der Transaktion, da diese durch eine verbindliche Vereinbarung entsteht, an.

Beispiel 2A – Nutzungsrechte in Naturalien: kostenlose Nutzung eines Sportplatzes

- EB12A. Eine Regierungsbehörde (Behörde) geht eine Vereinbarung mit der Einheit des öffentlichen Sektors Z (Einheit Z) für fünf Jahre ein, die das Recht beinhaltet, dass ein Sportplatz kostenlos von Jugendlichen genutzt werden darf. Die Behörde reguliert nicht die Art und den Preis der Sportdienstleistungen, die Einheit Z bereitstellt.
- EB12B. Die verbindliche Vereinbarung umfasst eine Einhaltungspflichtung, die besagt, dass der Sportplatz insbesondere von Jugendlichen genutzt werden sollte. In dem Umfang, in dem die Einhaltungspflichtung von der Einheit Z nicht erfüllt wird, wird die verbindliche Vereinbarung gekündigt und das Recht, den Sportplatz zu nutzen, geht an die Behörde zurück. Einheit Z erfüllt die Einhaltungspflichtung linear.
- EB12C. Das Recht, den Sportplatz kostenlos zu nutzen, liegt innerhalb des Anwendungsbereichs von IPSAS 48, da die Behörde das Recht der Nutzung an die Einheit Z bereitstellt, ohne direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert zu erhalten (siehe Paragraph 6). Die Transfergegenleistung ist bereits in den Kosten der zu übertragenden Ressourcen reflektiert (siehe Paragraph 30), die Abschreibungen, Instandhaltung und andere Kosten beinhalten können. Es ist keine separate Bilanzierung erforderlich.

Verbindliche Vereinbarung und Durchsetzbarkeit

- EB13. Beispiele 3 und 4 veranschaulichen die Gegenleistung von verbindlichen Vereinbarungen und Durchsetzbarkeit der Paragraphen 10–16 von IPSAS 48.

Beispiel 3: Feststellung, ob eine verbindliche Vereinbarung besteht

- EB14. Eine kommunale Regierung ist gemäß ihrer Verfassung verpflichtet, verschiedene Sozialprogramme durchzuführen. Sie verfügt jedoch nicht über ausreichende Ressourcen, um diese Programme ohne Unterstützung durchzuführen. Die nationale Regierung entscheidet, WE 10 Millionen an überschüssigen Mitteln an die kommunale Regierung zu übertragen, um sie bei ihren Sozialprogrammen zu unterstützen. Die Details des Transfers sind in einer „Finanzierungsvereinbarung“ festgehalten. Die Vereinbarung führt jedoch nur zu einer Verpflichtung für die nationale Regierung, Mittel zu übertragen und gibt der nationalen Regierung nicht das Recht, der kommunalen Regierung vorzuschreiben, wie sie handeln muss.
- EB15. Da die Vereinbarung der nationalen Regierung nicht sowohl Rechte als auch Verpflichtungen auferlegt, ist es keine verbindliche Vereinbarung. Die nationale Regierung hat die Bilanzierungsgrundsätze in den Paragraphen 18–20 anzuwenden, um den Transfer zu bilanzieren.

Beispiel 4: Vereinbarung zur Übertragung in Abhängigkeit vom Abschluss des Mittelzuweisungsprozesses

EB16. Eine nationale Regierung hat als Bilanzstichtag den 31. Dezember. Am 15. März 20X2 geht die nationale Regierung (die Transfergeberin) eine Vereinbarung mit einer kommunalen Regierung (die Transferempfängerin) ein, WE 15 Millionen an die kommunale Regierung zu übertragen, um neue Infrastruktur zu bauen, mit der die Luftverschmutzung reduziert wird. WE 10 Millionen werden im Jahr 20X2 übertragen und die verbleibenden WE 5 Millionen im Jahr 20X3. Da die Reduzierung der Luftverschmutzung für die kommunale Regierung eine Priorität ist, hat die kommunale Regierung sofort nach Unterzeichnung der Vereinbarung begonnen, die neue Infrastruktur zu bauen.

EB17. Die Vereinbarung umfasst eine Bedingung, dass die Mittel an den Abschluss der Mittelzuweisung im Parlament geknüpft sind. Das Parlament schließt die Mittelzuweisung der WE 10 Millionen für 20X2 am 31. Oktober 20X2 ab und überträgt die WE 10 Millionen unmittelbar an die kommunale Regierung. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zuweisung der WE 10 Millionen hat die kommunale Regierung bereits die Einhaltungspflichten erfüllt, die sich auf die WE 10 Millionen des Gesamtübertragungsbetrags bezog. Der Mittelzuweisungsprozess für die WE 5 Millionen wurde im Jahr 20X2 nicht abgeschlossen, wird aber im kommenden Jahr für den Mittelzuweisungsprozess für 20X3 berücksichtigt.

EB18. Bei Bestimmung der Auswirkungen der Mittelzuweisung betrachtet die nationale Regierung gemäß der Paragraphen 10–16 und AL11–AL25 das Gehalt und nicht die Form.

Fall A – Anforderung, den Mittelzuweisungsprozess abzuschließen, hat Gehalt

EB19. Die Reduzierung der Luftverschmutzung liegt in der Verantwortung der kommunalen Regierung und es gibt keine Rechtsvorschriften, die von der nationalen Regierung verlangen, solche Initiativen zu finanzieren. Die Vereinbarung besagt, dass die Mittelvergabe vom Abschluss des Mittelzuweisungsprozesses durch das Parlament abhängt. Gleichzeitig wird klargestellt, dass der Abschluss dieses Prozesses nicht sicher ist und die Übertragung daher gekürzt oder gestrichen werden kann. Folglich ist die Vereinbarung in diesem Szenario erst bindend, wenn der Mittelzuweisungsprozess abgeschlossen ist.

EB20. Die nationale Regierung stellt fest, dass keine Verpflichtung zur Übertragung der WE 15 Millionen (WE 10 Millionen im Jahr 20X2 und WE 5 Millionen im Jahr 20X3) besteht, bis der Mittelzuweisungsprozess abgeschlossen ist. Dementsprechend erfasst die nationale Regierung im Jahr 20X2 nur einen Aufwand in Höhe von WE 10 Millionen, um die Verpflichtung zur Zahlung an die kommunale Regierung für die Erfüllung ihrer Einhaltungspflichten bis zum 31. Oktober 20X2 abzubilden. Hätte die kommunale Regierung zu dem Zeitpunkt der Übertragung von WE 10 Millionen keine ihrer Verpflichtungen erfüllt, hätte die nationale Regierung stattdessen einen Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 10 Millionen erfasst.

EB21. Am 31. März 20X3 schließt das Parlament den Mittelzuweisungsprozess für die restlichen WE 5 Millionen ab. Zu diesem Zeitpunkt wendet die nationale Regierung die Paragraphen 21–26 von IPSAS 48 an, um die buchhalterischen Auswirkungen der verbleibenden WE 5 Millionen zu beurteilen.

Fall B – Anforderung, den Mittelzuweisungsprozess abzuschließen, hat keinen Gehalt

EB22. Bei diesem Szenario hat die Reduzierung der Luftverschmutzung für die nationale und kommunale Regierung Priorität und es sind Rechtsvorschriften in Kraft, die besagen, dass die nationale Regierung bestimmte Maßnahmen ergreifen muss, um die Luftverschmutzung zu reduzieren. Die von der kommunalen Regierung zu bauende Infrastruktur fällt in den Anwendungsbereich dieser Rechtsvorschriften, daher ist die nationale Regierung gesetzlich verpflichtet, die Mittelzuweisung für die WE 15 Millionen abzuschließen.

EB23. Die nationale Regierung kommt zu dem Schluss, dass, obwohl die Vereinbarung vorsieht, dass die Mittelvergabe vom Abschluss des Mittelzuweisungsprozesses abhängt, diese Bedingung keinen Gehalt hat, da die nationale Regierung gesetzlich verpflichtet ist, die Mittelzuweisung für die Übertragung der WE 15 Millionen abzuschließen. Bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung wendet die nationale Regierung die Paragraphen 21–26 von IPSAS 48 bei der Bestimmung, wann ein Vermögenswert aus einem Transferrecht oder eine Transferaufwendung erfasst wird, an.

Transferaufwendungen aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen

EB24. Beispiel 5 veranschaulicht die Grundsätze in Bezug auf die Identifikation von Transferrechten von Paragraph 21 von IPSAS 48.

Beispiel 5: Bestimmung ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig sind

Fall A – Güter oder Dienstleistungen sind nicht eigenständig

EB25. Das Gesundheitsministerium (das Ministerium) geht eine verbindliche Vereinbarung mit dem Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen) ein, ein Krankenhaus für die regionale Regierung, eine Drittbegünstigte, zu bauen. Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung hat Bauen und Wohnen zugestimmt, das Projekt zu verwalten und folgendes zu managen: Konzeption, Konstruktion, Flächenräumung, Errichtung, Beschaffungswesen, Bau der Struktur, Verrohrung, elektrische Leitungen, Einrichtung und Fertigstellung.

EB26. Um festzustellen, ob die verbindliche Vereinbarung mehr als ein Transferrecht hat, wendet das Ministerium die Paragraphen 21, AL31–AL34 an und berücksichtigt die in der Implementierungsleitlinie D.1 von IPSAS 48 besprochenen Faktoren, um festzustellen, ob das Recht der Ausübung der Leistung separat von anderen Rechten der verbindlichen Vereinbarung durchgesetzt werden kann.

EB27. Ohne den Zusammenhang der Gesamtvereinbarung betrachtet, könnten die Rechte, Bauen und Wohnen einzelne Tätigkeiten wie Projektleitung, Konzeption, Beschaffung und Bau ausführen zu lassen, als eigenständige, separat durchsetzbare Rechte angesehen werden. Im Rahmen der verbindlichen Vereinbarung sind diese Rechte jedoch stark voneinander abhängig (z. B. kann der Bau der Struktur erst nach Abschluss der Konzeption, Konstruktion, Flächenräumung, Errichtung und Beschaffungstätigkeiten erfolgen) und eng miteinander verknüpft (die einzelnen Dienstleistungen führen gemeinsam zum Bau eines Krankenhauses).

EB28. Da die Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung alle stark voneinander abhängig und miteinander verknüpft sind, sind keine der Rechte in der verbindlichen Vereinbarung als eigenständig anzusehen. Daher fasst das Ministerium diese zusammenhängenden Rechte, wie in Paragraph AL33 von IPSAS 48 angegeben, zu einem einzigen Transferrecht zusammen.

Fall B – Güter oder Dienstleistungen sind eigenständig

EB29. Ein Amt der regionalen Regierung (regionale Regierung) geht eine verbindliche Vereinbarung mit einer IT-Agentur (Agentur) ein, damit diese Folgendes für eine Universität des öffentlichen Sektors in der Region (die Universität, die Drittbegünstigte) für zwei Jahre bereitstellt:

- (a) Produktivitätssoftware für die Lehrkörper und Angestellten (z. B. Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogramme);
- (b) webseitenbezogene Dienstleistungen;
- (c) nicht vordefinierte Softwareupdates für Sicherheitszwecke; und
- (d) technische Hilfe (online und telefonisch) für die Lehrkörper und Angestellten der Universität.

EB30. Die Agentur stellt die oben genannten Güter und Dienstleistungen separat bereit. Die Software ist vergleichbar mit dem Kauf einer handelsüblichen Produktivitätssoftware, die voraussichtlich ausreichend Benutzerkonten für bestehende und neue Lehrkörper und Angestellte über den zweijährigen Zeitraum bereitstellt. Es wird erwartet, dass die Agentur die Funktionalität der Software im Verlauf des zweijährigen Zeitraums nicht verändert. Die webseitenbezogenen Dienstleistungen umfassen das Hosting und die Wartung der Webseiten der Universität, ihrer Fachbereiche sowie der Lehrkörper und Angestellten. Sicherheitsupdates werden routinemäßig durchgeführt, um potenzielle Schwachstellen gegenüber Cyberangriffen zu beheben, ohne die Funktionen der Software oder der Webseiten wesentlich zu verändern. Schließlich werden technische Supportleistungen auf Anfrage von Lehrkräften und Angestellten während des gesamten zweijährigen Zeitraums bereitgestellt.

EB31. Die regionale Regierung beurteilt ihre Rechte auf die Bereitstellung der Güter oder Dienstleistungen durch die Agentur, um gemäß Paragraph 21 von IPSAS 48 zu bestimmen, welche Rechte als eigenständig anzusehen sind. Bei dieser Beurteilung wendet die regionale Regierung die Leitlinien in den Paragraphen AL31–AL34 von IPSAS 48 an.

EB32. Die regionale Regierung stellt Folgendes fest:

- (a) wie in Paragraph EB30 beschrieben, kann die Agentur jede der Güter oder Dienstleistungen separat von den anderen Gütern und Dienstleistungen der verbindlichen Vereinbarung bereitstellen. Das ist ein Indikator dafür, dass das Recht auf alle gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen separat durchsetzbar ist;
- (b) die Software und die verschiedenen Dienstleistungen in der verbindlichen Vereinbarung können jeweils separat von den Lehrkräften und Angestellten der Universität genutzt werden (z. B. könnte einem Angestellten die Produktivitätssoftware zur Verfügung gestellt werden, ohne dass er Zugriff auf eine Webseite erhält). Dies unterstützt zusätzlich die Auffassung, dass die Rechte an der Lizenz und den Dienstleistungen getrennt durchsetzbar sind; und
- (c) die Güter oder Dienstleistungen sind weder stark voneinander abhängig noch eng miteinander verknüpft. Die regionale Regierung stellte fest, dass die Produktivitätssoftware und die Webseiten eindeutig nicht miteinander in Zusammenhang stehen. Darüber hinaus ändern die Sicherheitsupdates zwar sowohl die Produktivitätssoftware als auch die Webseiten, sie verändern jedoch nicht deren Funktionalität und Zweck der Updates ist der Schutz vor Cyberrisiken. Schließlich bezieht sich der technische Support auf die Unterstützung der Lehrkräfte und Angestellten bei der Nutzung der Software oder Webseiten und verändert deren Funktionalität nicht.

EB33. Die regionale Regierung stellte ebenfalls fest, dass sie die genannten Güter oder Dienstleistungen von verschiedenen Einheiten hätte erwerben können, sich jedoch entschied, mit der Agentur eine verbindliche Vereinbarung einzugehen, um den Einkaufsprozess der Universität zu zentralisieren und durch Bündelung der Lizenz mit weiteren Dienstleistungen möglicherweise einen Rabatt auszuhandeln.

EB34. Auf Grundlage der obigen Beurteilung identifiziert die regionale Regierung vier Transferrechte in der verbindlichen Vereinbarung für die folgenden Güter oder Dienstleistungen:

- (a) die Produktivitätssoftware;
- (b) webseitenbezogene Dienstleistungen;
- (c) Sicherheitsupdates; und
- (d) technische Supportdienstleistungen.

Ansatz von Transferaufwendungen

EB35. Die Beispiele 6–8 veranschaulichen die Anforderungen der Paragraphen 22–25 zur Rechnungslegungsgrundlage für Transferaufwendungen von Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen:

- (a) Beispiel 6 veranschaulicht ein Szenario, bei dem die Transfergeber:innen Ressourcen übertragen haben, bevor die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen aus der verbindlichen Vereinbarung erfüllt haben;
- (b) Beispiel 7 veranschaulicht ein Szenario, bei dem Transferempfänger:innen ihre Verpflichtungen erfüllen, bevor der Ressourcen vollständig übertragen wurden; und
- (c) Beispiel 8 veranschaulicht die Ausbuchung und Wertminderung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht aufgrund von Nichterfüllung durch die Transferempfänger:innen wie in den Paragraphen 26 und 43 von IPSAS 48 beschrieben.

Beispiel 6: Ansatz eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht und seine Ausbuchung

EB36. Das folgende Beispiel baut auf dem Sachverhalt aus Fall B von Beispiel 5 und Fall A von Beispiel 10 auf, bei dem eine regionale Regierung (die regionale Regierung) eine verbindliche Vereinbarung mit einer IT-Dienstleistungsagentur (der Agentur) abgeschlossen hat, um der Universität in der Region (der Universität) bestimmte Güter und Dienstleistungen bereitzustellen. In den Beispielen 5 und 10 hat die regionale Regierung ihre Transferrechte aus der verbindlichen Vereinbarung sowie die Zuordnung der Transfergegenleistung wie folgt bestimmt:

- (a) Produktivitätssoftware für WE 6 Millionen;
- (b) webseitenbezogene Dienstleistungen für WE 2 Millionen;
- (c) Sicherheitsupdates für WE 3 Millionen; und
- (d) technische Supportleistungen für WE 1 Million.

EB37. In der verbindlichen Vereinbarung ist festgelegt, dass die Übertragung der Software erfolgt und der Leistungszeitraum beginnt, sobald die regionale Regierung die gesamte Summe von WE 12 Millionen bezahlt hat (d. h. die Regionale Regierung zahlt im Voraus). Nach Zahlung der WE 12 Millionen hat die Agentur die Software an die Universität übertragen und den zweijährigen Leistungszeitraum für die Webseitendienstleistungen, Sicherheitsupdates und technischen Support begonnen.

EB38. Die regionale Regierung erfasst den Betrag bei Zahlung als Vermögenswert aus einem Transferrecht und bestimmt anschließend, wie dieser Vermögenswert aus einem Transferrecht auf Basis der Natur der einzelnen Transferrechte auszubuchen ist:

- (a) Produktivitätssoftware – Die regionale Regierung stellt fest, dass die Agentur nur verpflichtet ist, die Produktivitätssoftware bei Zahlung an die Universität zu übergeben und nicht erwartet wird, im zweijährigen Zeitraum weitere Leistungen wie Funktionsupdates der Software zu erbringen. Daher erlosch das Transferrecht für die Softwarelizenz mit der Bereitstellung der Software an die Universität und WE 6 Millionen des Vermögenswerts aus einem Transferrecht sollten zu diesem Zeitpunkt als Aufwand erfasst werden;
- (b) Webseitenbezogene Dienstleistungen – Die regionale Regierung stellt fest, dass die Hosting- und Wartungsdienstleistungen für die Webseite der Universität kontinuierlich über den zweijährigen Zeitraum erbracht werden. Daher ist ein angemessener Ansatz zur Abbildung der Erlöschung dieses Transferrechts, den Vermögenswert aus einem Transferrecht gleichmäßig um WE 2 Millionen auszubuchen und gleichzeitig im Verlauf des Zweijahreszeitraums einen Transferaufwand zu erfassen (z. B. monatliche Abschreibung von WE 83.333 als Aufwand über den Zeitraum von zwei Jahren);
- (c) Sicherheitsupdates und technischer Support – Die verbleibenden Transferrechte der regionalen Regierung beziehen sich auf Dienstleistungen, die bei Bedarf über den zweijährigen Zeitraum erbracht werden. Da es zu aufwändig oder gar unmöglich wäre, den genauen Zeitpunkt für die Erbringung dieser Dienstleistungen vorherzusagen, ist ein angemessener Ansatz, die WE 4 Millionen gleichmäßig auszubuchen und den Transferaufwand im Verlauf des Zweijahreszeitraums zu erfassen. (z. B. monatliche Abschreibung von WE 166.667 als Aufwand über den Zeitraum von zwei Jahren).

Beispiel 7: Ansatz einer Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung

EB39. Eine Stadtregierung (die Regierung) schließt eine verbindliche Vereinbarung mit einem Verlag (dem Verlag) ab, dass dieser Rechnungswesenbücher an die öffentlichen weiterführenden Schulen der Stadt (die Schulen, die Drittbegünstigten) liefert. Da die Anzahl der für jede Schule benötigten Bücher von der Anzahl der für den Rechnungswesen-Kurs eingeschriebenen Schüler:innen abhängt, legt die verbindliche Vereinbarung lediglich fest, dass die Regierung dem Verlag WE 30 pro Buch zahlt und die Anzahl der zu liefernden Bücher anhand der Schülerzahlen bestimmt wird, die einen Monat vor Beginn des Schuljahres finalisiert werden.

EB40. Gemäß der verbindlichen Vereinbarung stellt die Regierung dem Verlag die Schülerzahlen zusammen mit einer Vorauszahlung von 10 % der erwarteten Transfergegenleistung zur Verfügung. Der Verlag liefert die Bücher dann mindestens zwei Wochen vor Beginn des Schuljahres an die Schulen, und die Regierung zahlt den verbleibenden Betrag für die gelieferten Bücher innerhalb von 30 Tagen nach Erhalt der Lieferungen durch die Schulen.

EB41. Nach der Finalisierung der Schülerzahlen wurden diese dem Verlag übermittelt, und 19.800 Bücher wurden an die Schulen geliefert. Zur Verbuchung dieser verbindlichen Vereinbarung wendet die Regierung die Paragraphen 22–25 von IPSAS 48 an:

- (a) Beim Abschluss der verbindlichen Vereinbarung erfolgt keine Buchung, da keine der Parteien begonnen hat, ihre Verpflichtungen zu erfüllen.
- (b) Einen Monat vor Beginn des Schuljahres übermittelt die Regierung die Schülerzahlen und die 10 %-Anzahlung an den Verlag. Mit der Zahlung der Anzahlung erfasst die Regierung einen Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 59.400 ($WE\ 30 \times 19.800\ \text{Bücher} \times 10\%$):

Vermögenswert aus einem Transferrecht	WE 59.400
Zahlungsmittel	WE 59.400

- (c) Zwei Wochen vor Beginn des Schuljahres hat der Verlag seine Verpflichtungen durch die Übertragung der Bücher an die Schulen vollständig erfüllt, und das Recht der Regierung, die Lieferung der Bücher zu erhalten, ist erloschen. Die Regierung bucht den Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 59.400 aus und erfasst diesen Betrag als Transferaufwand. Zusätzlich erfasst die Regierung gemäß der verbindlichen Vereinbarung eine Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung und einen Transferaufwand für die noch ausstehende Gegenleistung von WE 534.600 ($WE\ 30 \times 19.800\ \text{Bücher} - WE\ 59.400\ \text{Anzahlung}$):²

Transferaufwendung	WE 594.000
Vermögenswert aus einem Transferrecht	WE 59.400
Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung	WE 534.600

Beispiel 8: Ausbuchung eines Vermögenswerts aus einem Transferrecht aufgrund von Nichtleistung

EB42. Das Gesundheitsministerium (das Ministerium) schließt eine verbindliche Vereinbarung mit einem Unternehmen ab, das mehrere Privatkliniken in einer Region betreibt (das Unternehmen). Gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung leistet das Ministerium eine Vorauszahlung von WE 1 Million an das Unternehmen, damit dieses in den nächsten 12 Monaten ein Impfprogramm durchführt und 10.000 Impfdosen an die Einwohner:innen der Region verabreicht. Das Unternehmen ist verpflichtet, dem Ministerium monatliche Berichte über die verabreichten Dosen und Patientendaten vorzulegen.

EB43. Die verbindliche Vereinbarung legt fest, dass das Unternehmen verpflichtet ist, dem Ministerium WE 100 pro nicht verabreichter Dosis zurückzuzahlen, falls das Unternehmen die Impfungen einstellt oder am Ende des 12-Monats-Zeitraums nicht alle 10.000 Dosen verabreicht wurden. Diese Rückzahlungsverpflichtung gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen die Mittel für den Erwerb der Impfstoffe ausgegeben hat. (Beispielsweise müsste das Unternehmen, wenn es unmittelbar nach Erhalt der WE 1 Million 10.000 Dosen kauft, aber nur 5.000 Dosen verabreicht und das Impfprogramm einstellt, WE 500.000 an das Ministerium zurückzahlen, obwohl die gesamten WE 1 Million ausgegeben wurden.) Die verbindliche Vereinbarung sieht jedoch auch vor, dass das Unternehmen nicht für die Rückzahlung von Mitteln verantwortlich ist, die sich auf Impfstoffe beziehen, die aufgrund höherer Gewalt – wie Krieg, Terroranschlägen oder Naturkatastrophen – nicht verabreicht werden können.

Fall A – Das Unternehmen entscheidet sich, das Impfprogramm einzustellen

EB44. Nach Zahlung der WE 1 Million erfasst das Ministerium einen Vermögenswert aus einem Transferrecht für das Recht, dass die Kliniken des Unternehmens die 10.000 Impfdosen verabreichen. Nach Erhalt der WE 1 Million kauft das Unternehmen 1.000 Impfdosen und verteilt diese an seine Kliniken. Nachdem nur 500 Impfungen verabreicht wurden, stellt das Unternehmen fest, dass die Verabreichung jeder Impfdosis Verluste verursacht. Daher trifft das Unternehmen eine wirtschaftliche Entscheidung und informiert das Ministerium, dass es die Impfungen einstellen wird.

² Es ist festzuhalten, dass IPSAS 48 der Regierung nicht verbietet, in ihren Abschlüssen alternative Beschreibung für die Begriffe „Vermögenswert aus einem Transferrecht“, „Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung“ oder „Transferaufwendung“ zu verwenden.

EB45. Für die verabreichten Impfungen bucht das Ministerium WE 50.000 des Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus und erfasst einen Transferaufwand in gleicher Höhe. Für die verbleibenden 9.500 Dosen wendet das Ministerium basierend auf den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung Paragraph 26 von IPSAS 48 an und:

- (a) bucht den Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 950.000 aus; und
- (b) erfasst eine Forderung in Höhe von WE 950.000 (WE 100×9.500 Dosen). Die Tatsache, dass das Unternehmen bereits WE 100.000 für den Kauf der Impfstoffe ausgegeben hat, ist für die Rückzahlungsforderung gegenüber dem Ministerium gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung unerheblich. Diese Forderung stellt einen finanziellen Vermögenswert im Anwendungsbereich von IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, dar – das heißt, dieser Betrag unterliegt den Erfassungs- und Bewertungsanforderungen, einschließlich Wertminderungsüberlegungen, in IPSAS 41 und fällt nicht mehr unter den Anwendungsbereich von IPSAS 48.

Fall B – Durch höhere Gewalt wird die Verabreichung von 10.000 Einheiten verhindert

EB46. Ähnlich wie in Fall A erfasst das Ministerium bei Zahlung der WE 1 Million den Betrag als Vermögenswert aus einem Transferrecht. In diesem Szenario kauft das Unternehmen ebenfalls 1.000 Impfdosen nach Erhalt der Mittel. Nach der Verabreichung von 500 Dosen ereignet sich jedoch ein Erdbeben in der Region, durch das die verbleibenden 500 Dosen im Lager zerstört werden. Das Unternehmen informiert das Ministerium über die Zerstörung der 500 Dosen, teilt jedoch mit, dass es beabsichtigt, das Impfprogramm fortzusetzen und die verbleibenden 9.000 Dosen innerhalb von 12 Monaten zu verabreichen.

EB47. Wie in Fall A bucht das Ministerium WE 50.000 des Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus und erfasst einen Transferaufwand von WE 50.000 für die 500 verabreichten Impfungen. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung räumen jedoch kein Recht ein, Mittel für die 500 Dosen zurückzufordern, die beim Erdbeben zerstört wurden. Darüber hinaus hat das Unternehmen keine Anzeichen dafür gegeben, dass sie es verbleibenden 9.000 Dosen nicht innerhalb des 12-Monats-Zeitraums verabreichen kann.

EB48. Basierend auf dem Sachverhalt in diesem Szenario wendet das Ministerium Paragraph 43 von IPSAS 48 an und prüft, ob der verbleibende Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 950.000 wertgemindert ist. Da das Ministerium keine Rückgriffsmöglichkeiten für die 500 beim Erdbeben verlorenen Dosen hat, besteht das Transferrecht nun lediglich darin, dass die Kliniken des Unternehmens 9.000 Dosen an die Einwohner:innen der Region liefern. Folglich erfasst das Ministerium gemäß IPSAS 21 eine Wertminderung in Höhe von WE 50.000 und vermindert den Vermögenswert aus einem Transferrecht auf WE 900.000.

Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen

EB49. Beispiel 9 veranschaulicht die Anforderungen der Paragraphen 27–29 von IPSAS 48 zu Änderungen an verbindlichen Vereinbarungen. Zusätzlich veranschaulicht Fall C dieses Beispiels die Anforderungen der Paragraphen 35–37 von IPSAS 48, bezüglich der Schätzung einer variablen Gegenleistung und die Anforderungen der Paragraphen 40–42 bezüglich Änderungen von Transfergegenleistungen. Fall A, B und C bauen auf dem in den Paragraphen EB50–EB51 beschriebenen Muster auf, sind aber voneinander unabhängig.

Beispiel 9: Änderungen an Bauvereinbarungen

EB50. Das Ministerium für Wohnungswesen (das Ministerium, der Transfergeber) schließt eine verbindliche Vereinbarung mit dem Ministerium für Bauen und Wohnen (Bauen und Wohnen, der Transferempfänger) ab, wonach Bauen und Wohnen im Auftrag einer Wohnungsbaugesellschaft (die Gesellschaft, die Drittbegünstigte) auf einem ihr gehörenden Grundstück ein Wohngebäude für eine zugesagte Gegenleistung von WE 1 Million errichtet. Gemäß Paragraph 25 von IPSAS 48 und basierend auf den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung bilanziert das Ministerium den Transfer als ein einziges Transferrecht, das im Laufe der Zeit erlischt, während der Bau des Wohngebäudes voranschreitet.

EB51. Das Ministerium bestimmt, dass eine Output-Messgröße, nämlich der Fertigstellungsgrad, der von einem qualifizierten Baugutachter ermittelt wird, eine angemessene Messgröße für den Fortschritt des Baus des Wohngebäudes darstellt. Zum Ende des ersten Jahres beurteilt das Ministerium anhand des Gutachtens, dass Bauen und Wohnen 60 % des Gebäudes fertiggestellt hat. Folglich belaufen sich die vom Ministerium im ersten Jahr erfassten Aufwendungen auf WE 600.000 (Transfergegenleistung von WE 1 Million $\times$ 60 %).

Fall A – Änderung, die zu einer kumulativen Nachbuchungsanpassung führt

EB52. Im ersten Quartal des zweiten Jahres einigen sich die Parteien der verbindlichen Vereinbarung darauf, die Vereinbarung dahingehend zu ändern, dass der Grundriss des Gebäudes geändert wird. Dadurch erhöht sich die Transfergegenleistung um WE 150.000, sodass sich die Gesamttransfergegenleistung nach der Änderung auf WE 1.150.000 beläuft. Bei der Beurteilung der Änderung der verbindlichen Vereinbarung prüft das Ministerium Paragraph (a) von IPSAS 48 und kommt zu dem Schluss, dass der bevorstehende Bau auf Basis des überarbeiteten Grundrisses ein einziges Transferrecht bleibt und keine zusätzlichen Transferrechte entstehen, da die Änderung nicht zur Übernahme zusätzlicher eigenständiger Einhaltungsverpflichtungen durch Bauen und Wohnen führt und auch keine Erhöhung der bestehenden Verpflichtungen von Bauen und Wohnen bewirkt.

EB53. Folglich bilanziert das Ministerium die Änderung der verbindlichen Vereinbarung gemäß Paragraph 29 von IPSAS 48 so, als wäre sie Teil der ursprünglichen Vereinbarung. Basierend auf einem aktualisierten Gutachten des Baugutachters aktualisiert das Ministerium seinen Fortschrittsgrad und schätzt, dass der Bau des geänderten Gebäudes zum Zeitpunkt der Änderung zu 53 % abgeschlossen ist. Daher erfasst das Ministerium zum Zeitpunkt der Änderung zusätzliche Aufwendungen in Höhe von WE 9.500 $[(53 \% \text{ Fertigstellung} \times \text{WE } 1.150.000 \text{ geänderte Transaktionsgegenleistung}) - \text{bisher erfasste Aufwendungen in Höhe von WE } 600.000]$ als kumulative Nachbuchungsanpassung in der Ergebnisrechnung.

Fall B – Änderung, die zu einer neuen verbindlichen Vereinbarung führt

EB54. Aufbauend auf den Sachverhalten in den Paragraphen EB50–EB51 einigen sich die Parteien der Vereinbarung im ersten Quartal des zweiten Jahres darauf, die verbindliche Vereinbarung dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Mittel in Höhe von WE 100.000 für den Bau eines Parkplatzes neben dem Wohngebäude bereitgestellt werden.

EB55. Das Ministerium stellt fest, dass diese Änderung zu einer separaten verbindlichen Vereinbarung führt, weil:

- (a) der Bau des Parkplatzes ein neues Transferrecht darstellt, da das Ministerium dessen Bau separat vom Bau des Gebäudes durchsetzen kann. Das durchsetzbare Recht auf den Bau des Parkplatzes ist somit ein eigenständiges Recht, wie in Paragraph AL32 von IPSAS 48 beschrieben; und
- (b) die zusätzliche Gegenleistung von WE 100.000 dazu dient, den Wert dieses zusätzlichen Transferrechts widerzuspiegeln, indem Bauen und Wohnen für den Bau des Parkplatzes entschädigt wird.

EB56. Folglich führt Bauen und Wohnen die Bilanzierung der Übertragung im Zusammenhang mit dem Bau des Wohngebäudes weiterhin wie in den Paragraphen EB50–EB51 beschrieben durch. Die Übertragung von WE 100.000 für den Bau des Parkplatzes wird als separate verbindliche Vereinbarung behandelt.

Fall C – Änderung der Transfergegenleistung aufgrund von unsicheren Ereignissen

EB57. Abweichend von den Sachverhalten in den Paragraphen EB50–EB51 hat das Ministerium bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung außerdem zugestimmt, einen Bonus von WE 200.000 zu zahlen, wenn der Bau des Gebäudes innerhalb von 24 Monaten abgeschlossen wird. Zur Klarstellung: Dieser Bonus gehört zu den ursprünglichen Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung und stellt keine nachträgliche Änderung dar.

EB58. Die Fertigstellung des Gebäudes hängt stark von Faktoren ab, die außerhalb des Einflussbereichs von Bauen und Wohnen liegen, wie z. B. Wetterbedingungen und behördliche Genehmigungen. Zudem verfügt Bauen und Wohnen nur über begrenzte Erfahrung mit derartigen verbindlichen Vereinbarungen. Aufgrund dieser Faktoren schloss das Ministerium den Bonus von WE 200.000 bei Unterzeichnung der verbindlichen Vereinbarung aus der Transfergegenleistung aus.

EB59. Am Ende des ersten Jahres wurden die erforderlichen behördlichen Genehmigungen erteilt, und die verbleibenden Bauarbeiten betrafen hauptsächlich Innenausbauarbeiten, die nicht von den Wetterbedingungen abhängen. Außerdem deutet der bisherige Baufortschritt darauf hin, dass die Fertigstellung innerhalb von 24 Monaten wahrscheinlich ist. Daher kommt das Ministerium zu dem Schluss, dass die Zahlung des Bonus nun wahrscheinlich ist, und passt die Transfergegenleistung auf WE 1.200.000 an.

EB60. Die Neubeurteilung der variablen Gegenleistung stellt für sich genommen keine Änderung der verbindlichen Vereinbarung dar. Das Ministerium erfasst die wahrscheinliche Bonuszahlung, indem es Paragraph 41 von IPSAS 48 anwendet, und ordnet den Bonus in Höhe von WE 200.000 dem Transferrecht im Zusammenhang mit dem Bau des Gebäudes zu. Da bisher 60 % des Baus abgeschlossen sind, erfasst das Ministerium als kumulative Nachbuchungsanpassung einen zusätzlichen Aufwand von WE 120.000 ((WE 1,2 Millionen × 60 %) – bisher erfasste WE 600.000).

Bewertung

EB61. Beispiel 10 baut auf dem Muster von Fall B von Beispiel 5 auf und veranschaulicht die Zuordnung von Transfergegenleistung auf individuelle Transferrechte.

Beispiel 10: Zuordnung von Transfergegenleistung

EB62. Aufbauend auf dem Sachverhalt aus Fall B von Beispiel 5 hat das Amt der regionalen Regierung (regionale Regierung) festgestellt, dass es in ihrer verbindlichen Vereinbarung mit der IT-Dienstleistungsagentur (der Agentur) über vier eigenständige Transferrechte verfügt. Wie in Paragraph EB34 ausgeführt, beziehen sich diese Transferrechte auf die Bereitstellung von Produktivitätssoftware, webseitenbezogenen Dienstleistungen, Sicherheitsupdates und technischem Support über einen Zeitraum von zwei Jahren.

EB63. Bei Beginn der Verhandlungen mit der Agentur stellte die regionale Regierung fest, dass die veröffentlichten Preise der Agentur, falls Software und Dienstleistungen separat für den Zweijahreszeitraum eingekauft würden, wie folgt aussahen: WE 6 Millionen für die Software, WE 4 Millionen für die webseitenbezogenen Dienstleistungen, WE 3 Millionen für die Sicherheitsupdates und WE 2 Millionen für den technischen Support. Während der Verhandlungen verwendeten die regionale Regierung und die Agentur diese veröffentlichten Preise als Ausgangspunkt und einigten sich anschließend auf eine Reduzierung der Gesamtgegenleistung für alle vier Leistungen von WE 15 Millionen auf WE 12 Millionen.

Fall A – Verbindliche Vereinbarung legt eigenständige Gegenleistung für jedes Transferrecht fest

EB64. In diesem Szenario legt die verbindliche Vereinbarung fest, dass die Reduzierung der Transfergegenleistung um WE 3 Millionen aus einem Rabatt für webseitenbezogene Dienstleistungen in Höhe von WE 2 Millionen und einem Rabatt für technischen Support in Höhe von WE 1 Million resultiert.

EB65. Unter Anwendung von Paragraph AL50 verwendet die regionale Regierung die eigenständige Gegenleistung sowie den in der verbindlichen Vereinbarung ausgehandelten Rabatt für jedes Transferrecht und verteilt die Transfergegenleistung wie folgt:

- (a) Produktivitätssoftware: WE 6 Mio.;
- (b) webseitenbezogene Dienstleistungen: WE 2 Mio.;
- (c) Sicherheitsupdates: WE 3 Mio.; und
- (d) technische Supportdienstleistungen: WE 1 Mio.

Fall B – Verbindliche Vereinbarung legt nur die Gesamttransfergegenleistung fest

EB66. In diesem Szenario haben sich die regionale Regierung und die Agentur nur auf einen Gesamtrabatt von WE 3 Millionen für das gesamte Paket aus Software und verschiedenen Dienstleistungen geeinigt und die verbindliche Vereinbarung legt nicht fest, wie die WE 3 Millionen zuzuordnen sind.

EB67. Unter Anwendung von Paragraph AL51 schätzt die regionale Regierung die auf jedes Transferrecht entfallende Gegenleistung anhand der Beträge, die als Vergütung der Agentur für die Software und die Dienstleistungen vorgesehen waren. Da die veröffentlichten Preise der Agentur als Ausgangspunkt für die Verhandlungen dienten, stellte die regionale Regierung fest, dass diese Preise geeignete Vertreter für die eigenständige Gegenleistung für die Software und die Dienstleistungen darstellen. Daher ist eine vernünftige Vorgehensweise, die WE 12 Millionen proportional auf Basis der veröffentlichten Preise der einzelnen Leistungen zuzuordnen.

EB68. Nach dieser Vorgehensweise ordnet die regionale Regierung die Transfergegenleistung wie folgt zu:

- (a) Produktivitätssoftware: WE 4,8 Millionen (WE 6 Millionen ÷ WE 15 Millionen × WE 12 Millionen);
- (b) webseitenbezogene Dienstleistungen: WE 3,2 Millionen (WE 4 Millionen ÷ WE 15 Millionen × WE 12 Millionen);
- (c) Sicherheitsupdates: WE 2,4 Millionen (WE 3 Millionen ÷ WE 15 Millionen × WE 12 Millionen);
- (d) technische Supportdienstleistungen: WE 1,6 Millionen (WE 2 Millionen ÷ WE 15 Millionen × WE 12 Millionen).

Anwendung von Grundsätzen auf bestimmte Transaktionen

EB69. Beispiel 11 veranschaulicht die Anwendung der Paragraphen AL53–AL55AL53

Beispiel 11: Kapitaltransfers

Fall A – Transfer bezieht sich nur auf den Bau eines Vermögenswerts

EB70. Einheit P geht eine verbindliche Vereinbarung mit Einheit R ein. Die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung sehen wie folgt aus:

- (a) Einheit P stellt der Einheit R Mittel in Form von Zahlungsmitteln in Höhe von WE 22 Millionen bereit, damit Einheit R damit ein Gebäude baut. Es gibt keine Bedingungen über die Nutzung des Gebäudes nach dem Bau;
- (b) Der Betrag von WE 22 Millionen basiert auf dem geplanten Bau und verbundenen Kosten. Die Mittel müssen der Einheit R vollständig zu Baubeginn bereitgestellt werden;
- (c) Um die Durchführung der verbindlichen Vereinbarung für Einheit P zu erleichtern, verlangen die Bedingungen von der Einheit R:
 - (i) über einen detaillierten Bauplan zu verfügen, der die in jeder bedeutenden Bauphase abzuschließenden Aktivitäten (z. B. Räumung des Geländes, Errichtung, Rohbau usw.) sowie die budgetierten Kosten dieser Aktivitäten darlegt;
 - (ii) detaillierte Fortschrittsberichte in jeder bedeutenden Bauphase bereitzustellen; und
- (d) nach Abschluss der Bauarbeiten erlangt Einheit R die Kontrolle über das Gebäude. Wenn der Bau nicht innerhalb von fünf Jahren abgeschlossen wird, behält Einheit R die Kontrolle über die im Bau befindlichen Arbeiten, jedoch sind nicht ausgegebene Mittel für den Bau an Einheit P zurückzugeben.

EB71. Einheit P hat festgestellt, dass die verbindliche Vereinbarung aus einem Transferrecht besteht (der Bau des Gebäudes durch Einheit R) und dass der Abschluss der im Bauplan genannten Bauarbeiten, gemessen an den für diese Arbeiten aufgewendeten Kosten, eine geeignete Fortschrittsgröße für die vollständige Erlöschung dieses Rechts darstellt.

EB72. In diesem Beispiel besteht der Zweck der verbindlichen Vereinbarung darin, die Mittel für den Bau bereitzustellen, und es besteht keine Übertragung im Zusammenhang mit der späteren Nutzung des Gebäudes durch Einheit R. Daher erfasst Einheit P bei Zahlung der WE 22 Millionen einen Vermögenswert aus einem Transferrecht in voller Höhe von WE 22 Millionen, da Einheit R mit dem Bau des Gebäudes noch nicht begonnen hat.

EB73. Während Einheit R die Bauarbeiten im Bauplan abschließt, werden die dafür anfallenden Kosten verwendet, um den Prozentsatz der abgeschlossenen Bauarbeiten zu bestimmen. Einheit P wendet diesen Prozentsatz auf die WE 22 Millionen an, um den Teil des Vermögenswerts aus einem Transferrecht zu bestimmen, der im Verlauf der Bauzeit auszubuchen und als Aufwand zu erfassen ist.

Fall B – Der Transfer bezieht sich auf den Bau und Betrieb des Vermögenswerts

EB74. In diesem Beispiel legt die verbindliche Vereinbarung fest, dass:

- (a) der Förderbetrag auf WE 32 Millionen erhöht wurde. Dieser Betrag basiert auf den budgetierten Baukosten von WE 20 Millionen, baubezogenen Gemeinkosten von WE 2 Millionen sowie einem Zuschuss von WE 10 Millionen zur Deckung einiger Betriebskosten des Gebäudes als öffentliche Bibliothek in den ersten 10 Jahren nach Fertigstellung des Gebäudes;
- (b) Einheit R während des 10-jährigen Betriebszeitraums verpflichtet ist, Einheit P nachzuweisen, dass das Gebäude als öffentliche Bibliothek betrieben wird. Die Nachweise können Dokumente wie geprüfte Abschlüsse umfassen, die Details zu den von Einheit R getragenen Betriebskosten enthalten;
- (c) Wenn Einheit R zu einem beliebigen Zeitpunkt während der 10 Jahre aufhört, das Gebäude als öffentliche Bibliothek zu betreiben, muss sie einen Teil der WE 10 Millionen an Einheit P zurückzahlen, basierend auf der verbleibenden Zeit der 10-Jahresperiode. Zum Beispiel müsste Einheit R bei Einstellung des Bibliotheksbetriebs nach zwei Jahren WE 8 Millionen an Einheit P zurückzahlen; und
- (d) Ähnlich wie in Fall A Einheit P die gesamten WE 32 Millionen zu Beginn des Bauzeitraums an Einheit R überträgt. Einheit R ist zudem verpflichtet, Einheit P Informationen über den Baufortschritt zu liefern.

EB75. In diesem Szenario kommt Einheit P zu dem Schluss, dass die verbindliche Vereinbarung aus zwei Transferrechten besteht: dem Bau des Gebäudes und dem Betrieb des Gebäudes als Bibliothek für einen Zeitraum von 10 Jahren. Unter Anwendung der Anforderungen aus IPSAS 48 hat Einheit P WE 22 Millionen dem Transferrecht für den Bau des Gebäudes und WE 10 Millionen dem Transferrecht für den Betrieb des Gebäudes als öffentliche Bibliothek für 10 Jahre zugeordnet.

EB76. Für das Transferrecht, das sich auf den Bau des Gebäudes bezieht, erfasst Einheit P wie in Fall A bei der Mittelübertragung einen Vermögenswert aus einem Transferrecht in Höhe von WE 22 Millionen. Anschließend bucht Einheit P die WE 22 Millionen gemäß dem Baufortschritt, der durch von Einheit R berichtete Informationen bestimmt wird, über die Bauphase aus (und erfasst die Beträge als Transferaufwendungen).

EB77. Für das Transferrecht, das den Betrieb des Gebäudes als Bibliothek betrifft, hat Einheit P festgestellt, dass dieses Recht während des 10-Jahres-Zeitraums durch den Betrieb des Gebäudes als Bibliothek durch Einheit R erlischt. Daher erfasst Einheit P bei Zahlung die gesamten WE 10 Millionen als Vermögenswert aus einem Transferrecht. Nach Fertigstellung des Baus bucht Einheit P jährlich WE 1 Million des Vermögenswerts aus einem Transferrecht aus und erfasst diesen Betrag als Transferaufwand, während Einheit R das Gebäude als öffentliche Bibliothek betreibt.

Fall C – Der Transfer bezieht sich auf den Bau und Betrieb eines Vermögenswerts und eine zusätzliche Strafe ist zu zahlen, wenn die Einheit den Betrieb des Vermögenswerts beendet

EB78. In diesem Szenario umfasst die verbindliche Vereinbarung alle Bedingungen von Fall B und zusätzlich noch die Folgenden:

- (a) Die verbindliche Vereinbarung sieht unter bestimmten Bedingungen eine Strafe von WE 5 Millionen vor. Wenn Einheit R das Gebäude innerhalb der 10 Jahre aufhört als Bibliothek zu betreiben, muss sie an die Einheit P eine Strafe zahlen;
- (b) Die Strafe in Höhe von WE 5 Millionen muss zusätzlich zur Rückzahlung der Mittel gezahlt werden, da die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung in Bezug auf den Betrieb des Vermögenswerts nicht eingehalten wurden. Zur Klarstellung: Wenn Einheit R den Bau des Gebäudes abgeschlossen und die Bibliothek 9 Jahre lang als Bibliothek betrieben hat, aber den Betrieb zu Beginn des 10. Jahres beendet, muss sie WE 6 Millionen (Rückzahlung von WE 1 Millionen des Betriebszuschusses plus WE 5 Millionen Strafe) an Einheit P zahlen.

EB79. In diesem Szenario erfolgt die Bilanzierung der Transferbeträge in Höhe von WE 22 Millionen und WE 10 Millionen für den Bau und Betrieb des Gebäudes als Bibliothek entsprechend den Fällen A und B. Das heißt, Einheit P wird die insgesamt WE 32 Millionen zum Zeitpunkt der Mittelübertragung als Vermögenswert aus einem Transferrecht erfassen. Anschließend werden die WE 22 Millionen als Aufwand erfasst, während das Gebäude gebaut wird, und die WE 10 Millionen über den 10-jährigen Betriebszeitraum als Aufwand verbucht.

EB80. Die zusätzliche Strafzahlung in Höhe von WE 5 Millionen wird von Einheit P nicht erfasst, da deren Erhalt davon abhängt, dass Einheit R den Betrieb des Gebäudes als öffentliche Bibliothek einstellt. Eine solcher Eventualforderung wird gemäß IPSAS 19 nicht erfasst.

Fall D – Der Transfer bezieht sich nur auf den Betrieb eines Vermögenswerts

EB81. Das folgende Szenario ist unabhängig von Fall A-C und veranschaulicht die Bilanzierung eines Transfers ohne eine Kapitaltransferkomponente.

EB82. In diesem Szenario:

- (a) ist das Gebäude im Besitz der Einheit R;
- (b) ist Einheit P gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung verpflichtet, WE 10 Millionen an Einheit R zu übertragen, um den Betrieb des Gebäudes als öffentliche Bibliothek für die nächsten 10 Jahre zu subventionieren. Der Transfer der Mittel muss bei Finalisierung der verbindlichen Vereinbarung erfolgen;
- (c) ist Einheit R während der ganzen 10 Jahre verpflichtet, Nachweise bereitzustellen, dass das Gebäude als öffentliche Bibliothek betrieben wurde;
- (d) muss Einheit R einen Teil der WE 10 Millionen an Einheit P zurückzahlen, basierend auf der verbleibenden Zeit der 10-Jahresperiode, wenn sie zu einem beliebigen Zeitpunkt während der 10 Jahre aufhört, das Gebäude als öffentliche Bibliothek zu betreiben.

EB83. In diesem Szenario bezieht sich der Übertrag der WE 10 Millionen nur auf das Recht der Einheit R das bestehende Gebäude über eine Periode von 10 Jahren als öffentliche Bibliothek zu betreiben. Bei der ersten Zahlung erfasst Einheit P die WE 10 Millionen als Vermögenswert aus einem Transferrecht.

EB84. Einheit P hat festgelegt, dass das Transferrecht erlischt, wenn das Gebäude von Einheit R während der 10 Jahre als öffentliche Bibliothek betrieben wird. Da der Betrieb der Bibliothek verschiedene Tätigkeiten umfasst, die von Periode zu Periode fortlaufend erbracht werden, bucht Einheit P den Vermögenswert aus einem Transferrecht gleichmäßig über die 10 Jahre aus und erfasst einen Transferaufwand in Höhe von WE 1 Million pro Jahr.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 48, *Transferaufwendungen*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Die Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen der Bilanzierung nach IPSAS 48 und den GFS hängen von den Tatsachen und Umständen der Transaktionen in Bezug auf Transferaufwendungen ab.
- Die Definition von „Transferaufwendungen“ in IPSAS 48 stammt von der Definition von „Transfer“ in den GFS, aber konzentriert sich auf die Perspektive der Transfergeber:innen.
- Die Bilanzierung in IPSAS 48 basiert auf dem Bestehen einer verbindlichen Vereinbarung. Die Bilanzierung gemäß den GFS basiert grundsätzlich auf der Beurteilung, ob der Transfer verpflichtend oder freiwillig ist. In bestimmten Situationen führen die Bilanzierung gemäß IPSAS 48 und die Bilanzierung gemäß den GFS zum selben Ergebnis.
- IPSAS 48 unterscheidet zwischen Transferaufwendungen, die aus Transaktionen mit verbindlichen Vereinbarungen (einschließlich Kapitaltransfers) resultieren und jenen ohne verbindliche Vereinbarung. Die GFS unterscheiden bei Zuschüssen zwischen kurzfristigen Zuschüssen oder Kapitalzuschüssen, unabhängig davon, ob der Zuschuss aus einer verbindlichen Vereinbarung resultiert, daher kann es in bestimmten Situationen zu unterschiedlichen Bilanzierungsergebnissen kommen.
- Gemäß IPSAS 48 erfasst eine Einheit eine Transferaufwendung, wenn (oder sobald) ihr durchsetzbares Recht darauf, dass die Transferempfänger:innen ihre Verpflichtung erfüllen, erlischt. Gemäß den GFS hängt der Zeitpunkt der Aufwandserfassung von der Art des Zuschusses ab.

IPSAS 49, *ALTERSVERSORGUNGSPLÄNE*

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Accounting Standard (IAS®) 26, *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde. Auszüge aus IAS 26 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB®) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards (IFRS®) Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

IPSAS 49, ALTERSVERSORGUNGSPLÄNE

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, wurde im November 2023 veröffentlicht.

IPSAS 49, ALTERSVERSORGUNGSPLÄNE**INHALT**

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Anwendungsbereich	2–8
Definitionen	9
Ansatz	10–11
Bewertung.....	12–14
Bewertung von Kapitalanlagen des Plans.....	12
Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen.....	13–14
Darstellung und Angabe	15–24
Darstellung des Abschlusses.....	15–16
Inhalt des Abschlusses.....	17–21
Angaben.....	22–24
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	25–27
Zeitpunkt des Inkrafttretens	25–26
Übergangsvorschriften.....	27
Anhang A: Anwendungsleitlinien	
Anhang B: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Erläuternde Beispiele	
Vergleich mit IAS 26	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor 49, *Altersversorgungspläne*, ist in den Paragraphen 1–27 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 49 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. Das Ziel dieses Standards ist es, die Bilanzierungs- und Berichterstattungsanforderungen für den öffentlichen Sektor in Bezug auf Altersversorgungspläne, die die Altersversorgung für Beschäftigte des öffentlichen Sektors und andere Begünstigte bereitstellen, vorzuschreiben.

Anwendungsbereich

2. **Für Altersversorgungspläne, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard anzuwenden.**
3. Altersversorgungspläne werden manchmal auch anders bezeichnet, beispielsweise als „Pensionsprogramm“, „Programm für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ oder „betriebliche Altersversorgung“. Dieser Standard betrachtet einen Altersversorgungsplan als eine berichtende Einheit losgelöst von den Arbeitgeber:innen der Begünstigten des Plans. Alle anderen Standards sind auf die Abschlüsse nur anzuwenden, soweit sie nicht durch die Anforderungen dieses Standards ersetzt werden.
4. Dieser Standard befasst sich mit den Bilanzierungs- und Berichterstattungsanforderungen eines Plans für die Gesamtheit aller Begünstigten. Er beschäftigt sich nicht mit Berichten an einzelne Begünstigte im Hinblick auf ihre Altersversorgungsansprüche.
5. Dieser Standard befasst sich mit der Altersversorgung für Beschäftigte im öffentlichen Sektor und für andere Begünstigte, die in Bezug auf den Plan anspruchsberechtigt sind. Dieser Standard befasst sich nicht mit anderen Leistungsformen an Arbeitnehmer:innen wie Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Vereinbarungen über in die Zukunft verlagerte Vergütungsbestandteile, Vergütungen bei Ausscheiden nach langer Dienstzeit, Frühruhestandspläne oder Sozialpläne, Gesundheits- und Fürsorgepläne oder Erfolgsbeteiligungspläne. Öffentliche Sozialversicherungssysteme sind von dem Anwendungsbereich dieses Standards ebenfalls ausgeschlossen.
6. Altersversorgungspläne werden im Regelfall entweder als leistungsorientierte Pläne oder als beitragsorientierte Pläne bezeichnet. Beide verfügen über ihre eigenen charakteristischen Merkmale. Gelegentlich bestehen Pläne, welche Merkmale von beiden aufweisen. Im Rahmen dieses Standards enthalten leistungsorientierte Pläne hybride Pläne, die Altersversorgungspläne sind, die Merkmale von leistungsorientierten Plänen und beitragsorientierten Plänen enthalten. Verweise in diesem Standard auf leistungsorientierte Pläne sind als leistungsorientierte Pläne einschließlich hybrider Pläne zu verstehen.
7. Bei vielen Altersversorgungsplänen ist die Schaffung getrennter Fonds erforderlich, in die Beiträge einbezahlt und aus dem die Versorgungsleistungen ausbezahlt werden. Die Fonds können, müssen aber nicht, über folgende Merkmale verfügen: rechtliche Eigenständigkeit und Vorhandensein von Treuhändern. Dieser Standard gilt unabhängig davon, ob ein solcher Fonds geschaffen wurde oder ob Treuhänder vorhanden sind.
8. Altersversorgungspläne, deren Vermögenswerte bei Versicherungsunternehmen angelegt werden, unterliegen den gleichen Bilanzierungs- und Finanzierungsanforderungen wie selbstverwaltete Anlagen. Demgemäß fallen diese Pläne in den Anwendungsbereich dieses Standards, es sei denn, die Vereinbarung mit dem Versicherungsunternehmen ist im Namen eines:einer bezeichneten Begünstigten oder einer Gruppe von Begünstigten abgeschlossen worden und die Versorgungszusage obliegt allein dem Versicherungsunternehmen.

Definitionen

9. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen ist der Barwert der künftig zu erwartenden Versorgungszahlungen des Altersversorgungsplans an Begünstigte, soweit diese der bereits geleisteten Dienstzeit als Arbeitnehmer:innen als verdient zuzurechnen sind.

Leistungsorientierte Pläne sind für Zwecke dieses Standards Altersversorgungspläne, die keine beitragsorientierten Pläne sind.

Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen sind jene Beträge, die gemäß den Bedingungen eines beitragsorientierten Plans an die Begünstigten zu zahlen sind.

Beitragsorientierte Pläne sind für Zwecke dieses Standards Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge durch die Beiträge zu einem Fonds und den daraus erzielten Anlageerträgen bestimmt werden.

Fondsfinanzierung ist der Vermögenstransfer zu einer von der:dem Arbeitgeber:in/Sponsor:in getrennten Einheit (dem Altersversorgungsplan), um die Erfüllung künftiger Verpflichtungen zur Zahlung von Altersversorgungsleistungen sicherzustellen.

Das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen umfasst:

- (a) für leistungsorientierte Pläne – alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich der Verbindlichkeiten mit Ausnahme des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen – und, für einen hybriden Plan, die Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte; und
- (b) für beitragsorientierte Pläne – alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich aller Verbindlichkeiten mit Ausnahme der Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte.

Die **Begünstigten** sind die Mitglieder eines Altersversorgungsplans und andere Personen, die gemäß dem Plan Ansprüche auf Leistungen haben.

Versorgungszusagen sind:

- (a) für leistungsorientierte Pläne – der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen; und
- (b) für beitragsorientierte Pläne – die Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen.

Altersversorgungspläne sind Vereinbarungen, durch die ein:e Arbeitgeber:in/Sponsor:in ihren:seinen Begünstigten Versorgungsleistungen bei oder nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt (entweder in Form einer Jahresrente oder in Form einer einmaligen Zahlung), sofern solche Versorgungsleistungen bzw. die dafür erbrachten Beiträge vor der Pensionierung der Arbeitnehmer:innen aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung oder aufgrund der betrieblichen Praxis der:des Arbeitgeber:in/Sponsor:in bestimmt oder geschätzt werden können.

Unverfallbare Leistungen sind erworbene Rechte auf künftige Leistungen, die nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplans nicht von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses abhängig sind.

Andere Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten Glossar der Definierten Begriffe aufgeführt.

Ansatz

- 10. Für leistungsorientierte Pläne: Versorgungszusage, die an Begünstigte zu zahlen sind, sind in der Bilanz als Rückstellung für den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistung zu erfassen.
- 11. Für beitragsorientierte Pläne: Versorgungszusagen, die an Begünstigte zu zahlen sind, sind in der Bilanz als Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen zu erfassen.

Bewertung

Bewertung von Kapitalanlagen des Plans

- 12. Anlagen eines Altersversorgungsplans sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen

13. Der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen für leistungsorientierte Pläne ist auf den zugesagten Leistungen gemäß den Bedingungen des Plans zu zum Stichtag erbrachten Leistungen unter Verwendung von künftig zu erwarteten Gehaltsniveaus zu basieren.
14. Wenn bis zum Abschlussstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung gemacht wurde, ist die aktuelle versicherungsmathematische Bewertung, die für jegliche wesentliche Transaktionen oder wesentliche Änderungen der Umstände aktualisiert wurden, zu verwenden.

Darstellung und Angabe**Darstellung des Abschlusses**

15. Ein Altersversorgungsplan, egal ob leistungs- oder beitragsorientiert, hat folgendes darzustellen:
 - (a) eine Bilanz;
 - (b) eine Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht;
 - (c) eine Geldflussrechnung; und
 - (d) Anhang zum Abschluss.
16. Ein Altersversorgungsplan hat auch die Änderungen in den Versorgungszusagen an Begünstigte zu erklären, durch:
 - (a) eine Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen; oder
 - (b) Angabe eines Abgleichs zwischen dem Anfangs- und Schlusssaldos der Versorgungszusagen im Anhang zum Abschluss.

Inhalt des Abschlusses*Bilanz*

17. In der Bilanz sind nachfolgende Posten darzustellen (falls zutreffend und wie angemessen, aber nicht beschränkt auf):
 - (a) Kapitalanlagen des Plans (angemessen klassifiziert);
 - (b) ausstehende Beiträge;
 - (c) andere Vermögenswerte;
 - (d) fällige und zu zahlende Leistungen;
 - (e) jegliche andere Verbindlichkeiten ausschließlich Versorgungszusagen an Begünstigte;
 - (f) für Leistungen zur Verfügung stehendes Nettovermögen;
 - (g) Rückstellungen für den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen eines leistungsorientierten Plans;
 - (h) Versorgungszusage aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte; und
 - (i) Überschuss oder Defizit.

Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht

18. Die Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht, hat Anfangs- und Endsalden darzustellen und Posten zu enthalten, die die folgenden Beträge darstellen (sofern zutreffend und angemessen, aber nicht beschränkt auf):
 - (a) Beiträge des:der Arbeitgeber:in/Sponsor:in;

- (b) **Beiträge der Begünstigten;**
- (c) **Anlagenerträge;**
- (d) **anderes Einkommen;**
- (e) **gezahlte oder zu zahlende Leistungen (untergliedert, zum Beispiel, in Rentenleistungen, Todesfallleistungen und Erwerbsunfähigkeitsleistungen oder einmalige Zahlungen);**
- (f) **Übertragungen von und an andere Pläne;**
- (g) **Verwaltungsaufwendungen;**
- (h) **Sonstige Aufwendungen; und**
- (i) **Ertragsteuern.**

Geldflussrechnung

- 19. Ein Altersversorgungsplan hat eine Geldflussrechnung mittels der direkten Methode gemäß IPSAS 2, *Geldflussrechnungen*, aufzustellen.**

Änderungen von Versorgungszusagen

- 20. Paragraph 16 verlangt von einem Altersversorgungsplan, Informationen darzustellen, die die Änderungen der Versorgungszusagen an Begünstigte entweder als Abschlussbestandteil oder als Abgleich im Anhang zum Abschluss erklären.**
- 21. Dieser Bestandteil oder der Anhang hat Anfangs- und Endsalden und die folgenden Informationen (falls zutreffend und wie angemessen, aber nicht beschränkt auf) darzustellen:**
- (a) **Änderungen des Plans (z. B. Änderungen von Leistungen an Begünstigte);**
 - (b) **Änderungen der Art des Plans (z. B. eine Verschmelzung mit einem anderen Plan);**
 - (c) **Leistungen an Begünstigte, die Konten von Begünstigten von beitragsorientierten Plänen zugeordnet sind;**
 - (d) **Änderungen des Nettowerts der angesammelten Leistungen von Begünstigten von leistungsorientierten Plänen (z. B. versicherungsmathematische Bewegungen);**
 - (e) **Beiträge des:der Arbeitgeber:in/Sponsor:in;**
 - (f) **Beiträge der Begünstigten;**
 - (g) **Steuern auf Beiträge;**
 - (h) **gezahlte Leistungen; und**
 - (i) **Verwaltungsaufwendungen.**

Angaben

- 22. Der Anhang zum Abschluss eines Altersversorgungsplans, egal ob leistungs- oder beitragsorientiert, hat Folgendes anzugeben:**
- (a) **eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden;**
 - (b) **eine Beschreibung des Plans (siehe Paragraph 24) und die Auswirkungen von Änderungen des Plans während der Periode;**
 - (c) **die Grundlage der Bewertung des Planvermögens, einschließlich Bewertungsangaben zum beizulegenden Zeitwert pro Klasse von Planvermögen, wie von den maßgeblichen IPSAS verlangt;**
 - (d) **Details jeder einzelnen Anlage, die entweder 5 % des Nettovermögens, das für Leistungen verfügbar ist, übersteigt oder 5 % jeder Klasse oder Art von Sicherheit;**
 - (e) **Details jeder Anlage des:der Arbeitgeber:in/Sponsor:in;**

- (f) Verbindlichkeiten abgesehen von der Rückstellung für den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen oder der Versorgungszusage aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte; und
 - (g) eine Beschreibung der Finanzierungspolitik, einschließlich aller Zusagen des:der Arbeitgeber:in/Sponsor:in, für jegliches versicherungsmathematisch bestimmtes Defizit an Vermögenswerten eines finanzierten Altersversorgungsplans aufzukommen.
23. Für leistungsorientierte Pläne ist Folgendes im Anhang zum Abschluss anzugeben:
- (a) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nach unverfallbaren Leistungen und verfallbaren Leistungen unterschieden;
 - (b) eine Beschreibung:
 - i. wesentlicher gemachter versicherungsmathematischer Annahmen; und
 - ii. der Methode, die zur Berechnung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen verwendet wird;
 - (c) die Auswirkungen jeglicher Änderungen der versicherungsmathematischen Annahmen, die wesentliche Auswirkungen auf den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen hatten; und
 - (d) den Tag der versicherungsmathematischen Bewertung und wann die nächste Bewertung erfolgen wird.
24. Der Abschluss eines Altersversorgungsplans hat eine Beschreibung des Plans zu enthalten. Diese hat Folgendes zu enthalten:
- (a) den Namen (die Namen) der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen und die enthaltenen Gruppen an Begünstigten;
 - (b) die Anzahl der Begünstigten, die Leistungen erhält und die Anzahl anderer Begünstigter nach einer angemessenen Klassifizierung;
 - (c) die Art des Plans – beitrags- oder leistungsorientiert;
 - (d) eine Angabe, ob Begünstigte Beiträge zum Plan leisten;
 - (e) eine Beschreibung der an Begünstigte versprochenen Leistungen;
 - (f) eine Beschreibung jeglicher Kündigungsbedingungen in Bezug auf den Plan; und
 - (g) Änderungen an (a) bis (f) während der Periode, die vom Abschluss abgedeckt werden.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

25. **Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Altersversorgungsplan diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben.**
26. Wenn ein Altersversorgungsplan die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse von Altersversorgungsplänen für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

27. Dieser Standard ist prospektiv zum Beginn der Periode, in der er erstmals angewendet wird, anzuwenden.

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist fester Bestandteil von IPSAS 49.

Zielsetzung (siehe Paragraph 1)

- AL1. Das Ziel dieses Standards ist es, die Bilanzierungs- und Berichterstattungsanforderungen für den öffentlichen Sektor in Bezug auf Altersversorgungspläne, die die Altersversorgung primär für Beschäftigte des öffentlichen Sektors bereitstellen, vorzuschreiben. Einige Altersversorgungspläne des öffentlichen Sektors können auch Begünstigten offenstehen, die im selben Bereich im privaten Sektor tätig sind (z. B. Lehrer:innen an privaten Schulen), und fallen in den Anwendungsbereich dieses Standards. Das Ziel ist es, die Transparenz und Rechenschaftspflicht der Altersversorgungspläne des öffentlichen Sektors zu verbessern, indem Informationen bereitgestellt werden, die für die Adressat:innen nützlich sind und die Zusagen von Altersversorgungsplänen des öffentlichen Sektors in Bezug auf die den Begünstigten versprochenen Versorgungsleistungen betreffen.
- AL2. Dieser Standard gilt für Altersversorgungspläne, die von Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen des öffentlichen Sektors eingerichtet wurden, um hauptsächlich ehemaligen Arbeitnehmer:innen Versorgungsleistungen zu gewähren (entweder in Form einer Jahresrente und/oder als einmalige Zahlung). Er gilt nicht für Altersrenten, die durch Sozial- oder Sozialversicherungsprogramme bereitgestellt werden, noch für Sozialversicherungssysteme, die allen Bürger:innen Renten gewähren.
- AL3. Das Ziel der Berichterstattung durch einen leistungsorientierten Plan besteht darin, Informationen über die Finanzressourcen und Aktivitäten des Plans bereitzustellen, die nützlich sind, um die Beziehung zwischen der Ansammlung von Ressourcen (wenn der leistungsorientierte Plan finanziert ist) und den Planleistungen im Laufe der Zeit zu bewerten und insbesondere das Ausmaß etwaiger Defizite. Dieses Ziel wird in der Regel durch die Bereitstellung von Abschlüssen erreicht, die Folgendes umfassen:
- (a) den Ansatz des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen (und für hybride Pläne, die Versorgungszusage aus beitragsorientierten Plänen);
 - (b) versicherungsmathematische Informationen über Versorgungszusagen, einschließlich der Bewertungsgrundlage;
 - (c) eine Beschreibung von wesentlichen Aktivitäten für die Periode und die Auswirkung von Änderungen in Bezug auf den Plan, die Mitgliedschaft und Bedingungen;
 - (d) Darstellung der Transaktionen und des Anlagenerfolgs für die Periode und die Finanzlage des Plans am Ende der Periode;
 - (e) eine Beschreibung der Anlagepolitik; und
 - (f) wie Versorgungszusagen nach dem Umlagenprinzip finanziert werden.¹
- AL4. Das Ziel der Berichterstattung durch einen beitragsorientierten Plan besteht darin, Informationen über den Plan und die Leistung seiner Anlagen bereitzustellen. Dieses Ziel wird in der Regel durch die Bereitstellung von Abschlüssen erreicht, die Folgendes umfassen:
- (a) den Ansatz der Versorgungszusage aus beitragsorientierten Plänen;
 - (b) eine Beschreibung von wesentlichen Aktivitäten für die Periode und die Auswirkung von Änderungen in Bezug auf den Plan, die Mitgliedschaft und Bedingungen;
 - (c) Darstellung der Transaktionen und des Anlagenerfolgs für die Periode und die Finanzlage des Plans am Ende der Periode; und
 - (d) eine Beschreibung der Anlagepolitik.

¹ Viele öffentliche Pensionssysteme basieren auf dem Umlagenprinzip. Das bedeutet, dass Pensionen, die an derzeitige Pensionist:innen gezahlt werden, normalerweise durch die allgemeine Besteuerung und durch Beiträge, die von derzeitigen Begünstigten oder Sponsor:innen in derselben Periode gezahlt werden, in der Pensionen ausgezahlt werden, finanziert werden.

AL5. Angesichts der Häufigkeit und Bedeutung von Altersversorgungsverpflichtungen, hauptsächlich gegenüber aktuellen und ehemaligen Arbeitnehmer:innen, verlangt dieser Standard zur Erreichung des Ziels einer verbesserten Transparenz und Rechenschaftspflicht von Altersversorgungsplänen, dass sie in der Bilanz als Verpflichtungen den geschätzten Barwert der versprochenen Versorgungsleistungen darstellen, basierend auf der Art des Plans, wobei leistungsorientierte Planverpflichtungen und beitragsorientierte Planverpflichtungen unterschiedlich dargestellt werden.

Anwendungsbereich (siehe Paragraphen 2–8)

AL6. Ein Altersversorgungsplan ist eine berichtende Einheit. Das bedeutet, dass er separat von den Arbeitgeber:innen der Begünstigten im Plan und separat von der Einheit, die den Plan verwaltet (welche der:die Arbeitgeber:in oder ein ausgelagerter Dienstleister sein kann), berichtet. Zum Beispiel, wenn eine Einheit mehr als einen separaten Altersversorgungsplan verwaltet, gilt dieser Standard für jeden dieser Pläne und verlangt, dass für jeden Altersversorgungsplan ein Abschluss erstellt wird.

AL7. Altersversorgungspläne können auch als Plan einzelner Arbeitgeber:innen, gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen² oder staatliche Pläne³ klassifiziert werden. Diese Klassifizierung kann Auswirkungen auf die Anwendung von IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, haben, ändert jedoch nicht die Anwendung dieses Standards.

AL8. Viele Einheiten des öffentlichen Sektors stellen Versorgungsleistungen für ihre Arbeitnehmer:innen durch gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen oder staatliche Pläne bereit. Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen und staatliche Pläne sind in IPSAS 39 definiert. Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen und staatliche Pläne können entweder leistungsorientierte Pläne oder beitragsorientierte Pläne sein. Jedoch erlaubt IPSAS 39 für Einheiten, die ihren Arbeitnehmer:innen über einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber:innen oder staatlichen Plan leistungsorientierte Renten gewähren, die Anwendung der beitragsorientierten Bilanzierung, wenn nicht genügend Informationen für die Anwendung der leistungsorientierten Bilanzierung vorliegen. Dies birgt das Potenzial, die Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmer:innen zu unterschätzen, wenn diese Einheit IPSAS 39 anwendet. Daher könnte die volle Verpflichtung nicht in den Abschlüssen der Arbeitgeber:innen ausgewiesen werden.

AL9. Einige Altersversorgungspläne haben Sponsor:innen, die nicht mit den Arbeitgeber:innen identisch sind; dieser Standard bezieht sich auch auf die Abschlüsse solcher Pläne.

AL10. Die Mehrzahl der Altersversorgungspläne beruht auf formalen Vereinbarungen. Einige Pläne sind ohne formale Grundlage, haben aber durch die bestehende Praxis der Arbeitgeber:innen Verpflichtungscharakter erlangt. Im Allgemeinen ist es für Arbeitgeber:innen schwierig, einen Altersversorgungsplan außer Kraft zu setzen, wenn Arbeitnehmer:innen weiter beschäftigt werden, selbst wenn einige Pläne den Arbeitgebern gestatten, ihre Verpflichtungen unter diesen Versorgungsplänen einzuschränken. Sowohl für einen vertraglich geregelten als auch einen Versorgungsplan ohne formale Grundlage gelten die gleichen Grundsätze für die Bilanzierung und Berichterstattung.

AL11. Viele Altersversorgungspläne sehen die Bildung von separaten Fonds zur Entgegennahme von Beiträgen und für die Auszahlung von Leistungen vor. Solche Fonds können von Beteiligten verwaltet werden, welche das Fondsvermögen in unabhängiger Weise betreuen. Diese Beteiligten werden in einigen Ländern als Treuhänder bezeichnet. Der Begriff Treuhänder wird in diesem Standard verwendet, um solche Beteiligte zu bezeichnen; dies gilt unabhängig davon, ob ein Treuhandfonds gebildet worden ist. Viele Altersversorgungspläne des öffentlichen Sektors werden nicht finanziert, sondern durch das Umlagenprinzip erhalten, wobei Leistungen durch die allgemeine Besteuerung bezahlt werden.

² Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen, wie in IPSAS 39 definiert, sind beitragsorientierte Pläne (die keine staatlichen Pläne sind) oder leistungsorientierte Pläne (die keine staatlichen Pläne sind), bei denen

(a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinsamen Beherrschung unterliegenden Einheiten in den Plan eingebracht wurden; und
(b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer:innen aus mehr als einer Einheit verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von der Einheit, in der die entsprechenden Arbeitnehmer:innen beschäftigt sind, abhängen.

³ Staatliche Pläne sind in IPSAS 39 definiert als gemäß den Rechtsvorschriften eingerichtete Versorgungspläne, die so geführt werden, als wären sie gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen für alle Einheiten jener wirtschaftlichen Kategorien, die in den Rechtsvorschriften festgelegt sind.

Definitionen (siehe Paragraph 9)

- AL12. Für Zwecke dieses Standards sind leistungsorientierte Pläne jene Pläne, die nicht die Definition von beitragsorientierten Plänen erfüllen. Darin enthalten sind hybride Pläne, die Altersversorgungspläne sind, die Merkmale von leistungsorientierten Plänen und beitragsorientierten Plänen enthalten. Ein leistungsorientierter Plan ist ein Altersversorgungsplan, bei dem die als Versorgungsleistungen zu zahlenden Beträge typischerweise anhand einer Formel bestimmt werden, die normalerweise auf dem Verdienst der Begünstigten und/oder den Dienstjahren basiert. Das Ausmaß der Verpflichtung für zukünftige Versorgungsleistungen wird durch die Bewertung der versprochenen Versorgungsleistungen bestimmt und nicht durch die Höhe der Beiträge. Leistungsorientierte Pläne könnten durch Kapitalanlagen des Plans finanziert werden, und wo ein Defizit entsteht, haben Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen eine rechtliche oder faktische Verpflichtung, für die zusätzlichen versprochenen Leistungen zu sorgen. Für nicht finanzierte Pläne, wie zum Beispiel solche, die gemäß dem Umlagenprinzip eingerichtet sind, werden alle zu zahlenden Leistungen beispielsweise aus allgemeinen Steuern finanziert.
- AL13. Ein leistungsorientierter Plan benötigt normalerweise regelmäßige Beratung von Versicherungsmathematiker:innen, um die finanzielle Lage des Plans zu bewerten, die Annahmen zu überprüfen und die zukünftigen Beitragsniveaus von Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen zu empfehlen. Da Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen verpflichtet sind, für jedes Defizit der Versorgungsleistungen über die Kapitalanlagen des Plans basierend auf diesen Annahmen zu sorgen, fällt jedes Anlagenrisiko typischerweise auf die Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen.
- AL14. Der Altersversorgungsplan bilanziert seine leistungsorientierte Verpflichtung zum Barwert der Zahlungen, die zur Begleichung der versprochenen Versorgungsleistungen erwartet werden, basierend auf den Berechnungen, die regelmäßig von Versicherungsmathematiker:innen durchgeführt werden. Der Altersversorgungsplan bilanziert das Planvermögen (falls vorhanden) separat.
- AL15. Beitragsorientierte Pläne unterscheiden sich von leistungsorientierten Plänen dadurch, dass die zu zahlenden Beträge als Versorgungsleistungen durch die Höhe der Beiträge zu einem Plan von Begünstigten zusammen mit den Anlageerträgen bestimmt werden. Das Ausmaß der Verpflichtung für zukünftige Versorgungsleistungen wird daher durch die Größe des Fonds am Abschlussstichtag begrenzt.
- AL16. Bei einem beitragsorientierten Plan ergibt sich die Höhe der zukünftigen Versorgungsleistungen für eine:n Begünstigte:n aus den Beiträgen der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen, des:der Begünstigten oder beiden sowie aus der operativen Leistungsfähigkeit und den Anlageerträgen des Fonds. Im Allgemeinen werden die Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen durch ihre Beiträge an den Fonds von ihren Verpflichtungen befreit. Daher trägt der:die Begünstigte typischerweise das Anlagerisiko. Die Beratung durch Versicherungsmathematiker:innen ist im Regelfall nicht erforderlich, obwohl eine solche Beratung manchmal darauf abzielt, die künftigen Versorgungsleistungen, die sich unter Zugrundelegung der gegenwärtigen Beiträge und unterschiedlicher Niveaus zukünftiger Beiträge und Finanzerträge ergeben, zu schätzen.

Ansatz (siehe Paragraphen 10 und 11)

- AL17. Dieser Standard verlangt, dass die Verpflichtungen gegenüber den Begünstigten in der Bilanz erfasst und dargestellt werden. In einem leistungsorientierten Plan ist die Verpflichtung eine Rückstellung (eine Verbindlichkeit mit unsicherem Zeitpunkt oder Betrag), die als „der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen“ bezeichnet wird; sie wird im Allgemeinen von Versicherungsmathematiker:innen gemäß den Regeln des Plans (z. B. anrechnungsfähiger Dienst und Gehalt) unter Verwendung versicherungsmathematischer Annahmen berechnet. Ein hybrider Plan wird auch Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen haben (siehe Paragraphen 11 und AL18). Die Verantwortung zur Deckung eines Defizits zwischen dem Wert von Planvermögen und den versprochenen Versorgungszusagen kann bei den Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen des Plans liegen, oder bei der entsprechenden Regierungsebene oder, in einer gemeinsamen Finanzierungsvereinbarung, bei einem oder mehreren Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen, abhängig von den Regeln des Altersversorgungsplans und/oder der Gesetzgebung.
- AL18. In einem beitragsorientierten Plan entspricht der Betrag, der für Verpflichtungen gegenüber den Begünstigten erfasst werden soll, dem Nettovermögen abzüglich, falls durch die Regeln des Plans oder andere Vorschriften erforderlich, einem Vorbehalt für bestimmte Zwecke (z. B. Anlagerisiken).

Bewertung (siehe Paragraphen 12–14)

Bewertung von Kapitalanlagen des Plans

- AL19. Der Begriff „Planvermögen“ ist ein übergeordneter Begriff für alle Vermögenswerte des Altersversorgungsplans. Kapitalanlagen des Plans sind eine Untergruppe des Planvermögens und jene Vermögenswerte, die speziell aufgrund ihres Anlagepotenzials benötigt werden, um die Zahlung von Versorgungszusagen zu finanzieren.
- AL20. Dieser Standard verlangt, dass alle Kapitalanlagen des Plans zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Alle Kapitalanlagen des Plans, die Finanzinstrumente sind, müssen gemäß IPSAS 41, *Finanzinstrumente*, zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Andere Kapitalanlagen des Plans müssen gemäß dem maßgeblichen IPSAS (z. B. IPSAS 16, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*) zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Anderes Planvermögen muss gemäß den maßgeblichen IPSAS bewertet werden.

Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen

- AL21. Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen basierend auf dem erwarteten Gehaltsniveau dient als Hinweis auf das Ausmaß der potenziellen Verpflichtung auf Grundlage der Fortführung der operativen Aktivität, die generell die Grundlage für die Finanzierung ist. Diese Verpflichtung spiegelt die Erwartung zukünftiger Leistungen wider, die unter Verwendung versicherungsmathematischer Methoden ermittelt werden, wobei Gehaltsentwicklungen verwendet werden, weil die Leistungen in der Zukunft anhand der Gehälter gemessen werden, die zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistungen zutreffen.
- AL22. Versicherungsmathematische Bewertungen werden nicht immer jährlich erstellt. Einige Bestimmungen zu Altersversorgungsplänen verlangen versicherungsmathematische Bewertungen zum Beispiel alle drei oder fünf Jahre. Falls zum Abschlussstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung erstellt wurde, ist die aktuelle Bewertung als Ausgangspunkt für die Bewertung des laufenden Jahres wahrscheinlich geeignet. Die aktuelle Bewertung ist daher um wesentliche Transaktionen und andere wesentliche Veränderungen bei den Umständen (einschließlich Veränderungen bei Marktpreisen, Zinssätzen und erwartete Inflationssätze von Gehaltsentwicklungen) bis zum Abschlussstichtag zu aktualisieren.
- AL23. Da ein Altersversorgungsplan möglicherweise andere Risiken und Annahmen im Vergleich zu Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen hat, kann eine versicherungsmathematische Bewertung zu unterschiedlichen Bewertungen derselben leistungsorientierten Verpflichtungen für den Altersversorgungsplan und Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen führen. Zum Beispiel kann der von Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen angewandte Abzinsungssatz aufgrund unterschiedlicher Risiken im Vergleich zu den Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen von dem des Altersversorgungsplans abweichen. Wenn die versicherungsmathematische Bewertung, die für die Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen durchgeführt wird, als Grundlage verwendet wird, müssen alle erforderlichen Anpassungen vorgenommen werden, um die Verpflichtung des Altersversorgungsplans zu bestimmen.

Anwendbarkeit anderer IPSAS

- AL24. Sofern nicht ausdrücklich durch diesen Standard außer Kraft gesetzt, gelten alle anderen IPSAS für die Abschlüsse der Altersversorgungspläne, wenn sie anwendbar sind. Zum Beispiel, wenn ein Altersversorgungsplan verpflichtet ist oder sich entscheidet, seine beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich zu machen, ist auch IPSAS 24, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, anzuwenden.

Darstellung und Angabe (siehe Paragraphen 15–24)

Darstellung des Abschlusses

- AL25. Dieser Standard setzt die Anforderungen von IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, durch Festlegen in den Paragraphen 15 und 16 fest, welchen Abschluss ein Altersversorgungsplan darstellen muss.

Bilanz

- AL26. Kapitalanlagen des Plans sind in der Bilanz darzustellen und angemessen zu klassifizieren. Dies erfordert die Gruppierung von Vermögenswerten ähnlicher Natur – zum Beispiel als Aktien, festverzinsliche Wertpapiere und Investmentfonds.

AL27. Die Bilanz muss den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen und die Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte unterhalb des für Leistungen verfügbaren Nettovermögens darstellen. Die Einbeziehung dieser Verpflichtung(en) adressiert das Hauptziel dieses Standards, die Transparenz und Rechenschaftspflicht bezüglich der Altersversorgungspläne von Einheiten des öffentlichen Sektors gegenüber den Begünstigten zu erhöhen.

AL28. Dieser Posten unterscheidet sich von der Darstellung der Verbindlichkeiten für Leistungen, die fällig und zahlbar an Begünstigte sind (falls zutreffend). Verbindlichkeiten für Leistungen, die fällig und zahlbar an Begünstigte sind, werden über das für Leistungen verfügbare Nettovermögen dargestellt und enthalten nur diejenigen Beträge, die sofort zahlbar sind. Zum Beispiel kann dies eine noch zu zahlende monatliche leistungsorientierte Rentenzahlung oder einen von Begünstigten angeforderten und noch nicht gezahlten Auszahlungsbetrag aus einem beitragsorientierten Plan darstellen.

Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht

AL29. Die Posten, die in der Nettovermögensveränderungsrechnung gezeigt werden, sind nur diejenigen, die dem Plan direkt zuzuordnen sind. Die Art dieser Posten hängt weitgehend von den Bedingungen des Plans ab. Zum Beispiel können einige Altersversorgungspläne festlegen, dass bestimmte Verwaltungskosten (wie die Gehälter der Manager des Plans) aus den Anlageerträgen bezahlt werden.

Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen oder Angabe einer Überleitung zwischen den Anfangs- und Endsalden der Rentenverpflichtungen

AL30. Die Struktur eines Altersversorgungsplans – zum Beispiel, ob es sich um einen leistungsorientierten Plan oder einen beitragsorientierten Plan handelt und ob er finanziert oder nach dem Umlageprinzip geführt wird – kann bestimmen, wie Beiträge und Leistungen bilanziert werden.

AL31. Einige Altersversorgungspläne bilanzieren Beiträge und Leistungen als Einnahmen und Aufwendungen, während andere Beiträge und Leistungen als Veränderungen in den Verbindlichkeiten gegenüber den Begünstigten erfassen. In einigen Fällen kann die Struktur von Altersversorgungsplänen bedeuten, dass ein gemischter Ansatz bei der Bilanzierung von Beiträgen und Leistungen gewählt wird. Je nach den Umständen müssen die Posten für gezahlte Beiträge und Leistungen möglicherweise unterschiedlich in der Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen dargestellt werden (siehe die Erläuternden Beispiele) oder in der Angabe der Überleitung zwischen den Anfangs- und Endsalden der Rentenverpflichtungen.

Geldflussrechnung

AL32. Bei der Erstellung der Geldflussrechnung muss ein Altersversorgungsplan die Anforderungen und Leitlinien in IPSAS 2, *Geldflussrechnungen*, berücksichtigen. Dieser Standard verlangt, dass die Zahlungsflüsse nach der direkten Methode berichtet werden, da die Struktur der anderen Abschlüsse es unwahrscheinlich macht, dass ein jährlicher Überschuss oder ein Defizit berichtet wird, was die indirekte Methode undurchführbar macht.

AL33. Einzelne Altersversorgungspläne können bestimmte Transaktionen unterschiedlich behandeln. Beispielsweise können Beiträge als Einnahmen oder als Verbindlichkeit gegenüber den Begünstigten behandelt werden, abhängig von den Bedingungen des Altersversorgungsplans. Daher kann die Klassifizierung von Transaktionen als operative Zahlungsflüsse, Zahlungsflüsse aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten zwischen Altersversorgungsplänen variieren. Die gewählte Klassifizierung muss jedoch von einem Altersversorgungsplan konsequent angewendet werden.

Angaben

AL34. Dieser Standard verlangt, dass Altersversorgungspläne eine Beschreibung der Finanzierungspolitik bereitstellen. Diese Beschreibung muss Informationen darüber enthalten, wie ein Altersversorgungsplan beabsichtigt, die Zahlung versprochener Leistungen zu finanzieren, einschließlich dem Management eines eventuell am Abschlussstichtag bestehenden Finanzierungsdefizits.

AL35. Informationen darüber, wie ein Plan beabsichtigt, Leistungszahlungen zu finanzieren, können für einige Adressat:innen nützliches Wissen über die Laufzeit des Altersversorgungsplans bieten. Die Begünstigten sind an den Aktivitäten des Plans interessiert, da diese direkt das Niveau ihrer zukünftigen Leistungen beeinflussen. Begünstigte möchten wissen, ob Beiträge eingegangen sind und ob eine angemessene Kontrolle ausgeübt wurde, um ihre Rechte zu schützen. Ein:e Arbeitgeber:in/Sponsor:in ist an der effizienten und fairen Durchführung des Plans interessiert.

AL36. Informationen, die in den Angaben bereitgestellt werden, müssen auch aufzeigen, ob ein Altersversorgungsplan ausreichend finanziert ist. Wenn der Altersversorgungsplan nicht finanziert oder im Defizit ist, muss die Beschreibung der Finanzierungspolitik Informationen darüber enthalten, wie die Beträge für zugesagte Versorgungsleistungen erfüllt werden – zum Beispiel durch Beiträge der Begünstigten oder durch Mittel einer Zentralregierung.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften (siehe Paragraphen 25–27)

AL37. Dieser Standard ist prospektiv anzuwenden. Wenn ein Altersversorgungsplan, der andere internationale oder nationale Rechnungslegungsstandards, die sich mit Altersversorgungsplänen beschäftigen, verwendet hat, jedoch nun diesen Standard erstmals anwendet, hat er angepasste Vergleichsabschlüsse gemäß IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, bereitzustellen.

Änderungen an anderen IPSAS

Änderungen an IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*

Paragraph 3 wurde geändert. Paragraph 176D wurde hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

Anwendungsbereich

...

3. Dieser Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Altersversorgungsplänen ~~für Arbeitnehmer:innen (siehe den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Altersversorgungsplänen IPSAS 49, *Altersversorgungspläne* befasst)~~. Dieser Standard behandelt keine Leistungen aus kombinierten Sozialversicherungsprogrammen, bei denen es sich nicht um eine Gegenleistung für Dienstleistungen handelt, die von Arbeitnehmer:innen oder bereits ausgeschiedenen Arbeitnehmer:innen von Einheiten des öffentlichen Sektors erbracht werden.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- 176D. Paragraph 3 wurde durch IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, veröffentlicht im Oktober 2023, geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben.

Änderungen an IPSAS 41, *Finanzinstrumente*

Paragraph AL2 wurde geändert. Paragraph 156H wurde hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

Anwendungsbereich

...

- AL2. Die Vorschriften für Versorgungspläne für Arbeitnehmer:innen, die ~~in den Anwendungsbereich der entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards für die Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen mit IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, und Verträgen über Nutzungsentgelte, die an die Höhe der Einnahmen aus Verkäufen und Dienstleistungen gekoppelt sind und nach IPSAS 9, *Einnahmen aus Leistungstransaktionen*, bilanziert werden, in Einklang stehen, werden durch den vorliegenden Standard nicht geändert.~~

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- 156H. Paragraph AL2 wurde durch IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, veröffentlicht im Oktober 2023, geändert. Diese Änderungen sind auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2026 beginnt, so ist dies anzugeben.

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 49 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Zielsetzung (siehe Paragraph 1)

GE1. In den Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden die Überlegungen des IPSASB bei seiner Entscheidungsfindung im Zusammenhang mit IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, zusammengefasst. Dieser Standard wurde durch IAS 26, *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*, veröffentlicht vom International Accounting Standards Board (IASB), adaptiert. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung stellen jene Bereiche dar, bei denen das IPSASB Anforderungen für Altersversorgungspläne im öffentlichen Sektor vorschlug, die von IAS 26 abweichen.

Hintergrund

GE2. Der *Strategie- und Arbeitsplan 2019-2023* des IPSASB identifizierte ein Projekt zur Entwicklung eines IPSAS, der mit IAS 26 im Einklang steht, als Teil von Thema B – „Aufrechterhaltung der Übereinstimmung mit IFRS“, was zur Entwicklung dieses Standards führte. Das IPSASB genehmigte die Projektbeschreibung für diesen Standard bei der IPSASB-Sitzung im März 2021.

GE3. Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen und staatliche Pläne sind im öffentlichen Sektor üblich. Da IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, es Arbeitgeber:innen, die zu diesen Arten von Plänen beitragen, erlaubt, auf Basis von beitragsorientierten Plänen zu bilanzieren, selbst wenn sie leistungsorientierte Pläne sind, war das IPSASB der Ansicht, dass möglicherweise ein Mangel an transparenter Berichterstattung über die Verpflichtungen dieser Pläne für Versorgungsleistungen besteht. Das IPSASB stellte fest, dass, obwohl IPSAS 39 an IAS 19, *Leistungen an Arbeitnehmer*, angeglichen ist, es keine IPSAS-Entsprechung zu IAS 26 gibt.

GE4. IAS 26 wurde im Januar 1987 herausgegeben und hat als Ziel, die Bilanzierungs- und Berichterstattungsanforderungen für Vereinbarungen zu liefern, durch die eine Einheit Versorgungsleistungen (zum Beispiel ein jährliches Einkommen) an Arbeitnehmer:innen gewährt, nachdem diese ihren Dienst beendet haben. Vor der Veröffentlichung dieses Standards gab es keine entsprechenden Anforderungen in IPSAS für die Bilanzierung von Altersversorgungsplänen.

GE5. Daher hielt das IPSASB es für wichtig, einen Standard zu entwickeln, der Altersversorgungspläne verpflichtet, für Rechenschaftszwecke eine umfassendere Sicht auf die Versorgungszusage des öffentlichen Sektors zu bieten. Zudem, da Regierungen häufig für die Finanzierung der Defizite von leistungsorientierten Plänen verantwortlich sind, unterstützt diese Information auch Regierungen dabei, fiskalische Entscheidungen darüber zu treffen, ob die fortwährende Bereitstellung von leistungsorientierten Renten (insbesondere) nachhaltig ist; solche Entscheidungen zu treffen ist herausfordernd, ohne einfachen Zugang zu den erwarteten Kosten der Bereitstellung von Versorgungsleistungen in Form einer Verpflichtung in der Bilanz des Plans. Das IPSASB stellte fest, dass dieser Standard die Anforderungen in IPSAS 39 ergänzt und daher die gewünschten Informationen über Versorgungszusagen des öffentlichen Sektors für jeden Altersversorgungsplan liefert, der nach diesem Standard bilanziert.

GE6. Das IPSASB diskutierte, ob relevante Einheiten einen Altersversorgungsplan basierend auf den Konzepten in IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, in eine größere wirtschaftliche Einheit konsolidieren sollten. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass eine Konsolidierung gemäß IPSAS 35 nicht angemessen ist, wenn die größere wirtschaftliche Einheit den Altersversorgungsplan nicht kontrolliert. Wenn Konsolidierung nicht angemessen ist, bestätigte das IPSASB, dass die Prinzipien in IPSAS 39 die passenden Informationen über die Gesamtheit der Versorgungszusagen des öffentlichen Sektors in der größeren wirtschaftlichen Einheit liefern.

GE7. Bei der Diskussion der Projektbeschreibung stellte das IPSASB fest, dass das Alter von IAS 26 bedeutet, dass er nicht im Einklang mit einigen der Entwicklungen in der Finanzberichterstattung seit 1987 ist. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass es wahrscheinlich sei, dass einige der in IAS 26 verfügbaren Optionen für die Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor unangemessen sind und entschied, auf der Grundlage fortzufahren, dass das Projekt ein Anpassungsprojekt und kein Angleichungsprojekt sein würde.

GE8. Das IPSASB erwog auch, ob der Titel dieses Standards sich von IAS 26 unterscheiden sollte und entschied, dass der Titel auf *Altersversorgungspläne* verkürzt werden sollte.

Anwendungsbereich (siehe Paragraphen 2–8)

GE9. Antwortende zu Standardentwurf 82, *Altersversorgungspläne*, schlugen vor, die Anforderungen von IPSAS 49 besser an die Anforderungen anderer IPSAS anzugleichen. Einige Antwortenden schlugen beispielsweise vor, die Definitionen und Anforderungen von IPSAS 49 mit denen in IPSAS 39 abzustimmen, mit dem Argument, dass eine Angleichung von Definitionen und Anforderungen besser sicherstellen würde, dass wichtige Bewertungen wie der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen konsistent sind und ermöglichen, dass die in IPSAS 49 dargestellten Salden in die Abschlüsse der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen bei Anwendung von IPSAS 35 konsolidiert werden können.

GE10. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass eine Angleichung zwischen IPSAS 49 und IPSAS 39 aus den folgenden Gründen nicht notwendig ist:

- Durch IPSAS 49 dargestellte Finanzinformationen bieten andere Informationen und erfüllen andere Bedürfnisse der Adressat:innen als die Finanzinformationen, die mit IPSAS 39 dargestellt werden. Die primären Adressat:innen der durch IPSAS 49 bereitgestellten Finanzinformationen sind die Begünstigten des Plans. Sie benötigen Informationen, die ihre Fähigkeit unterstützen, zu verstehen, ob der Altersversorgungsplan ihre Rente finanzieren kann. Die primären Adressat:innen der durch IPSAS 39 bereitgestellten Finanzinformationen sind die Adressat:innen der Finanzinformationen der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen. Die durch IPSAS 39 bereitgestellten Finanzinformationen machen nur einen Teil der umfassenderen Abschlüsse der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen aus. Diese Adressat:innen interessieren sich für die Verpflichtung der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen, den Plan zu finanzieren, und benötigen die Möglichkeit, diese Versorgungsverpflichtung mit ähnlichen Einheiten zu vergleichen. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass unterschiedliche Bedürfnisse der Adressat:innen den Bedarf für unterschiedliche Bewertungen rechtfertigen.
- Die Anforderungen daran, was Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen in ihren Abschlüssen im Zusammenhang mit einem Altersversorgungsplan enthalten sollen, sind in IPSAS 39 festgelegt. IPSAS 49 liefert Leitlinien, wie dieser Saldo in Abschlüssen für den Altersversorgungsplan dargestellt und bewertet werden soll. Da die Versorgungsverpflichtung bereits in den Abschlüssen der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen dargestellt wird, kam das IPSASB zu dem Schluss, dass von Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen nicht erwartet wird, die Anforderungen dieses Standards anzuwenden, da alle Rentenverpflichtungen in ihren Abschlüssen erfasst sind, wenn die Anforderungen von IPSAS 39 angewendet werden.

GE11. Das IPSASB diskutierte auch, ob der Anwendungsbereich dieses Standards erweitert werden sollte, um Leistungspläne einzuschließen, die ähnliche Merkmale wie Altersversorgungspläne aufweisen, jedoch allgemeinere Leistungen zur Erfüllung gesellschaftlicher Bedürfnisse anbieten, anstatt ausschließlich Rentenleistungen für Arbeitnehmer:innen des öffentlichen Sektors und andere Begünstigte, die berechtigt sind, dem Plan beizutreten (siehe Paragraph 5 dieses Standards). Das IPSASB entschied sich, den Anwendungsbereich von IAS 26 beizubehalten, da der Standard in erster Linie Leitlinien für die Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen im öffentlichen Sektor bereitstellen soll. Das IPSASB stellte fest, dass für Pläne, die Merkmale haben, die Altersversorgungsplänen ähneln, die Anwendung der relevanten Teile dieses Standards analog den Paragraphen 12-15 von IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, angemessen sein könnte. Andere Systeme könnten Merkmale haben, die die Anwendung relevanter Teile von IPSAS 39 oder IPSAS 42, *Sozialleistungen*, angemessen machen.

GE12. Das IPSASB stimmte auch zu, dass der Altersversorgungsplan die berichtende Einheit ist; dies steht im Einklang mit IAS 26. Daher müssen Einheiten, die mehrere Altersversorgungspläne verwalten, für jeden einzelnen Plan Abschlüsse erstellen.

Definitionen (siehe Paragraph 9)

GE13. Das IPSASB stellte fest, dass die Begriffe „leistungsorientierte Pläne“ und „beitragsorientierte Pläne“ bereits in IPSAS 39, *Leistungen an Arbeitnehmer:innen*, definiert sind, jedoch mit anderen Definitionen als in IAS 26. Es wurde diskutiert, ob die Definitionen aus IPSAS 39 in diesem Standard verwendet werden sollten. Das IPSASB entschied, dass die Definitionen aus IPSAS 39 nicht geeignet waren, weil sie aus der Perspektive von Arbeitgeber:innen geschrieben

sind, die zu Altersversorgungsplänen beitragen, während die Definitionen aus IAS 26 aus der Perspektive des Altersversorgungsplans geschrieben sind.

GE14. Das IPSASB entschied, die Definition aus IAS 26 für „beitragsorientierte Pläne“ beizubehalten, mit zusätzlichen Leitlinien, die darauf hinweisen, dass bei einem beitragsorientierten Plan die Begünstigten im Plan das hauptsächliche Anlagerisiko tragen.

GE15. Das IPSASB entschied jedoch, die Definition aus IAS 26 für „leistungsorientierte Pläne“ von:

„ein leistungsorientierter Plan ist ein Altersversorgungsplan, bei dem die als Versorgungsleistungen zu zahlenden Beträge anhand einer Formel bestimmt werden, die normalerweise auf dem Verdienst der Begünstigten und/oder den Dienstjahren basiert“ zu

„leistungsorientierte Pläne sind Altersversorgungspläne, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen“ zu ändern.

GE16. Das IPSASB nahm diese Änderung vor, um sicherzustellen, dass alle Altersversorgungspläne, die nicht die Definition eines beitragsorientierten Plans erfüllen, als leistungsorientierte Pläne bilanziert werden. Es wurde auch entschieden, Anwendungsleitlinien einzufügen, um zwischen einem leistungsorientierten Plan und einem beitragsorientierten Plan zu unterscheiden. Zum Beispiel weisen die Leitlinien darauf hin, dass bei einem leistungsorientierten Plan die Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen das hauptsächliche Anlagerisiko tragen.

GE17. Das IPSASB erwog, ob die Definition aus IAS 26 für den „versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen“ durch die Definition aus IPSAS 39 für den „Barwert der leistungsorientierten Verpflichtungen“ ersetzt werden sollte. Das IPSASB stellte fest, dass die Definitionen aus unterschiedlichen Perspektiven geschrieben sind und dass die Perspektive des Plans in diesem Standard angemessen ist, selbst wenn die unterschiedlichen Perspektiven zu unterschiedlichen Bewertungen für grundsätzlich die gleiche Verpflichtung führen können (siehe dazu GE18 unten). Daher wurde entschieden, die Definition aus IAS 26 beizubehalten.

Ansatz (siehe Paragraphen 10–11)

GE18. Das IPSASB stellte fest, dass IAS 26 drei Optionen bietet, wie leistungsorientierte Pläne Informationen zum versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen darstellen können: Ansatz in einem Bestandteil des Abschlusses, Präsentation in den Anmerkungen zum Abschluss oder im Verweis auf Darstellung im Anhang zum Abschluss oder Verweis auf einen beiliegenden versicherungsmathematischen Bericht. Das IPSASB hält den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen für eine Schlüsselinformation und entschied, dass diese Information in der Bilanz als separate Rückstellung erfasst werden muss. IAS 26 enthält auch Optionen. Diese gestatten lediglich die Angabe dieser Informationen im Anhang zum Abschluss oder in einem separaten versicherungsmathematischen Bericht, diese Optionen sind daher nicht in diesem IPSAS enthalten.

GE19. Das IPSASB stellte ebenfalls fest, dass IAS 26 keine Angaben darüber macht, ob oder wo Versorgungszusagen für beitragsorientierte Pläne erfasst und in den Abschlüssen eines Altersversorgungsplans dargestellt werden sollten. Um die Rechenschaftspflicht und Transparenz solcher Pläne zu verbessern, entschied das IPSASB, dass Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen gegenüber Begünstigten gemäß den Planbedingungen ebenfalls in der Bilanz erfasst und dargestellt werden müssen. Im Gegensatz dazu sollten die Abschlüsse der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen keine Verpflichtung in Bezug auf Beiträge darstellen, wenn keine Verbindlichkeit für nicht gezahlte Beiträge besteht. Es gibt unterschiedliche Ansichten über die genaue Natur von Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen; ob sie Verbindlichkeiten mit unsicherem Zeitpunkt und/oder Betrag sind (und daher als Rückstellungen zu erfassen sind); mögliche Ausschüttungen an Eigentümer:innen; oder ob sie Stakeholder-Eigenkapital ähneln. Das IPSASB ist der Ansicht, dass die Natur von Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen mit der Gestaltung der beitragsorientierten Pläne verbunden sein kann und entschied daher, sie nicht als ein bestimmtes Element in den Abschlüssen zu beschreiben.

Bewertung (siehe Paragraphen 12–14)

Bewertung von Kapitalanlagen des Plans

GE20. IAS 26 verlangt, dass Kapitalanlagen des Plans zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Das IPSASB stellte jedoch fest, dass IAS 26 anscheinend erlaubt, Kapitalanlagen des Plans zu einem anderen Wert zu bewerten, wenn eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts nicht möglich ist. Das IPSASB stimmte zu, dass die Bewertungsleitlinien zum beizulegenden Zeitwert in anderen IPSAS ausreichend sind und entschied, dass Kapitalanlagen des Plans zum beizulegenden Zeitwert unter Verwendung der Leitlinien in anderen IPSAS, die für die Art der Kapitalanlagen des Plans relevant sind, bewertet werden sollen.

Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen

GE21. Das IPSASB stellte fest, dass IAS 26 erlaubt, den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen entweder mit aktuellen oder prognostizierten Gehältern zu bewerten. Das IPSASB diskutierte, ob es angemessen sei, beide Optionen in diesem Standard beizubehalten. Das IPSASB entschied, dass die Option zur Verwendung aktueller Gehälter aus diesem Standard entfernt werden sollte, da sie das Potenzial hat, den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen zu unterschätzen. Die Begünstigten des Plans sind an der Nachhaltigkeit des Altersversorgungsplans interessiert und benötigen daher eine bestmögliche Schätzung des Barwerts zukünftiger Verpflichtungen unter Verwendung prognostizierter Gehälter. Es wurde auch bemerkt, dass die Verwendung prognostizierter Gehälter mit IPSAS 39 übereinstimmt, nach dem der Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung unter Verwendung prognostizierter Gehälter bewertet werden muss. Darüber hinaus ist die Verwendung prognostizierter Gehälter mit dem Ziel dieses Standards vereinbar, die Transparenz und Rechenschaftspflicht von Altersversorgungsplänen für Versorgungszusagen gegenüber den Begünstigten zu erhöhen. Das IPSASB stellte fest, dass der Nutzen, eine Schätzung basierend auf prognostizierten Gehältern bereitzustellen, jede Kostenimplikation für den Altersversorgungsplan überwiegen würde.

GE22. Das IPSASB erwog die Aufnahme eines praktischen Behelfs, wonach unter bestimmten Umständen die Treuhänder eines Altersversorgungsplans die versicherungsmathematische Bewertung der Arbeitgeber:innen/Sponsor:innen zur Bewertung der versicherungsmathematischen Bewertung der zugesagten Versorgungsleistungen für die Zwecke dieses Standards verwenden könnten. Das IPSASB bemerkte die Nutzung eines solchen praktischen Behelfs in einigen Rechtsordnungen, stellte aber auch fest, dass in anderen Rechtsordnungen regulatorische Anforderungen zu einer anderen Bewertung für dieselbe Verpflichtung führen könnten, unter anderem aufgrund unterschiedlicher Abzinsungssätze, die von Versicherungsmathematiker:innen angewendet werden, und des Einflusses von kollektiver gegenüber individueller Bewertung von Begünstigten, insbesondere bei gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber:innen. Das IPSASB ist auch der Ansicht, dass, wenn die Treuhänder eines Altersversorgungsplans der Meinung sind, dass die Bewertung in IPSAS 39 für die Zwecke des Altersversorgungsplans geeignet ist, z. B. keine wesentlichen Unterschiede in Ansatz, Annahmen oder Abzinsungssätzen, die von Versicherungsmathematiker:innen angewendet werden, vorhanden sind, sie diese verwenden können, ohne dass ein praktischer Behelf in diesem Standard erforderlich ist. Daher wurde beschlossen, einen solchen praktischen Behelf nicht aufzunehmen.

Klassifizierung von Beiträgen und Leistungen

GE23. Das IPSASB diskutierte, ob Beiträge und Leistungen als ein bestimmtes Element gemäß dem Rahmenkonzept klassifiziert werden sollten. Das IPSASB stellte fest, dass in einigen Rechtsordnungen Beiträge als Einnahmen betrachtet werden, während andere der Ansicht sind, dass Beiträge eine Verpflichtung begründen. Ebenso können Leistungen je nach Rechtsordnung als Aufwendungen oder als Reduzierung dieser Verpflichtung angesehen werden.

GE24. Das IPSASB entschied, dass die Klassifizierung von Beiträgen und Leistungen von der Struktur und den Bestimmungen eines bestimmten Altersversorgungsplans abhängt. Das IPSASB erkannte an, dass es viele verschiedene Arten von Altersversorgungsplänen gibt, und jeder wird seine eigenen Nuancen in Bezug auf Struktur und Bestimmungen haben. Da dieser Standard für alle Arten von Plänen gilt, entschied das IPSASB, Beiträge und Leistungen nicht als bestimmte Elemente zu klassifizieren, sondern die Klassifizierung in den Abschlüssen dem Ermessen der Aufsteller:innen zu überlassen, die Kenntnisse über die Planstruktur und -bestimmungen haben.

Darstellung des Abschlusses (siehe Paragraphen 15–21)

- GE25. Das IPSASB stellte fest, dass IAS 26 nicht eindeutig festlegt, welche Abschlüsse ein Altersversorgungsplan darstellen sollte, und entschied, dass dieser Standard festlegen würde, welche Abschlüsse erforderlich sind.
- GE26. Das IPSASB stellte fest, dass die Adressat:innen der Abschlüsse eines Altersversorgungsplans hauptsächlich an einem Bericht interessiert sind, der eine Überleitung der Eröffnungs- und Schlussalden des Nettovermögens, das für Leistungen zur Verfügung steht, zeigt, die die Zu- und Abflüsse des Altersversorgungsplans darstellt, und entschied, dass eine Ergebnisrechnung nicht notwendig ist. Eine Überleitung der jährlichen Leistung des Altersversorgungsplans wird in der Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht, dargestellt, die einige Ähnlichkeit mit einer Ergebnisrechnung aufweist, jedoch nicht als solche betrachtet werden sollte.
- GE27. Das IPSASB stellte fest, dass unklar war, ob IAS 26 von einem Altersversorgungsplan die Darstellung einer Geldflussrechnung verlangte. Das IPSASB vertrat die Ansicht, dass Altersversorgungspläne eine Geldflussrechnung enthalten sollten, da sie wichtige Informationen für die Adressat:innen bietet. Daher entschied das IPSASB, dass dieser Standard festlegen würde, dass ein Altersversorgungsplan eine Geldflussrechnung darstellen muss. Die Geldflussrechnung muss nach der direkten Methode gemäß IPSAS 2, *Geldflussrechnungen*, erstellt werden, da dieser Standard keine Ergebnisrechnung erfordert. Daher ist es nicht geeignet, eine Geldflussrechnung nach der indirekten Methode zu erstellen, weil kein Überschuss oder Defizit vorhanden ist, um nicht zahlungswirksame Posten anzupassen, um die Netto-Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit abzuleiten.

Angabe (siehe Paragraphen 22–24)

- GE28. Das IPSASB überprüfte die Angaben in IAS 26 zur Bewertung des Planvermögens und zur Finanzierung eines Altersversorgungsplans und stimmte mit den Antwortenden überein, dass mehr Informationen für die Entscheidungsbedürfnisse der Abschlussadressat:innen nützlich wären. Daher stimmte das IPSASB zu, die Angabepflichten im Anhang zum Abschluss eines Altersversorgungsplans, unabhängig davon, ob es sich um einen leistungsorientierten oder beitragsorientierten Plan handelt, wie in Paragraph 22 widergespiegelt, wie folgt auszuweiten:
- „(c) die Grundlage der Bewertung des Planvermögens, einschließlich Bewertungsangaben zum beizulegenden Zeitwert pro Klasse von Planvermögen, wie von den maßgeblichen IPSAS verlangt“; und
 - „(g) eine Beschreibung der Finanzierungspolitik, einschließlich aller Zusagen des:der Arbeitgeber:in/Sponsor:in, für jegliches versicherungsmathematisch bestimmtes Defizit an Vermögenswerten eines finanzierten Altersversorgungsplans aufzukommen“.
- GE29. Das IPSASB stimmte außerdem zu, die Anwendungsleitlinien in AL36 zu erweitern, um die Einbeziehung von Angaben zur Finanzierungspolitik des Altersversorgungsplans zu verbessern, indem beispielsweise auf die erwarteten Beiträge von Begünstigten, der Zentralregierung oder einer anderen Einheit verwiesen wird.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften (siehe Paragraphen 25–27)

- GE30. Das IPSASB berücksichtigte, dass die Schlüsselinformationen in den Abschlüssen für allgemeine Zwecke eines Altersversorgungsplans die Verpflichtung zukünftiger Leistungen, das Ausmaß eines eventuellen Defizits und die Veränderung dieser Zahlen über die Berichtsperiode umfassen. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen der Anwendung der Leitlinien auf prospektiver Basis am besten den Bedürfnissen der Adressat:innen von Informationen über Altersversorgungsplänen entgegenkommen, weil es dem Altersversorgungsplan ermöglicht, die Informationen früher bereitzustellen, als wenn eine rückwirkende Anwendung erforderlich wäre. Die prospektive Anwendung erfordert, dass ein Altersversorgungsplan für das Jahr der erstmaligen Anwendung eine Eröffnungs- und Schlussbilanz und andere Berichte nur für dieses Jahr erstellt. Dies erreicht schneller eines der Projektziele, nämlich den Adressat:innen eine genauere Sicht auf die Versorgungszusagen der Einheiten des öffentlichen Sektors zu geben. Eine rückwirkende Anwendung würde zusätzliche historische Informationen erfordern und die Schlüsselinformationen wären nicht so schnell verfügbar wie bei der prospektiven Anwendung.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden IPSAS 49 beigefügt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Faktoren, die bei der Bestimmung, ob Beiträge und Leistungen Einnahmen und Aufwendungen oder Verbindlichkeiten und eine Reduzierung der Verbindlichkeiten sind, zu berücksichtigen sind.

F: Wie bestimmen Aufsteller:innen die Bilanzierungsmethode von Beiträgen und Leistungen?

A: Altersversorgungspläne können viele verschiedene Strukturen und Rahmenbedingungen haben, sowohl innerhalb der gleichen Rechtsordnung als auch zwischen Rechtsordnungen. Um den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung jedes Plans und damit die angemessenste Bilanzierungsmethode zu bestimmen, haben die Aufsteller:innen von Abschlüssen von Altersversorgungsplänen pflichtgemäßes Ermessen bei der Bestimmung auszuüben und die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- (a) Merkmale des Plans;
- (b) Struktur des Plans;
- (c) regulatorisches Umfeld;
- (d) gesetzliche Rahmenbedingungen;
- (e) Zweck der Beiträge;
- (f) Arten der bereitgestellten Leistungen; und
- (g) die Art der anderen Aufwendungen, die vom Plan geleistet werden.

Erläuternde Beispiele

Diese Beispiele werden IPSAS 49 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Die folgenden erläuternden Beispiele (EB) enthalten Beispiele von Arten und Formaten für Altersversorgungspläne, um Abschlüsse darzustellen, die im Einklang mit IPSAS 49 stehen. Diese EB sind weder vollständig noch verbindlich. Andere Arten und Formate sind akzeptabel, wenn sie die Anforderungen dieses IPSAS erfüllen.

Diese EB veranschaulichen drei potenzielle Arten, in denen die verlangten Abschlüsse dargestellt werden können, abhängig vom ausgeübten Ermessen bezüglich der Darstellung von Beiträgen und Leistungen. Die unterschiedlichen Posten in den EB sind veranschaulichend.

EB 1 bezieht sich auf einen *leistungsorientierten Plan*, bei dem die Beiträge und Leistungen als Einnahmen und Aufwendungen behandelt werden und alle Zahlungsflüsse als Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit.

EB 2 bezieht sich auf einen *leistungsorientierten Plan*, bei dem die Beiträge als Verbindlichkeiten und die Leistungen als Reduzierung dieser Verbindlichkeit behandelt werden. In Bezug auf Zahlungsflüsse, Investitionsrendite, administrative Zahlungen, Anlagezahlungen und Steuern, die auf Anlageerträge gezahlt werden, sind Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit. Käufe und Verkäufe von Kapitalanlagen des Plans sind Investitionstätigkeiten. Beiträge und Leistungen, Übertragungen zu und von anderen Plänen und Ertragsteuern auf Beiträge sind Finanzierungstätigkeiten.

EB 3 bezieht sich auf *beitragsorientierte Pläne*, bei denen die Beiträge und Leistungen als Einnahmen und Aufwendungen behandelt werden. Zahlungsflüsse, Investitionsrendite, administrative Zahlungen, erhaltene Beiträge, gezahlte Leistungen (und verbundene Eingänge und Zahlungen) und Ertragsteuern sind operative Tätigkeiten. Käufe und Verkäufe von Kapitalanlagen des Plans sind Investitionstätigkeiten.

Bilanz	EB1	EB2	EB3
zum 31.12.20XY			
(in tausend Währungseinheiten)	(LO)	(LO)	(BO)
Vermögenswerte			
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	X	X	X
Kapitalanlagen des Plans (angemessen klassifiziert)	X	X	X
angefallene Zinsen und ausstehende Dividenden	X	X	X
ausstehende Beiträge	X	X	X
andere Vermögenswerte	X	X	X
Gesamtvermögen	X	X	X

	(LO)	(LO)	(BO)
(in tausend Währungseinheiten)			
Verbindlichkeiten			
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	X	X	X
fällige und zu zahlende Leistungen	X	X	X
zu zahlende Ertragsteuer	X	X	X
andere Verbindlichkeiten	X	X	X
Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten exklusive Versorgungszusagen an Begünstigte	X	X	X
für Leistungen zur Verfügung stehendes Nettovermögen	X	X	X
Rückstellung für den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen	X	X	N/A
Versorgungszusage aus beitragsorientierten Plänen	N/A¹	N/A²	X
andere Rücklagen	X	X	X
Überschuss oder Defizit der Finanzierung	X	X	X

¹ Wenn es sich hierbei um einen hybriden Plan handeln würde, würde es auch einen Betrag für Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen geben

² Siehe Fußnote 4

Nettovermögensveränderungsrechnung mit dem Nettovermögen, das für Leistungen zur Verfügung steht für das am 31. Dezember 20XY endende Geschäftsjahr	EB1	EB2	EB3
(in tausend Währungseinheiten)	(LO)	(LO)	(BO)
für Leistungen zur Verfügung stehendes Nettovermögen (Anfang des Jahres)	X	X	X
Anlageerträge			
Nettoänderung des beizulegenden Zeitwerts von Kapitalanlagen des Plans	X	X	X
Zinseinnahmen	X	X	X
Anlageneinnahmen	X	X	X
Dividendeneinnahmen	X	X	X
Sonstige Einnahmen	X	X	X
	X	X	X
Beiträge			
Arbeitgeber:innen	X	X	X
Begünstigte	X	X	X
angesammelte Leistungen	X	X	N/A
Finanzierung von Sponsor:innen ³	X	X	X
		X	
Gesamterhöhung des Nettovermögens, das für Leistungen zur Verfügung steht	X		X
gezahlte Leistungen	X	X	X
Aufwendungen in Bezug auf Anlagen	X	X	X
operative und administrative Aufwendungen	X	X	X
sonstige Aufwendungen	X	X	X
Ertragsteuern	X	X	X
Gesamtrückgang des Nettovermögens, das für Leistungen zur Verfügung steht	X	X	X
Übertragungen an und von anderen Plänen	X	X	X
Gesamterhöhung/-rückgang des Vermögens, das für Leistungen zur Verfügung steht	X	X	X
für Leistungen zur Verfügung stehendes Nettovermögen (Ende des Jahres)	X	X	X
Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen für das am 31. Dezember 20XY endende Geschäftsjahr	EB1	EB2	EB3
	(LO)	(LO)	(BO)

³ Diese Finanzierung steht im Allgemeinen in Beziehung mit nicht finanzierten Plänen und kann zum Beispiel von einer Zentralregierung gemacht werden. Sie ist von Beiträgen der Arbeitgeber:innen getrennt.

**Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen
für das am 31. Dezember 20XY endende Geschäftsjahr**
(in tausend Währungseinheiten)

EB1 EB2 EB3

Versorgungszusagen (Anfang des Jahres)

X X X

Beiträge

Arbeitgeber:innen

N/A X X

Begünstigte

N/A X X

Finanzierung von Sponsor:innen

N/A X X

Übertragungen von anderen Plänen

X X X

Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen

X X N/A

angesammelte Leistungen

X X N/A

Gesamterhöhung der Versorgungszusagen

X X X

gezahlte Leistungen

X X X

Übertragungen an andere Pläne

X X X

Steuern auf Beiträge

N/A X X

Gesamtrückgang der Versorgungszusagen

X X X

Versorgungszusagen (Ende des Jahres)

X X X

ANMERKUNG: Als Alternative zur Darstellung der Änderungen der Verpflichtungen aus Versorgungszusagen können diese Informationen auch im Anhang zum Abschluss bereitgestellt werden.

Geldflussrechnung**für das am 31. Dezember 20XY endende Geschäftsjahr**

(in tausend Währungseinheiten)

EB1 EB2 EB3**(LO) (LO) (BO)****Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit***Einzahlungen*

Verkauf von Kapitalanlagen des Plans	X	N/A	N/A
erhaltene Zinsen	X	X	X
erhaltene Dividenden	X	X	X
sonstige Einzahlungen	X	X	X
erhaltene Beiträge der Arbeitgeber:innen	X	N/A	X
erhaltene Beiträge der Begünstigten	X	N/A	X
erhaltene Finanzierung von Sponsor:innen ⁴	X	N/A	X

Zahlungen

Kauf von Kapitalanlagen des Plans	X	N/A	N/A
Zahlungen in Bezug auf Anlagen	X	X	N/A
an Begünstigte gezahlte Leistungen	X	N/A	X
operative und administrative Zahlungen	X	X	X
sonstige Auszahlungen	X	X	X
gezahlte Steuern auf Beiträge	X	N/A	X
gezahlte Steuern auf Anlagen	X	X	X
Übertragungen an und von anderen Plänen;	X	N/A	N/A

Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln (Abflüsse) aus operativen Tätigkeiten**X X X****Zahlungsflüsse aus der Investitionstätigkeit**

Kauf von Kapitalanlagen des Plans	N/A	(X)	(X)
Verkauf von Kapitalanlagen des Plans	N/A	X	X
Aufwendungen in Bezug auf Anlagen	N/A	N/A	X
Übertragungen an und von anderen Plänen;	N/A	N/A	X

Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln (Abflüsse) aus Investitionstätigkeiten**N/A X X****(LO) (LO) (BO)**

(in tausend Währungseinheiten)

⁴ Diese Finanzierung steht im Allgemeinen in Beziehung mit nicht finanzierten Plänen und kann zum Beispiel von einer Zentralregierung gemacht werden. Sie ist von Beiträgen der Arbeitgeber:innen getrennt.

Geldflussrechnung	EB1	EB2	EB3
für das am 31. Dezember 20XY endende Geschäftsjahr			
Zahlungsflüsse aus Finanzierungstätigkeit			
erhaltene Beiträge der Arbeitgeber:innen	N/A	X	N/A
erhaltene Beiträge der Begünstigten	N/A	X	N/A
erhaltene Finanzierung von Sponsor:innen ⁵	N/A	X	N/A
an Begünstigte gezahlte Leistungen	N/A	X	N/A
Übertragungen an und von anderen Plänen;	N/A	X	N/A
gezahlte Steuern auf Beiträge	N/A	(X)	N/A
Zuflüsse von Zahlungsmitteln (Abflüsse) aus Finanzierungstätigkeiten	N/A	X	N/A
Nettozunahme/(-abnahme) der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	X	X	X
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu Beginn des Jahres	X	X	X
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am Ende des Jahres	X	X	X

⁵ Diese Finanzierung steht im Allgemeinen in Beziehung mit nicht finanzierten Plänen und kann zum Beispiel von einer Zentralregierung gemacht werden. Sie ist von Beiträgen der Arbeitgeber:innen getrennt.

VERGLEICH MIT IAS 26

IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, basiert in erster Linie auf IAS 26, *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*, einschließlich Änderungen bis zum Februar 2021.

Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 49 und IAS 26 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 49 hat andere Definitionen wie für leistungsorientierte Pläne und für Leistungen zu Verfügung stehendes Nettovermögen;
- IPSAS 49 verlangt die Verwendung von Gehaltsentwicklungen nur bei der Bewertung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen, während IAS 26 eine Wahl zwischen derzeitigem Gehaltsniveau und dem zu erwartenden Gehaltsniveau zulässt; und
- IPSAS 49 verlangt die Darstellung einer Geldflussrechnung für Altersversorgungspläne – IAS 26 nicht.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 49, *Altersversorgungspläne*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten mit den GFS:

- IPSAS 49 erlaubt die Bilanzierung von Beiträgen zu Altersversorgungsplänen als Einnahmen oder Verbindlichkeit der Begünstigten, abhängig von den Bedingungen des Plans und die GFS erlauben dies ebenfalls, abhängig von der Art des Systems.
- IPSAS 49 verlangt, dass Versorgungszusagen in der Bilanz erfasst werden. Die GFS verlangen ebenfalls, dass Rentenansprüche in der Bilanz dargestellt werden.

IPSAS 50, *EXPLORATION UND EVALUIERUNG VON BODENSCHÄTZEN*

Würdigung

Dieser Internationale Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) basiert in erster Linie auf dem International Financial Reporting Standard (IFRS®) 6, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, der vom International Accounting Standards Board (IASB®) veröffentlicht wurde. Auszüge aus IFRS 6 werden in dieser Veröffentlichung des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB®) der International Federation of Accountants (IFAC) mit Genehmigung der International Financial Reporting Standards (IFRS®) Foundation aufgeführt.

Der offizielle Text der IFRS Accounting Standards ist der vom IASB in englischer Sprache veröffentlichte Text, und kann direkt von der IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, Großbritannien, bezogen werden.

E-Mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS Accounting Standards, IAS Standards und andere Veröffentlichungen des IASB unterliegen dem Urheber:innenrecht der IFRS Foundation.

„IFRS Accounting Standards“, „IAS Standards“, „IASB“ und „IFRS Foundation“ sind Marken der IFRS Foundation und dürfen nicht ohne Zustimmung der IFRS Foundation verwendet werden.

IPSAS 50, *EXPLORATION UND EVALUIERUNG VON BODENSCHÄTZEN*

Entwicklung dieses IPSAS

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

- IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, wurde im November 2024 veröffentlicht.

IPSAS 50, *EXPLORATION UND EVALUIERUNG VON BODENSCHÄTZEN*

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1–2
Anwendungsbereich.....	3–5
Definitionen	6
Ansatz von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung.....	7–8
Ausnahme von IPSAS 3, Paragraphen 14 und 15	8
Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung	9–15
Bewertung beim erstmaligen Ansatz.....	9
Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung.....	10–12
Folgebewertung	13
Änderungen von Rechnungslegungsmethoden.....	14–15
Darstellung.....	16–18
Einstufung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung.....	16–17
Umgliederung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung	18
Wertminderung	19–23
Ansatz und Bewertung	19–21
Festlegung des Niveaus, auf dem Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung überprüft werden	22–23
Angaben	24–26
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften.....	27–29
Zeitpunkt des Inkrafttretens.....	27–28
Übergangsvorschriften	29
Anhang A: Änderungen an anderen IPSAS	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Vergleich mit IFRS 6	
Vergleich mit GFS	

Der Internationale Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, ist in den Paragraphen 1–29 festgelegt. Alle Paragraphen sind gleichrangig. IPSAS 50 ist in Verbindung mit seiner Zielsetzung, den Grundlagen für die Entscheidungsfindung, dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* und dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu betrachten. IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, stellt beim Fehlen ausdrücklicher Leitlinien eine Grundlage für die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereit.

Zielsetzung

1. Zielsetzung dieses Standards ist es, die Rechnungslegung für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen festzulegen.
2. Im Besonderen schreibt dieser Standard vor:
 - (a) begrenzte Verbesserungen bei der derzeitigen Bilanzierung von Ausgaben für Exploration und Evaluierung;
 - (b) Vermögenswerte, die als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung angesetzt werden, gemäß diesem Standard auf Wertminderung zu überprüfen und etwaige Wertminderungen gemäß IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, zu bewerten;
 - (c) Angaben, welche die im Abschluss der Einheit für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen erfassten Beträge kennzeichnen und erläutern, und den Abschlussadressat:innen die Höhe, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit zukünftiger Zahlungsflüsse verständlich machen, die aus den angesetzten Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung resultieren.

Anwendungsbereich

3. Für Einheiten, die Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen, ist dieser Standard auf Ausgaben für Exploration und Evaluierung anzuwenden.
4. Dieser Standard behandelt keine anderen Aspekte der Bilanzierung von Einheiten, die sich im Rahmen ihrer Tätigkeit mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen befassen.
5. Dieser Standard gilt nicht für Ausgaben, die entstehen:
 - (a) vor der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen, z. B. Ausgaben, die anfallen, bevor die Einheit die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat;
 - (b) nach dem Nachweis der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.

Definitionen

6. Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind Ausgaben für Exploration und Evaluierung, die gemäß den Rechnungslegungsmethoden der Einheit als Vermögenswerte angesetzt werden.

Ausgaben für Exploration und Evaluierung sind Ausgaben, die einer Einheit in Zusammenhang mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen entstehen, bevor die technische Durchführbarkeit und die ökonomische Realisierbarkeit einer Gewinnung der Bodenschätze nachgewiesen werden kann.

Die **Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen** ist die Suche nach Bodenschätzen, einschließlich Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen, nachdem die Einheit die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat, sowie die Feststellung der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung der Bodenschätze.

Andere Begriffe, die in anderen IPSAS definiert sind, werden in diesem Standard mit derselben Bedeutung wie in diesen Standards verwendet und sind im separat veröffentlichten *Glossar der Definierten Begriffe* aufgeführt.

Ansatz von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

7. Bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden hat eine Einheit, die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung ansetzt, Paragraph 12 von IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, anzuwenden.

Ausnahme von IPSAS 3, Paragraphen 14 und 15

8. Die Paragraphen 14 und 15 von IPSAS 3 nennen Quellen für maßgebliche Anforderungen und Leitlinien, die das Management bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden für einen Posten berücksichtigen muss, auf die kein IPSAS ausdrücklich zutrifft. Vorbehaltlich der folgenden Paragraphen 10 und 11 befreit dieser Standard eine Einheit davon, jene Paragraphen auf die Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die für den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung gelten.

Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

9. Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

10. Eine Einheit hat eine Methode festzulegen, nach der zu bestimmen ist, welche Ausgaben als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung angesetzt werden, und diese Methode einheitlich anzuwenden. Bei dieser Entscheidung hat die Einheit zu berücksichtigen, wie weit die Ausgaben mit der Suche nach bestimmten Bodenschätzen in Verbindung gebracht werden können. Es folgen einige Beispiele für Ausgaben, die in die erstmalige Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung einbezogen werden könnten (die Liste ist nicht vollständig):
- (a) Erwerb von Rechten zur Exploration;
 - (b) topografische, geologische, geochemische und geophysikalische Studien;
 - (c) Probebohrungen;
 - (d) Erdbewegungen;
 - (e) Probenentnahme; und
 - (f) Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Beurteilung der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.
11. Ausgaben in Verbindung mit der Erschließung von Bodenschätzen sind nicht als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung anzusetzen. Das *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* und IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, enthalten Leitlinien für den Ansatz von Vermögenswerten, die aus der Erschließung resultieren.
12. Gemäß IPSAS 19, *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, sind alle Beseitigungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen zu erfassen, die in einer bestimmten Periode im Zuge der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen anfallen.

Folgebewertung

13. Die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind von der Einheit entweder mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei Anwendung des beizulegenden Zeitwerts (entweder gemäß IPSAS 45, *Sachanlagen*, oder gemäß IPSAS 31) muss dieser mit der Einstufung der Vermögenswerte (siehe Paragraph 16) übereinstimmen.

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

14. **Eine Einheit darf ihre Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung ändern, wenn diese Änderung den Abschluss für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressat:innen relevanter macht, ohne weniger verlässlich zu sein, oder verlässlicher macht, ohne weniger relevant für jene Entscheidungsfindung zu sein. Eine Einheit hat die Relevanz und Verlässlichkeit anhand der Kriterien des IPSAS 3 zu beurteilen.**
15. Zur Rechtfertigung der Änderung ihrer Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung hat eine Einheit nachzuweisen, dass die Änderung ihren Abschluss näher an die Erfüllung der Kriterien in IPSAS 3 bringt, wobei die Änderung eine vollständige Übereinstimmung mit jenen Kriterien nicht erreichen muss.

Darstellung

Einstufung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

16. Eine Einheit hat Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung je nach Art als materielle oder immaterielle Vermögenswerte einzustufen und diese Einstufung stetig anzuwenden.
17. Einige Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung werden als immaterielle Vermögenswerte behandelt (z. B. Bohrrechte), während andere materielle Vermögenswerte darstellen (z. B. Fahrzeuge und Bohrinself). Soweit bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts ein materieller Vermögenswert verbraucht wird, ist der Betrag in Höhe dieses Verbrauchs Bestandteil der Kosten des immateriellen Vermögenswerts. Jedoch führt die Tatsache, dass ein materieller Vermögenswert zur Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts eingesetzt wird, nicht zur Umgliederung dieses materiellen Vermögenswerts in einen immateriellen Vermögenswert.

Umgliederung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

18. Ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung ist nicht mehr als solcher einzustufen, wenn die technische Durchführbarkeit und die ökonomische Realisierbarkeit einer Gewinnung von Bodenschätzen nachgewiesen werden kann. Die Einheit hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung vor einer Umgliederung auf Wertminderung zu überprüfen und einen etwaigen Wertminderungsaufwand zu erfassen.

Wertminderung

Ansatz und Bewertung

19. **Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind auf Wertminderung zu überprüfen, wenn Tatsachen und Umstände darauf hindeuten, dass der Buchwert eines Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Wenn Tatsachen und Umstände Anhaltspunkte dafür geben, dass der Buchwert den erzielbaren Betrag übersteigt, hat eine Einheit, außer wie in Paragraph 22 unten beschrieben, einen etwaigen Wertminderungsaufwand gemäß IPSAS 26 zu bewerten, darzustellen und zu erläutern.**
20. Bei der Identifizierung eines möglicherweise wertgeminderten Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung findet – ausschließlich in Bezug auf Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung – anstelle der Paragraphen 25–29 von IPSAS 26 Paragraph 21 dieses Standards Anwendung. Paragraph 21 verwendet den Begriff „Vermögenswerte“, ist aber sowohl auf einen einzelnen Vermögenswert für Exploration und Evaluierung als auch auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, im Falle von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten gemäß IPSAS 26, anzuwenden.
21. Eine oder mehrere der folgenden Tatsachen und Umstände deuten darauf hin, dass eine Einheit die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung zu überprüfen hat (die Liste ist nicht vollständig):
- (a) Der Zeitraum, für den die Einheit das Recht zur Exploration eines bestimmten Gebietes erworben hat, ist während der Berichtsperiode abgelaufen oder wird in naher Zukunft ablaufen und voraussichtlich nicht verlängert werden.
 - (b) Erhebliche Ausgaben für die weitere Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet sind weder veranschlagt noch geplant.
 - (c) Die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet haben nicht zur Entdeckung wirtschaftlich förderbarer Mengen an Bodenschätzen geführt und die Einheit hat beschlossen, ihre Aktivitäten in diesem Gebiet einzustellen.
 - (d) Es liegen genügend Daten vor, aus denen hervorgeht, dass die Erschließung eines bestimmten Gebiets zwar wahrscheinlich fortgesetzt wird, der Buchwert des Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung durch eine erfolgreiche Erschließung oder Veräußerung jedoch voraussichtlich nicht vollständig wiedererlangt werden kann.

In diesen und ähnlichen Fällen hat die Einheit eine Wertminderungsprüfung nach IPSAS 26 durchzuführen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß IPSAS 26 als Aufwand zu erfassen.

Festlegung des Niveaus, auf dem Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung überprüft werden

22. Eine Einheit hat eine Rechnungslegungsmethode zu wählen, mit der die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zum Zwecke ihrer Überprüfung auf Wertminderung zahlungsmittelgenerierenden Einheiten oder Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder Gruppe von Einheiten, der ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung zugeordnet wird, darf nicht größer sein als ein gemäß IPSAS 18, *Segmentberichterstattung*, bestimmtes Segment.
23. Das von Einheiten festgelegte Niveau zur Überprüfung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung kann eine oder mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten umfassen.

Angaben

24. Eine Einheit hat Angaben zu machen, welche die in seinem Abschluss erfassten Beträge für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen kennzeichnen und erläutern.
25. Zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 24 hat eine Einheit folgende Angaben zu machen:
- (a) die Rechnungslegungsmethoden der Einheit für Ausgaben für Exploration und Evaluierung, einschließlich des Ansatzes von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung.
 - (b) die Höhe der Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen sowie die Zahlungsflüsse aus operativer und Finanzierungstätigkeit, die aus der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen resultieren.

26. Eine Einheit hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung als gesonderte Gruppe von Vermögenswerten zu behandeln und die gemäß IPSAS 45 oder IPSAS 31 verlangten Angaben in Übereinstimmung mit der Einstufung der Vermögenswerte zu machen.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

27. **Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben.**
28. Wenn eine Einheit die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gemäß der Definition in IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*, für die Zwecke der Finanzberichterstattung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Standards anwendet, ist dieser Standard auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS beginnen, anzuwenden.

Übergangsvorschriften

29. Wenn es undurchführbar ist, eine bestimmte Anforderung des Paragraphen 19 auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf vor dem 1. Januar 2027 beginnende Berichtsperioden beziehen, so ist dies anzugeben. IAS 3 erläutert den Begriff „undurchführbar“.

Änderungen an anderen IPSAS

Änderungen an IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*

Paragraph 3 wird geändert und Paragraph 132L hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

...

- (c) den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung (siehe IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, ~~den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen befasst~~).

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 132P. Paragraph 3 wurde durch IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, veröffentlicht im November 2024, geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben.

...

Änderungen an IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung (IPSAS)*

Die Paragraphen 62D, 62E und 154P wurden hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

...

Befreiungsmöglichkeiten, die Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS während der Übergangsperiode haben

...

IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*

- 62D. Nehmen erstmalige Anwender:innen die Befreiungsmöglichkeit in Paragraph 36 in Anspruch, die eine dreijährige Übergangsfrist für den Nichtansatz von Vermögenswerten vorsieht, müssen sie die Vorschriften zu Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung erst dann anwenden, wenn die Befreiungsmöglichkeit, die die Erleichterung vorsieht, endet bzw. wenn die betreffenden Vermögenswerte gemäß den maßgeblichen IPSAS angesetzt werden (je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt).
- 62E. Dieser Standard erlaubt den erstmaligen Anwender:innen den Ansatz von Vermögenswerten in Übereinstimmung mit IPSAS 45 für einen Zeitraum von bis zu drei Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS. Während dieses Zeitraums müssen erstmalige Anwender:innen möglicherweise die Vorschriften in Bezug auf den Ansatz dieses IPSAS zur gleichen Zeit wie den Ansatz von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung in diesem IPSAS berücksichtigen. Nehmen erstmalige Anwender:innen die Befreiungsmöglichkeit gemäß IPSAS 45 in Anspruch, so sind sie nicht verpflichtet, Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zu erfassen, bis die Befreiungsmöglichkeiten, die die Erleichterung vorsehen, enden bzw. wenn die betreffenden Vermögenswerte gemäß den maßgeblichen IPSAS erfasst werden (je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt).

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 154P. Die Paragraphen 62F und 62G wurden durch IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, veröffentlicht im November 2024, geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit die Änderung für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben.

...

Änderungen an IPSAS 45, *Sachanlagen*

Paragraph 3 wird geändert und Paragraph 85B hinzugefügt. Neuer Text ist unterstrichen, gestrichener Text ist durchgestrichen.

3. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

...

- (d) den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung (siehe IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, ~~den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit der Bewertung von Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung befasst~~).

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 85B. Paragraph 3 wurde durch IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, veröffentlicht im November 2024, geändert. Diese Änderung ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn eine Einheit die Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2027 beginnt, so ist dies anzugeben.

...

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden IPSAS 50 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Zielsetzung (siehe Paragraphen 1 und 2)

- GE1. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung fassen die Überlegungen des IPSASB zusammen, die zu den Entscheidungsfindungen in IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, geführt haben. Dieser Standard basiert auf IFRS 6, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, der vom IASB am 31. Dezember 2004 veröffentlicht wurde, einschließlich der Änderungen bis März 2018. Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung beschreiben nur jene Bereiche, in denen IPSAS 50 von den Anforderungen von IFRS 6 abweicht.

Hintergrund

- GE2. IFRS 6 wurde im Dezember 2004 vom IASB veröffentlicht. Er ermöglicht eine Wahlmöglichkeit bei der Bilanzierung von Ausgaben während der Explorationsphase einer Mine. IFRS 6 legt auch die Finanzberichterstattung fest, falls die Einheit eine Rechnungslegungsmethode wählt, die die Ausgaben für Exploration und Evaluierung als Vermögenswert erfasst und bewertet. Vor der Veröffentlichung dieses Standards gab es keine gleichwertigen Anforderungen in den IPSAS für die Finanzberichterstattung der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen.
- GE3. Das IPSASB veröffentlichte im Mai 2022 das Konsultationspapier, *Natürliche Ressourcen*, das die Entwicklung von Leitlinien in Übereinstimmung mit IFRS 6 vorschlug. Die Antwortenden auf das Konsultationspapier stimmten dem Vorschlag des IPSASB zu, und das IPSASB entschied, dass ein separater Standard entwickelt werden sollte, der sich an IFRS 6 orientiert.

Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen im Öffentlichen Sektor

- GE4. Eine Einheit muss in der Regel Explorations- und Evaluierungsaktivitäten durchführen, um festzustellen, ob ein Standort erschlossen werden sollte. Vor diesem Standard gab es in den IPSAS keine spezifischen Leitlinien für Explorations- und Evaluierungsaktivitäten.
- GE5. Das IPSASB entschied, dass die Leitlinien für Explorations- und Evaluierungskosten mit IFRS 6 in Einklang gebracht werden sollten, wobei sie auf Explorations- und Evaluierungsaktivitäten kommerzieller Natur, nicht aber dienstleistungsorientierter Natur, anwendbar sind. Bei dieser Schlussfolgerung legte das IPSASB fest, dass eine Reihe von ressourcenreichen Rechtsordnungen Produktionsbeteiligungs- oder Koproduktionsvereinbarungen mit privaten Unternehmen eingegangen waren, anstelle der traditionellen Bergbaulizenz- oder Nutzungsentgeltsvereinbarungen. Das IPSASB erkannte, dass solche Vereinbarungen aus der Perspektive einer Einheit des öffentlichen Sektors in den Anwendungsbereich von IPSAS 37, *Gemeinsame Vereinbarungen*, fallen können und es möglich ist, dass die daraus resultierende gemeinschaftliche Tätigkeit oder die Gemeinschaftseinheit Explorations- und Evaluierungskosten verursacht.
- GE6. Das IPSASB stellte fest, dass eine Einheit möglicherweise nach Bodenschätzen aufgrund anderer Rechte, z. B. Hoheitsrechte, suchen kann, ohne eine Lizenz (ein gesetzliches Recht) zu benötigen. Das IPSASB entschied, dass in solchen Fällen die Ausgaben für Exploration und Evaluierung in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.
- GE7. Antwortende zum Konsultationspapier, *Natürliche Ressourcen*, des IPSASB stimmten grundsätzlich mit dem Ansatz des IPSASB, einen Standard in Anlehnung an IFRS 6 zu entwickeln, überein.
- GE8. Das IPSASB hat keine besonderen Gründe in Bezug auf den öffentlichen Sektor festgestellt, um von den Prinzipien des IFRS 6 bei der Entwicklung dieses Standards abzuweichen, abgesehen von terminologischen und anderen formatbezogenen und konsistenzbezogenen Anpassungen, die IPSASB-spezifisch sind. Das IPSASB entschied sich dafür, die Terminologie „ökonomische Realisierbarkeit“ und „Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten“ beizubehalten, die in IFRS 6 verwendet wird, da der Standard nur auf Explorations- und Evaluierungsaktivitäten kommerzieller Natur anwendbar ist und dies als relevant für Einheiten des öffentlichen Sektors angesehen wird, die den Standard anwenden.

- GE9. Das IPSASB nahm die Ansicht einiger Antwortenden auf den Standardentwurf 86 zur Kenntnis, dass der Standard Leitlinien bieten sollte, um die Befugnis des Staates, Explorationsrechte an Einheiten zu vergeben, als immaterielle Vermögenswerte zu erfassen. Das IPSASB stellte fest, dass die Bilanzierung durch die Aussteller:innen der Explorationsrechte nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt und stellte darüber hinaus fest, dass durch Rechtsvorschriften, eine Verfassung oder gleichwertige Mittel verliehene Befugnisse und Rechte, wie z. B. Bergbaurechte, die vom Staat selbst verwaltet werden, ebenfalls vom Anwendungsbereich von IPSAS 31, *Immaterielle Vermögenswerte*, ausgeschlossen sind.

Vergleich mit dem Rahmenkonzept

- GE10. Das IPSASB stellte fest, dass, wenn eine Einheit eine Rechnungslegungsmethode wählt, die die Ausgaben für Exploration und Evaluierung als Vermögenswerte erfasst und bewertet, diese Methode möglicherweise nicht mit der Definition eines Vermögenswerts im Rahmenkonzept übereinstimmt. Bei einer kürzlich vom IASB durchgeführten Befragung wurde festgestellt, dass Adressat:innen des privaten Sektors im Allgemeinen der Meinung waren, dass IFRS 6 zu Informationen führte, die sowohl für die Aufsteller:innen als auch für die Adressat:innen von IFRS-Abschlüssen nützlich waren. Das IPSASB stellte fest, dass Leitlinien, die mit IFRS 6 in Einklang stehen, auch für Aufsteller:innen und Adressat:innen im öffentlichen Sektor nützliche Informationen liefern sollten, und kam zu dem Schluss, dass die in Paragraph 8 des Standards vorgesehene Ausnahme von der Anwendung der Paragraphen 14 und 15 von IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, akzeptabel ist.
- GE11. Das IPSASB stellte außerdem fest, dass das IASB sein Projekt zu Extraktiven Aktivitäten im September 2023 abgeschlossen hat. Es werden keine weiteren Änderungen an den Rechnungslegungs- und Angabepflichten in IFRS 6 vorgenommen und die vorübergehende Natur der Ausnahme von den Paragraphen 11 und 12 von IAS 8, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, wird im Rahmen des nächsten Zyklus der jährlichen Verbesserungen des IASB entfernt. Das IPSASB stimmte zu, sich der Entscheidung des IASB anzupassen, die vorübergehende Natur der Ausnahme zu entfernen, was die Schlussfolgerung zur Nützlichkeit von Informationen gemäß GE8 unterstützt.

Folgebewertung

- GE12. Das IPSASB stimmte zu, sich mit IFRS 6 und der Anwendung des Standards auf kommerzielle Tätigkeiten in Einklang zu bringen. Daher werden Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung aufgrund ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit (d. h. kommerzieller Zweck) gehalten, auf die die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert angewendet wird.

Wertaufholung

- GE13. Das IPSASB stellte fest, dass die Einheiten für die Wertaufholung die in den Paragraphen 99–105 von IPSAS 26, *Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten*, festgelegten Anforderungen anwenden sollten, da diese Anforderungen für alle Einheiten und alle Vermögenswerte gelten (mit Ausnahme von Geschäfts- oder Firmenwerten und als verfügbar zum Verkauf klassifizierten Kapitalbeteiligungen).

VERGLEICH MIT IFRS 6

IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, basiert auf IFRS 6, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, einschließlich der Änderungen bis März 2018.

Die wichtigsten Unterschiede zwischen IPSAS 50 und IFRS 6 stellen sich wie folgt dar:

- IPSAS 50 verwendet eine andere Terminologie als IFRS 6. IPSAS 50 verwendet zum Beispiel die Begriffe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ und „Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten“, während IFRS 6 die Begriffe „Anschaffungskostenmodell“, „Neubewertungsmodell“ und „Wertminderung von Vermögenswerten“ verwendet.

VERGLEICH MIT GFS

Bei der Entwicklung von IPSAS 50, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, bezog das IPSASB die Leitlinien der Government Finance Statistics (GFS) ein.

Hauptähnlichkeiten und -unterschiede mit den GFS:

- Wenn eine Einheit sich dafür entscheidet, Ausgaben für Exploration und Evaluierung zu aktivieren, verlangen sowohl IPSAS 50 als auch die GFS von der Einheit, die Aufwendungen als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zu verbuchen.
- IPSAS 50 fordert die Klassifizierung der Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung entweder als Sach- oder als immaterielle Vermögenswerte. Die GFS verlangen die Klassifizierung als eine Art von geistigen Eigentumsprodukten.
- Bei der erstmaligen Erfassung umfassen die Kostenelemente in IPSAS 50 keine Erträge auf das im Rahmen der Explorations- und Evaluierungsaktivitäten gebundene Kapital, während die GFS solche Erträge umfassen.
- Bei der Folgebewertung erlaubt IPSAS 50 entweder das Anschaffungskostenmodell oder das Zeitwertmodell. In den GFS sollten Vermögenswerte zum Marktwert bewertet werden, sodass das gleiche Bewertungsergebnis erzielt werden kann, wenn der Marktansatz als Bewertungsmethode verwendet wird.
- Bei der Folgebewertung verlangt IPSAS 50, dass Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung geprüft werden und wertgemindert werden, wenn der Buchwert den erzielbaren Betrag übersteigt. In den GFS entspricht der Verbrauch des Vermögenswerts dem Rückgang des Zeitwerts des Vermögenswerts.
- IPSAS 50 enthält Angabepflichten, die in den GFS nicht enthalten sind.

EINFÜHRUNG IN DEN INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR GEMÄSS DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG – VERÖFFENTLICHT IM JAHR 2017

Das International Public Sector Accounting Standards Board (das IPSASB) entwickelt Rechnungslegungsstandards für Einheiten des öffentlichen Sektors, die als Internationale Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) bezeichnet werden. Das IPSASB erkennt die bedeutenden Vorteile von konsistenten und vergleichbaren Finanzinformationen über Rechtsordnungen hinweg an und nimmt an, dass die IPSAS eine wichtige Rolle bei der Ermöglichung dieser Vorteile spielen werden. Das IPSASB ermutigt Regierungen und nationale Standardsetzende nachdrücklich dazu, sich an der Entwicklung seiner Standards durch Kommentierung der in den Standardentwürfen und Konsultationspapieren dargelegten Vorschläge zu beteiligen.

Das IPSASB veröffentlicht IPSAS, die sich mit der Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung und dem Verfahren der doppelten Buchhaltung beschäftigen.

Die Anwendung der IPSAS durch Regierungen wird die Qualität und Vergleichbarkeit von durch Einheiten des öffentlichen Sektors berichteten Finanzinformationen weltweit verbessern. Das IPSASB erkennt das Recht von Regierungen und nationalen Standardsetzenden, in ihren Rechtsordnungen Rechnungslegungsstandards und -richtlinien für die Finanzberichterstattung zu schaffen, an. Das IPSASB erachtet diesen Standard als einen wichtigen Schritt in Richtung Verbesserung der Konsistenz und Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung und ermutigt zur Anwendung dieses Standards. Ein Abschluss ist nur als mit diesem IPSAS übereinstimmend zu bezeichnen, wenn er sämtliche Anforderungen von Teil 1 dieses IPSAS erfüllt.

Das IPSASB ermutigt Regierungen auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung umzustellen und nationale Anforderungen mit den für die Anwendung durch Einheiten, die das Verfahren der doppelten Buchhaltung anwenden, erstellten IPSAS in Einklang zu bringen. Einheiten, die beabsichtigen, in der Zukunft das Verfahren der doppelten Buchhaltung anzuwenden, könnten andere Veröffentlichungen des IPSASB als hilfreich empfinden, insbesondere Studie 14, *Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung: Leitlinien für Regierungen und staatliche Einrichtungen*.

INTERNATIONALER RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR: FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG – VERÖFFENTLICHT IM JAHR 2017

Struktur des Standards

Dieser Standard besteht aus zwei Teilen:

- ⌚ Teil 1 ist obligatorisch. Er legt die Anforderungen fest, die auf alle Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden sind, die Abschlüsse für allgemeine Zwecke gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufstellen. Er definiert das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, er bestimmt Anforderungen für die Angabe von Informationen im Abschluss und dem zusätzlichen Anhang und behandelt eine Reihe an spezifischen Fragestellungen zur Berichterstattung. Die Anforderungen in diesem Teil des Standards müssen von den Einheiten des öffentlichen Sektors, die nach dem Internationalen Rechnungslegungsstandard für den Öffentlichen Sektor *Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung* Bericht erstatten, eingehalten werden.
- ⌚ Teil 2 ist nicht obligatorisch. Er definiert zusätzliche Rechnungslegungsmethoden und Angaben, die einer Einheit des öffentlichen Sektors empfohlen werden anzuwenden, um die Nützlichkeit ihres Abschlusses für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung zu verbessern und den Übergang auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung der Finanzberichterstattung und die Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu unterstützen.
- ⌚ Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS wurde im Januar 2003 veröffentlicht. Der IPSAS wurde 2006 bzw. 2007 durch zusätzliche Anforderungen und Empfehlungen, die die Darstellung von Haushaltsinformationen bzw. Außenhilfe behandeln, aktualisiert.
- ⌚ Im Jahr 2017 wurde eine überarbeitete Fassung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS veröffentlicht. Die Ziele der Überarbeitung waren:
 - (a) die Beseitigung der Hürden bei der Anwendung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, die sich aus den bestehenden Anforderungen in Bezug auf Konsolidierung, Außenhilfe und Zahlungen Dritter ergeben: insbesondere die Neufassung der Anforderungen in Teil 1 des IPSAS zur Erstellung konsolidierter Abschlüsse und zur Angabe von Informationen über Außenhilfe und Zahlungen Dritter als Empfehlungen in Teil 2 des IPSAS;
 - (b) die Sicherstellung, dass die Anforderungen und Empfehlungen im Standard nicht im Widerspruch zu denen der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS stehen, es sei denn, solche Unterschiede sind angemessen, um die Anwendung des Verfahrens der Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu reflektieren; und
 - (c) die Klarstellung, dass die Rolle, die der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS in der Gesamtstrategie des IPSASB zur Standardsetzung spielen soll, in erster Linie ein Schritt auf dem Weg zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS ist, und nicht ein Selbstzweck.

FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG

**FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-
/AUSGABENRECHNUNG**

INHALT

Einführung	
Struktur des Standards	
Teil 1: Anforderungen	
Zielsetzung	
	Paragraphen
1.1 Anwendungsbereich der Anforderungen	1.1.1–1.1.6
1.2 Die Einnahmen-/Ausgabenrechnung	1.2.1–1.2.10
Definitionen	1.2.1–1.2.10
Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung.....	1.2.2
Zahlungsmitteläquivalente.....	1.2.3–1.2.5
Zahlungsmittel, die von der berichtenden Einheit beherrscht werden	1.2.6–1.2.9
Beherrschung einer Einheit.....	1.2.10
1.3 Darstellungs- und Angabepflichten.....	1.3.1–1.3.33
Definitionen	1.3.1–1.3.3
Abschluss.....	1.3.4–1.3.11
Informationen, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge darzustellen sind	1.3.12–1.3.24
Klassifizierung.....	1.3.17–1.3.18
Bilanzposten, Überschriften und Zwischensummen.....	1.3.19
Berichterstattung auf Nettobasis	1.3.20–1.3.24
Rechnungslegungsmethoden und erläuternde Anhangangaben	1.3.25–1.3.33
Struktur des Anhangs.....	1.3.25–1.3.26
Auswahl und Angabe der Rechnungslegungsmethoden	1.3.27–1.3.33
1.4 Allgemeine Überlegungen	1.4.1–1.4.25
Berichtsperiode	1.4.1–1.4.3
Zeitnähe	1.4.4
Genehmigungsdatum	1.4.5–1.4.6
Informationen über die Einheit	1.4.7–1.4.8
Beschränkungen von Zahlungsmittelbeständen und Zugang zu Fremdkapital.....	1.4.9–1.4.12
Darstellungstätigkeit	1.4.13–1.4.15
Vergleichsinformationen	1.4.16–1.4.20
Bezeichnung des Abschlusses	1.4.21–1.4.25
1.5 Fehlerkorrekturen.....	1.5.1–1.5.5
1.6 Fremdwährung	1.6.1–1.6.8
Definitionen	1.6.1
Behandlung von Zahlungsmiteleingängen, -ausgängen und -beständen in Fremdwährung	1.6.2–1.6.8
1.7 Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen	1.7.1–1.7.46
Definitionen	1.7.1–1.7.7

Beschlossene Budgetmittel	1.7.2–1.7.4
Ursprünglicher und endgültiger Haushaltsplan	1.7.5–1.7.6
Haushaltsvollzug	1.7.7
Darstellung eines Vergleichs zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug	1.7.8–1.7.32
Anwendungsbereich	1.7.9–1.7.10
Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug	1.7.11–1.7.16
Darstellung	1.7.17–1.7.19
Grad der Zusammenfassung	1.7.20–1.7.22
Änderungen vom ursprünglichen zum endgültigen Haushaltsplan	1.7.23–1.7.24
Vergleichbare Grundlage	1.7.25–1.7.30
Mehrjahreshaushalt	1.7.31–1.7.32
Anhangangaben zu Haushaltsgrundlage, Zeit und Anwendungsbereich	1.7.33–1.7.40
Abstimmung des Haushaltsvollzugs auf einer vergleichbaren Grundlage und des Haushaltsvollzugs im Abschluss	1.7.41–1.7.46
1.8 Zeitpunkt des Inkrafttretens von Teil 1 und Übergangsvorschriften	1.8.1–1.8.13
Übergangsvorschriften	1.8.1–1.8.4
Zeitpunkt des Inkrafttretens	1.8.5–1.8.6
Rücknahme des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007)	1.8.7–1.8.10
Änderungen der Rechnungslegungsmethoden von Einheiten, die den ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen- /Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwenden	1.8.11–1.8.13
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Anhang 1: Veranschaulichung der Anforderungen von Teil 1 dieses Standards	
Teil 2: Empfohlene zusätzliche Angaben	
2.1 Empfohlene zusätzliche Angaben	2.1.1–2.1.103
Definitionen	2.1.1–2.1.2
Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial	2.1.2
Fortführung der operativen Aktivität	2.1.3–2.1.5
Verwaltete Transaktionen	2.1.6–2.1.13
Einnahmenerhebung	2.1.9–2.1.11
„Durchlaufende“ Zahlungsflüsse	2.1.12
Transferzahlungen	2.1.13
Angabe von Hauptgruppen von Zahlungsflüssen	2.1.14–2.1.21
Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Einheiten und Personen	2.1.22–2.1.23
Angabe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen, Aufwendungen und Vergleich mit Haushaltsplänen	2.1.24–2.1.32
Vergleiche mit Haushaltsplänen	2.1.28–2.1.32
Konsolidierte Abschlüsse	2.1.33–2.1.61
Definitionen	2.1.33
Wirtschaftliche Einheit	2.1.34–2.1.36
Umfang der konsolidierten Abschlüsse	2.1.37–2.1.46
Übergang zu konsolidierten Abschlüssen	2.1.47–2.1.49
Konsolidierungsvorgänge	2.1.50–2.1.52

Konsolidierungsangaben	2.1.53–2.1.56
Erwerb und Abgang von beherrschten Einheiten und sonstigen operativen Einheiten.....	2.1.57–2.1.61
Gemeinsame Vereinbarungen.....	2.1.62–2.1.63
Rechnungslegung in Hochinflationländern	2.1.64–2.1.76
Anpassung des Abschlusses	2.1.66–2.1.71
Vergleichsinformationen	2.1.72
Konsolidierte Abschlüsse	2.1.73–2.1.74
Auswahl und Verwendung des allgemeinen Preisindexes.....	2.1.75–2.1.76
Zahlungen Dritter im Namen der Einheit	2.1.77–2.1.81
Empfangende von Außenhilfe und anderer Hilfe	2.1.82–2.1.103
Definitionen.....	2.1.82
Hilfe.....	2.1.83–2.1.89
Erhaltene Außenhilfe.....	2.1.90
Andere erhaltene Hilfe.....	2.1.91
Erhaltene Außenhilfe und andere Hilfe	2.1.92–2.1.99
Erhaltene Güter und Dienstleistungen	2.1.100–2.1.03
2.2 Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors, die den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abschließen..	2.2.1–2.2.9
Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge.....	2.2.1–2.2.3
Konsolidierte Abschlüsse – die wirtschaftliche Einheit	2.2.4–2.2.6
Verlangte und empfohlene Angaben gemäß dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS	2.2.7
IPSAS 33 – Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung.....	2.2.8–2.2.9
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Anhang 2: Veranschaulichung von bestimmten in Teil 2 des Standards empfohlenen Angaben	
Anhang 3: Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge im gemäß IPSAS 2, <i>Geldflussrechnungen</i> , verlangten Format	
Anhang 4: Qualitative Eigenschaften von Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke	

TEIL 1: ANFORDERUNGEN

Teil 1 dieses Standards legt die Anforderungen für die Berichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung fest.

Maßgebliche Anforderungen sind in kursivem Fettdruck dargestellt. Sie verwenden den Begriff „hat“, um zu signalisieren, dass es sich um maßgebliche Anforderungen handelt. Sie sind unter Berücksichtigung der Erläuterungsparagraphen in diesem Standard, die in normaler Schrift dargestellt sind, und des „Vorworts zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor“ zu lesen. Die Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor sind nicht für die Anwendung auf immaterielle Gegenstände vorgesehen.

Zielsetzung

Der Zweck dieses Standards ist es, die Art, auf die Abschlüsse für allgemeine Zwecke gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung darzustellen sind, vorzuschreiben.

Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung von Einheiten des öffentlichen Sektors besteht in der Bereitstellung von Informationen über die Einheit, die für Adressat:innen der Abschlüsse für allgemeine Zwecke und andere Finanzberichte für allgemeine Zwecke zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken nützlich sind. Informationen über die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände einer Einheit sind für Zwecke der Rechenschaftslegung erforderlich und liefern nützliche Informationen für die Beurteilung der Fähigkeit der Einheit, in der Zukunft angemessene Zahlungsmittel zu erwirtschaften, sowie der wahrscheinlichen Quellen und Verwendungen von Zahlungsmitteln. Um Entscheidungen in Bezug auf die Zuweisung von Zahlungsmittelressourcen und die Nachhaltigkeit der Aktivitäten der Einheit treffen und bewerten zu können, benötigen die Adressat:innen ein Verständnis für den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge.

Die Einhaltung der Anforderungen und Empfehlungen dieses Standards wird die umfassende und transparente Finanzberichterstattung über die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände der Einheit verbessern. Sie wird auch die Vergleichbarkeit mit den eigenen, für allgemeine Zwecke erstellten Abschlüssen der vorherigen Perioden und mit den Abschlüssen anderer Einheiten, die das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung anwenden, verbessern.

Rolle des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS

Das IPSASB ist der Ansicht, dass die Ziele der Finanzberichterstattung am besten durch die Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS erreicht werden können. Folglich ermutigt das IPSASB Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors, Abschlüsse darzustellen, die den Anforderungen der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS entsprechen. Das IPSASB ist sich jedoch bewusst, dass in einigen Rechtsordnungen ein Übergangsprozess erforderlich sein kann, um dieses Ziel zu erreichen. Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS wurde als Zwischenschritt entwickelt, um den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu unterstützen. Er ist nicht als Selbstzweck gedacht. Die Rolle der empfohlenen Angaben in Teil 2 des Standards besteht darin, den Übergang einer Einheit zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu unterstützen.

Der Weg, der für den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gewählt wird, hängt von den Gegebenheiten der jeweiligen Rechtsordnung ab und kann daher von Rechtsordnung zu Rechtsordnung unterschiedlich sein. Das IPSASB schreibt nicht vor, dass ein bestimmter Weg gewählt werden sollte oder dass Einheiten notwendigerweise die auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS als ersten Schritt im Übergangsprozess anwenden müssen.

1.1 Anwendungsbereich der Anforderungen

- 1.1.1 Der IPSAS ist für die Anwendung durch Einheiten des öffentlichen Sektors⁵⁹ konzipiert, die die folgenden Kriterien erfüllen:
- (a) sie sind für die Erbringung von Dienstleistungen verantwortlich,⁶⁰ die der Öffentlichkeit dienen bzw. der Umverteilung von Einkommen und Wohlstand;
 - (b) sie finanzieren hauptsächlich ihre Aktivitäten, direkt oder indirekt, über Steuern bzw. Transfers von anderen Regierungsebenen, Sozialbeiträge, Schulden oder Entgelte; und
 - (c) sie haben nicht das vorrangige Ziel, Gewinne zu erzielen.

⁵⁹ Paragraph 1.8 des *Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* identifiziert eine breite Palette an Einheiten des öffentlichen Sektors, für die die IPSAS konzipiert sind.

⁶⁰ Dienstleistungen umfassen Güter, Dienstleistungen und politische Beratung, einschließlich für andere Einheiten des öffentlichen Sektors.

- 1.1.2 ***Eine Einheit des öffentlichen Sektors, die Abschlüsse für allgemeine Zwecke (Abschlüsse) gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, wie in diesem Standard definiert, aufstellt und darstellt, hat die Anforderungen von Teil 1 dieses Standards bei der Darstellung ihres Jahresabschlusses anzuwenden.***
- 1.1.3 Die Abschlüsse für allgemeine Zwecke wurden hauptsächlich entwickelt, um auf die Informationsbedürfnissen der Leistungsempfangenden und Ressourcenanbieter:innen, die keine auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse abgestimmten Berichte verlangen können, und der Vertreter:innen dieser Adressat:innen zu reagieren. Leistungsempfangende und ihre Vertreter:innen und Ressourcenanbieter:innen und ihre Vertreter:innen umfassen Bürger:innen, Einwohner:innen und Steuerzahlende, Mitglieder der Legislative (oder eines ähnlichen Organs) und Parlamentsabgeordnete (oder Mitglieder eines ähnlichen Vertretungsorgans), Spendenorganisationen, Kreditgebende und andere, die Ressourcen für Regierungsdienstleistungen bereitstellen oder von ihnen profitieren. Eine Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke, die aufgestellt wurde, um zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken auf den Informationsbedarf von Leistungsempfangenden und Ressourcengebenden einzugehen, kann auch Informationen enthalten, die für andere Parteien hilfreich sind. Abschlüsse für allgemeine Zwecke schließen solche Abschlüsse mit ein, die getrennt oder innerhalb eines anderen publizierten Dokuments wie einem Geschäftsbericht veröffentlicht werden. Für Zwecke dieses Standards werden die Begriffe „Abschluss für allgemeine Zwecke“ und „Abschluss“ synonym verwendet, außer es ist etwas anderes angegeben.
- 1.1.4 Eine berichtende Einheit ist eine einzelne Einheit, die Abschlüsse darstellt, oder eine berichtende Einheit kann, wenn eine beherrschende Einheit sich dafür entscheidet, einen konsolidierten Abschluss darzustellen, eine beherrschende Einheit und eine oder mehrere beherrschte Einheiten umfassen, die einen Abschluss darstellen, als ob sie eine einzelne Einheit wären. Eine berichtende Einheit des öffentlichen Sektors (im Folgenden als berichtende Einheit oder Einheit bezeichnet, sofern nicht anders angegeben) ist eine staatliche oder sonstige Organisation, eine politische Maßnahme oder ein identifizierbarer Tätigkeitsbereich, für den ein Abschluss aufgestellt wird. Paragraph 1.4.7 dieses Standards schreibt die Angabe bestimmter Informationen über die Einheiten und Tätigkeiten vor, für die ein Abschluss erstellt wurde.
- 1.1.5 Dieser Standard gilt gleichermaßen für die Abschlüsse einer einzelnen Einheit und für die Abschlüsse einer berichtenden Einheit, die eine beherrschende Einheit und eine oder mehrere beherrschte Einheiten umfasst. Er verlangt die Erstellung einer Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge, in der die von der berichtenden Einheit beherrschten Zahlungsmittel erfasst werden, sowie die Angabe von Rechnungslegungsmethoden und erläuternden Anhangangaben.
- 1.1.6 ***Eine Einheit, deren Abschluss mit den Anforderungen des Teil 1 dieses Standards in Einklang steht, hat dies anzugeben. Ein Abschluss darf nicht als mit diesem Standard übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht sämtliche Anforderungen des Teil 1 erfüllt.***

1.2 Die Einnahmen-/Ausgabenrechnung

Definitionen

- 1.2.1 ***Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:***

Zahlungsmittel umfassen Barmittel, Sichteinlagen und Zahlungsmitteläquivalente.

Einnahmen-/Ausgabenrechnung bezeichnet eine Rechnungslegungsgrundlage, die Transaktionen und andere Ereignisse nur erfasst, wenn Zahlungsmittel erhalten oder gezahlt werden.

Zahlungsmitteläquivalente sind kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegen.

Zahlungsflüsse sind Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln.

Zahlungsmittelausgänge sind Abflüsse von Zahlungsmitteln.

Zahlungsmiteingänge sind Zuflüsse von Zahlungsmitteln.

Die Beherrschung über Zahlungsmittel erlangt eine Einheit, wenn sie zur Erreichung ihrer Ziele die Zahlungsmittel verwenden oder anderweitig von den Zahlungsmitteln profitieren kann und den Zugang anderer zu diesem Vorteil ausschließen oder regulieren kann.

Beherrschung einer Einheit: Eine Einheit beherrscht eine andere Einheit, wenn sie schwankenden Vorteilen aus ihrem Engagement in der anderen Einheit ausgesetzt ist bzw. Anrechte auf diese besitzt und die Fähigkeit hat, Art oder Betrag dieser Vorteile mittels ihrer Verfügungsgewalt über die andere Einheit zu beeinflussen.

Eine **beherrschte Einheit** ist eine Einheit, die unter Beherrschung einer anderen Einheit steht (bekannt als beherrschende Einheit).

Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung

- 1.2.2 Das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erfasst Transaktionen und Ereignisse nur, wenn Zahlungsmittel (einschließlich Zahlungsmitteläquivalente) von der Einheit erhalten oder gezahlt werden. Abschlüsse, die gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellt werden, liefern Leser:innen Informationen über Zahlungsmittelquellen, die während der Periode aufgetreten sind, die Zwecke, für die die Zahlungsmittel verwendet wurden und die Zahlungsmittelbestände zum Abschlussstichtag. Der Bewertungsschwerpunkt des Abschlusses liegt auf Beständen an Zahlungsmitteln und Änderungen davon. Anhänge zum Abschluss können zusätzliche Informationen über Verbindlichkeiten wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Fremdkapital und einige unbare Vermögenswerte wie Forderungen, Investitionen und Sachanlagen liefern.

Zahlungsmitteläquivalente

- 1.2.3 Zahlungsmitteläquivalente dienen dazu, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Sie werden gewöhnlich nicht zu Investitions- oder anderen Zwecken gehalten. Eine Finanzinvestition wird nur dann als Zahlungsmitteläquivalent eingestuft, wenn sie unmittelbar in einen festgelegten Zahlungsmittelbetrag umgewandelt werden kann und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegt. Aus diesem Grund gehört eine Finanzinvestition im Regelfall nur dann zu den Zahlungsmitteläquivalenten, wenn sie – gerechnet vom Erwerbszeitpunkt – eine Restlaufzeit von nicht mehr als etwa drei Monaten besitzt. Kapitalbeteiligungen gehören grundsätzlich nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten, es sei denn, sie sind ihrem Wesen nach Zahlungsmitteläquivalente.
- 1.2.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken führen grundsätzlich zu Zahlungsmittelzuflüssen. In einigen Rechtsordnungen bilden Kontokorrentkredite, die auf Anforderung rückzahlbar sind, jedoch einen festen Bestandteil der Zahlungsmitteldisposition der Einheit. In diesen Fällen werden Kontokorrentkredite den Zahlungsmitteln zugerechnet. Ein Merkmal derartiger Vereinbarungen mit den Banken sind häufige Schwankungen des Kontosaldo zwischen Soll- und Haben-Beständen.
- 1.2.5 Bewegungen zwischen den Komponenten der Zahlungsmittel sind nicht als Zahlungsflüsse zu betrachten, da diese Bewegungen Teil der Zahlungsmitteldisposition einer Einheit sind und keine Erhöhungen oder Verringerungen von Zahlungsmitteln, die sie beherrscht. Zur Zahlungsmitteldisposition gehört auch die Investition überschüssiger Barmittel in Zahlungsmitteläquivalente.

Zahlungsmittel, die von der berichtenden Einheit beherrscht werden

- 1.2.6 Zahlungsmittel werden von einer Einheit beherrscht, wenn die Einheit die Zahlungsmittel zur Erreichung ihrer eigenen Ziele verwenden kann oder anderweitig von den Zahlungsmitteln profitiert und den Zugang anderer zu diesem Vorteil ausschließen oder regulieren kann. Eingehobene Zahlungsmittel von einer oder genehmigte oder gewährte Zahlungsmittel an eine Einheit, die die Einheit verwenden kann, um ihre operativen Ziele zu finanzieren, Anlagegüter zu erwerben oder ihr Fremdkapital zurückzuzahlen, werden von der Einheit beherrscht.
- 1.2.7 Beträge, die auf das Bankkonto einer Einheit eingezahlt wurden, werden von der Einheit beherrscht. In manchen Fällen werden Zahlungsmittel, die eine Regierungseinheit:
- (a) im Namen der Regierung (oder einer anderen Einheit) einhebt, auf das eigene Bankkonto eingezahlt, bevor sie auf das Konto für konsolidierte Einnahmen oder ein anderes Konto der Regierung überwiesen werden; und
 - (b) im Namen der Regierung an Dritte weitergibt, zunächst auf das eigene Bankkonto eingezahlt, bevor sie an die berechtigten Empfangenden weitergeleitet werden.

In diesen Fällen hat die Einheit die Beherrschung über die Zahlungsmittel nur für den Zeitraum, in dem sich die Zahlungsmittel auf ihrem Bankkonto befinden, bevor sie an die konsolidierten Einnahmen oder ein anderes von der Regierung beherrschtes Bankkonto oder an Dritte übertragen werden. Paragraph 1.4.9 verlangt die Angabe von Zahlungsmittelbeständen, die von einer Einheit am Abschlussstichtag gehalten werden und die nicht zur Verwendung durch die Einheit zur Verfügung stehen oder externen Beschränkungen unterliegen. Zusätzliche Leitlinien zur Behandlung von Zahlungsflüssen, die eine Einheit im Namen anderer Einheiten verwaltet, sind in den Paragraphen 2.1.6 bis 2.1.13 von Teil 2 dieses Standards enthalten.

- 1.2.8 In einigen Rechtsordnungen verwaltet eine Regierung die Ausgaben ihrer einzelnen Ministerien und anderer Einheiten über eine zentrale Liquiditätssteuerung, die oft als „zentrales Zahlungskonto“ bezeichnet wird. Bei diesen Regelungen richten die einzelnen Ministerien und Einheiten keine eigenen Bankkonten ein. Vielmehr fungiert die zentrale Liquiditätssteuerung als Bank im Namen der einzelnen Ministerien und sonstigen Einheiten. Die Mittelzuflüsse, die Mittelabflüsse und die Mittelbestände der Einheit, die über das zentrale Zahlungskonto fließen oder auf diesem gehalten werden, werden in der Aufstellung der Zahlungsmittelleingänge und -ausgänge gemäß den Anforderungen von Paragraph 1.3.4 ausgewiesen. Aus der Sicht der zentralen Liquiditätssteuerung werden Zahlungen für einzelne Ministerien und andere Einheiten als Veränderungen auf deren Konten behandelt, was dem Ansatz entspricht, den eine Bank bei der Bilanzierung von Zahlungen im Namen ihrer Kund:innen verfolgt.

- 1.2.9 In einigen Fällen wird die zentrale Liquiditätssteuerung von einer Einheit wahrgenommen, die das/die Bankkonto/-konten beherrscht, von dem/denen aus Zahlungen im Namen der einzelnen operativen Abteilungen und anderen Einheiten geleistet werden. In diesen Fällen spiegeln die Transfers auf diese Bankkonten und die Zahlungen von diesen Bankkonten die Zahlungsmiteingänge und -ausgänge wider, die die zentrale Einheit im Namen der einzelnen operativen Abteilungen und anderen Einheiten verwaltet. Paragraph 1.3.13 legt fest, dass Zahlungsmiteingänge und -ausgänge, die sich aus Transaktionen ergeben, die die Einheit im Namen anderer Einheiten verwaltet und die in primären Abschlussbestandteilen erfasst werden, saldiert ausgewiesen werden können. Paragraph 1.4.9 verlangt die Angabe von Zahlungsmittelbeständen, die von einer Einheit am Abschlussstichtag gehalten werden und die nicht zur Verwendung durch die Einheit zur Verfügung stehen oder externen Beschränkungen unterliegen.

Beherrschung einer Einheit

- 1.2.10 Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors können eine große Anzahl von Einheiten beherrschen, einschließlich staatliche Stellen, Agenturen und kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors. Abschlüsse können in Bezug auf eine berichtende Einheit erstellt werden, die eine einzelne Einheit oder eine beherrschende Einheit und alle oder einige ihrer beherrschten Einheiten umfasst. Dieser Standard empfiehlt (in Paragraph 2.1.37) beherrschenden Einheiten, sie sind jedoch nicht dazu verpflichtet, die Aufstellung und Darstellung von konsolidierten Abschlüssen, die die beherrschende Einheit und alle von ihr beherrschten Einheiten umfassen, wobei unter bestimmten Umständen Ausnahmen möglich sind. Die Faktoren, die bei der Beurteilung, ob eine Einheit eine andere Einheit für die Zwecke der Finanzberichterstattung beherrscht, zu berücksichtigen sind, werden in IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, dargelegt.

1.3 Darstellungs- und Angabepflichten

Definitionen

- 1.3.1 *Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*

Rechnungslegungsmethoden sind die besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die eine Einheit bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.

Wesentlichkeit: Informationen sind wesentlich, wenn ihre Auslassung oder fehlerhafte Darstellung die Erfüllung der Rechenschaftspflicht der Einheit oder Entscheidungen, die Adressat:innen auf der Basis der von der Einheit für die betroffene Berichtsperiode aufgestellten Abschlüsse treffen, beeinflussen könnte. Wesentlichkeit hängt sowohl von der Art als auch vom Betrag des entsprechend den jeweiligen Umständen jeder Einheit beurteilten Postens ab.

Der Abschlussstichtag ist der letzte Tag der Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht.

- 1.3.2 Abschlüsse resultieren aus der Verarbeitung einer großen Anzahl von Transaktionen, die strukturiert werden, indem sie gemäß ihrer Art oder ihrer Funktion zu Gruppen zusammengefasst werden. In der abschließenden Phase des Zusammenfassungs- und Gliederungsprozesses werden die verdichteten und klassifizierten Daten dargestellt, die entweder im Abschluss oder in den Erläuterungen Posten bilden. Ist ein Posten für sich allein betrachtet nicht von wesentlicher Bedeutung, wird er mit anderen Posten entweder im Abschluss oder in den Erläuterungen zusammengefasst. Ein Posten, der nicht wesentlich genug ist, um eine gesonderte Darstellung im Abschluss zu rechtfertigen, kann dennoch wesentlich genug sein, um gesondert in den Anhangangaben dargestellt werden zu müssen.
- 1.3.3 Das Prinzip der Wesentlichkeit besagt, dass spezifische Angabepflichten der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nicht erfüllt sein müssen, wenn die resultierenden Informationen nicht wesentlich sind.

Abschluss

- 1.3.4 *Eine Einheit hat einen Abschluss aufzustellen und darzustellen, der die folgenden Komponenten enthält:*

- (a) *eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge, die alle Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände, die von der Einheit beherrscht werden, erfasst;*
- (b) *Rechnungslegungsmethoden und erläuternde Anhangangaben; und*
- (c) *wenn die Einheit ihre beschlossenen Budgetmittel der Öffentlichkeit zugänglich macht, ein Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug entweder als zusätzlicher Bericht oder als eigene Spalte in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge in Übereinstimmung mit Paragraph 1.7.8 dieses Standards.*

- 1.3.5 *Wenn eine Einheit sich dazu entscheidet, Informationen anzugeben, die nicht gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, wie in diesem Standard definiert oder anderweitig durch Paragraph 1.3.4(c) verlangt wird, erstellt wurden, sind solche Informationen im Anhang zum Abschluss anzugeben.*

- 1.3.6 Der Abschluss umfasst die Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und andere Aufstellungen, die zusätzliche Informationen über die von der Einheit beherrschten Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände enthalten, sowie Rechnungslegungsmethoden und Anhangangaben. In Übereinstimmung mit den Anforderungen des obigen Paragraphen 1.3.4(a) werden nur die von der berichtenden Einheit beherrschten Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände als solche in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder anderen Aufstellungen, die möglicherweise aufgestellt werden, ausgewiesen. In Übereinstimmung mit den Anforderungen des obigen Absatzes 1.3.4(c) können die Abschlüsse einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug als zusätzlichen Bericht enthalten.
- 1.3.7 Paragraph 1.7.17 dieses Standards sieht vor, dass eine Einheit einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug als zusätzliche Haushaltsplanspalte in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge nur dann darstellen kann, wenn der Abschluss und der Haushaltsplan auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt werden. Wenn der Haushaltsplan und der Abschluss nicht auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt werden, wird eine gesonderte Aufstellung über den Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug erstellt.
- 1.3.8 Der Anhang zum Abschluss enthält narrative Beschreibungen oder detailliertere Verzeichnisse oder Analysen von Beträgen, die im Abschluss ausgewiesen wurden sowie zusätzliche Informationen. Darin enthalten sind Informationen, die gemäß diesem Standard angegeben werden müssen oder deren Angabe empfohlen wird und können andere Angaben enthalten, die als notwendig betrachtet werden, um eine getreue Darstellung zu erreichen und die Rechenschaftspflicht zu verbessern.
- 1.3.9 Dieser Standard hält eine Einheit nicht davon ab, in ihrem Abschluss andere Aufstellungen neben der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge, wie in Paragraph 1.3.4 oberhalb spezifiziert, darzustellen. Daher kann der Abschluss für allgemeine Zwecke zum Beispiel folgende zusätzliche Aufstellungen enthalten, die:
- (a) Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände für große Fondskategorien wie dem Fonds der konsolidierten Einnahmen ausweisen;
 - (b) zusätzliche Informationen über die Quellen und den Einsatz von Fremdkapital und die Art und den Typ von Zahlungsmittelausgängen bereitstellen; oder
 - (c) einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug bereitstellen.
- In Übereinstimmung mit den Anforderungen des Paragraphen 1.3.5 oberhalb weisen zusätzliche Aufstellungen nur Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände aus, die von der Einheit beherrscht werden.
- 1.3.10 Einheiten die gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung bilanzieren, sammeln häufig Informationen über Posten, die nicht mit der Einnahmen-/Ausgaberechnung erfasst werden. Beispiele für Informationen, die gesammelt werden können, enthalten die folgenden Details:
- (a) Forderungen, Verbindlichkeiten, Fremdkapital und andere Verbindlichkeiten, unbare Vermögenswerte und aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten;
 - (b) Verpflichtungen und Eventualverbindlichkeiten; und
 - (c) Leistungskennzahlen und die Erreichung von Leistungszielen.
- 1.3.11 Einheiten, die einen Abschluss für allgemeine Zwecke gemäß diesem Standard aufstellen, können solche Informationen im Anhang zum Abschluss angeben, da diese Informationen dort für Adressat:innen wahrscheinlich nützlich sind. Wenn solche Angaben gemacht werden, sollten sie klar beschrieben und leicht verständlich sein. Ein Vergleich mit dem Haushaltsplan kann auch im Anhang enthalten sein, wenn er nicht im Abschluss enthalten ist. Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Aufnahme von Informationen über unbare Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und einen Vergleich mit dem Haushaltsplan im Abschluss für allgemeine Zwecke.

Informationen, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge darzustellen sind

- 1.3.12 *Die Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge hat die folgenden Beträge für die Berichtsperiode darzustellen:*
- (a) *Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge der Einheit, wobei eine gesonderte Untergliederung der Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge nach einer für die operative Aktivität der Einheit geeigneten Klassifizierungsgrundlage vorgenommen wird;*
 - (b) *Gesamtsumme der Zahlungsmittelausgänge der Einheit, wobei eine gesonderte Untergliederung der Gesamtsumme der Zahlungsmittelausgänge nach einer für die operative Aktivität der Einheit geeigneten Klassifizierungsgrundlage vorgenommen wird; und*
 - (c) *Anfangs- und Endsaldo der Zahlungsmittel der Einheit.*

- 1.3.13 **Die Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge und der Gesamtbetrag der Zahlungsmittelausgänge und die Zahlungsmiteingänge und -ausgänge für jede Unterkategorie von Eingängen und Ausgängen sind auf Bruttobasis auszuweisen, mit der Ausnahme, dass Eingänge und Ausgänge auf Nettobasis ausgewiesen werden können, wenn:**
- (a) *sie aus Transaktionen stammen, die die Einheit im Namen anderer Parteien verwaltet und die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge erfasst werden; oder*
 - (b) *sie für Posten mit großer Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten sind.*
- 1.3.14 **Einzelposten, Überschriften und Zwischensummen sind in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge darzustellen, wenn eine solche Darstellung erforderlich ist, um die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände der Einheit sachgerecht darzustellen.**
- 1.3.15 Dieser Standard verlangt von allen Einheiten eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge darzustellen, die den Anfangs- und Endbestand an Zahlungsmitteln der Einheit, den Gesamtbetrag der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge während der Berichtsperiode und deren wichtigste Untergliederungen angibt. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der Abschluss umfassende Informationen über die Zahlungsmittelbestände der Einheit und deren Veränderungen im Laufe der Berichtsperiode in einem für die Adressat:innen zugänglichen und verständlichen Format enthält.
- 1.3.16 Die Angabe von Informationen, z. B. über die Zahlungsmittelbestände der Einheit, darüber, ob die Zahlungsmittel aus Steuern, Geldbußen, Gebühren bzw. Fremdkapital stammen und ob sie zur Deckung von Betriebskosten, zum Erwerb von Anlagevermögen oder zur Tilgung von Krediten verwendet wurden, wird die Transparenz und Rechenschaftspflicht der Finanzberichterstattung erhöhen. Diese Angaben werden auch eine fundierte Analyse und Beurteilung der gegenwärtigen Zahlungsmittelressourcen der Einheit sowie der wahrscheinlichen Quellen und der Nachhaltigkeit künftiger Zuflüsse von Zahlungsmitteln erleichtern.

Klassifizierung

- 1.3.17 Die Untergliederung (oder Klassifizierung) der gesamten Zahlungsmiteingänge und -ausgänge, die gemäß den Paragraphen 1.3.12 und 1.3.14 anzugeben sind, sind eine Frage des Ermessens. Dieses Ermessen wird im Zusammenhang mit den Zielen und qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung angewandt. Anhang 4 dieses Standards fasst die qualitativen Eigenschaften von Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke zusammen. Die Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge kann klassifiziert werden, um z. B. die Zahlungsmiteingänge aus Steuern oder Zuweisungen, Zuschüssen und Spenden, Krediten, Erträgen aus der Veräußerung von Sachanlagen und sonstigen laufenden Dienstleistungen und Handelstätigkeiten getrennt auszuweisen. Die Gesamtsumme der Zahlungsmittelausgänge kann klassifiziert werden, um z. B. Zahlungsmittelausgänge für folgende Aktivitäten getrennt auszuweisen: laufende Leistungserbringung, einschließlich Transfers an Adressat:innen oder andere Regierungen oder Einheiten, Schuldenabbauprogramme, Erwerb von Sachanlagen und Handelstätigkeiten. Es sind auch alternative Darstellungen möglich, z. B. kann die Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge nach ihrer Herkunft und die Zahlungsmittelausgänge nach der Art der Zahlungen oder ihrer Funktion bzw. ihrem Programm innerhalb der Einheit untergliedert werden, je nachdem.
- 1.3.18 Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Angabe bestimmter Informationen über die während der Berichtsperiode erhaltene Außenhilfe und andere Hilfen sowie über den Saldo der nicht in Anspruch genommenen Außenhilfe und anderen Hilfen, der der Einheit am Abschlussstichtag zu Verfügung steht. Für viele berichtende Einheiten in Entwicklungsländern ist die Klassifizierung von Zahlungsmiteingängen und -ausgängen zur Identifizierung des Betrags der erhaltenen Außenhilfe und anderen Hilfen in Form von Zahlungsmitteln und der Verwendung dieser Unterstützung wahrscheinlich für die Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung von Bedeutung.

Bilanzposten, Überschriften und Zwischensummen

- 1.3.19 Zu den Faktoren, die bei der Entscheidung, welche Bilanzposten, Überschriften und Zwischensummen innerhalb jeder Untergliederung in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Paragraphen 1.3.14 dargestellt werden sollten, zu berücksichtigen sind, gehören: die Anforderungen anderer Abschnitte dieses Standards; Beurteilung der wahrscheinlichen Wesentlichkeit der Angaben für die Abschlussadressat:innen und das Ausmaß, in dem die notwendigen Erläuterungen und Angaben im Anhang zum Abschluss gemacht werden. Teil 2 dieses Standards enthält Angaben zu zusätzlichen Hautgruppen von Zahlungsflüssen, die eine Einheit im Anhang zum Abschluss oder im Abschluss selbst machen sollte. Es ist wahrscheinlich, dass diese Angaben in vielen, aber nicht notwendigerweise in allen Fällen die Anforderungen des obigen Paragraphen 1.3.12 erfüllen werden.

Berichterstattung auf Nettobasis

- 1.3.20 Dieser Standard verlangt die Darstellung von Zahlungsmiteingängen, -ausgängen und -beständen auf Bruttobasis, außer unter den in Paragraph 1.3.13 genannten Umständen. In den nachfolgenden Paragraphen 1.3.21 und 1.3.24 werden die Umstände näher erläutert, unter denen eine Berichterstattung auf Nettobasis gerechtfertigt sein kann.

- 1.3.21 Regierungen und staatliche Stellen und andere staatliche Einrichtungen können Transaktionen verwalten und anderweitig als Agent:innen im Namen anderer handeln. Diese verwalteten und vermittelten Transaktionen können die Erhebung von Einnahmen im Auftrag einer anderen Einheit, die Übertragung von Mitteln an berechnigte Empfangende oder die Verwahrung von Geldern im Auftrag von Adressat:innen umfassen. Zu Beispielen solcher Tätigkeiten zählen:
- (a) die Erhebung von Steuern durch eine Regierungsebene für eine andere Regierungsebene, wobei Steuern, die eine Regierung für den eigenen Gebrauch im Rahmen einer Steuermulagevereinbarung erhebt, nicht eingeschlossen sind;
 - (b) die Annahme und Rückzahlung von Sichteinlagen bei einem öffentlichen Finanzinstitut;
 - (c) von einer Investmentgesellschaft oder Stiftung für Kund:innen gehaltene Zahlungsmittel;
 - (d) Mieten, die für Grundstückseigentümer:innen eingezogen und an diese weitergeleitet werden;
 - (e) Übertragungen durch staatliche Stellen an dritte Parteien im Einklang mit Rechtsvorschriften oder anderen Regierungsbefugnissen; und
 - (f) Fonds, die von einer zentralen Einheit gemäß der „Einzelkonto“-Grundlage für die Verwaltung von Regierungsausgaben (wie in Paragraph 1.2.8) verwaltet werden.
- 1.3.22 In vielen Fällen werden die Zahlungsmittel, die eine Einheit im Rahmen von Transaktionen erhält, die sie als Agentin für andere verwaltet, auf Treuhandkonten für die Empfangenden der Zahlungsmittel oder direkt auf deren Bankkonten eingezahlt. In diesen Fällen hat die Einheit keine Beherrschung über die Zahlungsmittel, die sie in Bezug auf die von ihr verwalteten Transaktionen erhält und diese Zahlungsflüsse sind nicht Teil der Zahlungsmiteleingänge, -ausgänge oder -bestände der Einheit. In anderen Fällen werden die erhaltenen Zahlungsmittel jedoch auf Bankkonten eingezahlt, die von der als Agentin handelnden Einheit beherrscht werden und der Eingang und die Übertragung dieser Zahlungsmittel werden in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge der Einheit ausgewiesen.
- 1.3.23 In einigen Fällen können die Beträge der Zahlungsflüsse aus verwalteten Transaktionen, die das Bankkonto der berichtenden Einheit „durchlaufen“, im Verhältnis zu den eigenen Transaktionen der Einheit hoch sein, und die Beherrschung kann nur für kurze Zeit bestehen, bevor die Beträge an die Empfangenden übertragen werden. Dies kann auch für andere Zahlungsflüsse gelten, z. B. für Vorschüsse auf und deren Rückzahlung für:
- (a) den Kauf und Verkauf von Finanzinvestitionen; und
 - (b) andere kurzfristige Ausleihungen, wie beispielsweise Kredite mit einer Laufzeit von bis zu drei Monaten.
- 1.3.24 Der Ansatz dieser Transaktionen auf Bruttobasis kann die Fähigkeit der Abschlüsse einiger Regierungen und staatlichen Einrichtungen beeinträchtigen, Informationen über Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge aus der eigenen Tätigkeit der Einheit zu vermitteln. Dementsprechend erlaubt dieser Standard die Saldierung von Zahlungsmiteleingängen und -ausgängen und deren Ausweis auf Nettobasis in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge unter den in Paragraph 1.3.13 oberhalb genannten Umständen.

Rechnungslegungsmethoden und erläuternde Anhangangaben

Struktur des Anhangs

- 1.3.25 *Der Anhang zum Abschluss einer Einheit hat:*
- (a) *Informationen über die Aufstellungsgrundlage des Abschlusses und die spezifischen Rechnungslegungsmethoden, die für die Anwendung auf wesentliche Transaktionen und andere Ereignisse angewendet wurden; und*
 - (b) *zusätzliche Informationen, die nicht im Abschluss dargestellt sind, aber für eine getreue Darstellung der Zahlungsmiteleingänge, -ausgänge und bestände notwendig sind, bereitzustellen.*
- 1.3.26 *Der Anhang zum Abschluss hat auf eine systematische Weise dargestellt zu werden. Jeder Posten der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge und anderer Abschlüsse hat einen Querverweis auf verbundene Informationen des Anhangs zu enthalten.*

Auswahl und Angabe der Rechnungslegungsmethoden

- 1.3.27 *Der Abschluss hat Informationen darzustellen, die:*
- (a) *verständlich;*
 - (b) *relevant für die Entscheidungsfindungs- und Rechenschaftslegungsbedürfnisse der Adressat:innen;*
 - (c) *eine getreue Darstellung der Zahlungsmiteleingänge, -ausgänge und -bestände der Einheit und der anderen im Abschluss angegebenen Informationen sind, die:*

- (i) **vollständig;**
- (ii) **neutral; und**
- (iii) **frei von wesentlichen Fehlern;**
- (d) **vergleichbar;**
- (e) **zeitnah; und**
- (f) **nachvollziehbar sind.**

Einschränkungen, denen die im Abschluss enthaltenen Informationen unterliegen, sind: Wesentlichkeit, Erfüllung einer Kosten-Nutzen-Beurteilung und Erreichung eines angemessenen Gleichgewichts zwischen den unter (a) bis (f) oberhalb festgelegten qualitativen Eigenschaften.

- 1.3.28 Die Qualität der im Abschluss bereitgestellten Informationen bestimmt die Nützlichkeit dieser Abschlüsse für Adressat:innen. Paragraph 1.3.27 legt die qualitativen Eigenschaften und gängigen Einschränkungen der im Abschluss enthaltenen Informationen fest. Er verlangt die Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden, um sicherzustellen, dass der Abschluss Informationen bereitstellt, die die in den Paragraphen 1.3.27(a) bis 1.3.27(f) festgelegten qualitativen Eigenschaften erfüllen und die Einschränkungen auf im Abschluss enthaltenen Informationen erfüllen. Anhang 4 dieses Standards fasst die qualitativen Eigenschaften von und Einschränkungen auf Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke zusammen. Die Erhaltung von vollständigen und genauen Aufzeichnungen während der Berichtsperiode ist für eine zeitnahe Erstellung des Abschlusses essentiell.
- 1.3.29 **Der Abschnitt über die Rechnungslegungsmethoden im Anhang zum Abschluss hat jede spezifische Rechnungslegungsmethode zu beschreiben, die für ein richtiges Verständnis des Abschlusses wichtig ist, einschließlich dem Ausmaß, in dem die Einheit Übergangsvorschriften dieses Standards angewendet hat.**
- 1.3.30 **Die Anwendung ungeeigneter Rechnungslegungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen behoben werden.**
- 1.3.31 Bei der Entscheidung, ob eine spezifische Rechnungslegungsmethode angegeben werden sollte, überprüft das Management, ob die Angabe den Adressat:innen dabei helfen würde, zu verstehen, auf welche Art Transaktionen und Ereignisse in den ausgewiesenen Zahlungsmiteingängen, -ausgängen und -beständen reflektiert sind. Eine Rechnungslegungsmethode kann eine wichtige Rolle spielen, selbst wenn die Beträge für die laufende sowie für frühere Perioden unwesentlich sind. Paragraph 1.3.4 dieses Standards legt fest, dass Rechnungslegungsmethoden und erläuternde Anhangangaben im Abschluss für allgemeine Zwecke enthalten sein müssen. Daher sind die Anforderungen des Paragraphen 1.3.29 oberhalb auch auf den Anhang zum Abschluss anzuwenden.
- 1.3.32 **Wenn eine Einheit sich dazu entscheidet, in ihrem Abschluss Angaben zu inkludieren, die in Teil 2 dieses Standards empfohlen werden, haben diese Angaben mit den Anforderungen des Paragraphen 1.3.27 oberhalb in Einklang zu stehen.**
- 1.3.33 Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Angabe von zusätzlichen Angaben im Anhang zum Abschluss. Wenn solche Angaben gemacht werden, müssen diese verständlich sein und die anderen qualitativen Eigenschaften von Finanzinformationen erfüllen.

1.4 Allgemeine Überlegungen

Berichtsperiode

- 1.4.1 **Der Abschluss für allgemeine Zwecke ist mindestens jährlich aufzustellen. Wenn sich der Abschlussstichtag einer Einheit – in Ausnahmefällen – ändert und der Jahresabschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat eine Einheit zusätzlich zu der Periode, auf die sich der Abschluss bezieht, Folgendes anzugeben:**
- (a) **den Grund (die Gründe) dafür, warum für die Periode nicht ein Jahr verwendet wird; und**
 - (b) **die Tatsache, dass Vergleichsbeträge möglicherweise nicht vergleichbar sind.**
- 1.4.2 Der Abschlussstichtag ist der letzte Tag der Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht. In Ausnahmefällen kann es vorkommen, dass eine Einheit ihren Abschlussstichtag ändern muss, oder sich für so eine Änderung entscheidet, beispielsweise um den Berichtszyklus und den Haushaltszyklus aneinander anzugleichen. In so einem Fall ist es wichtig, dass der Grund für die Änderung des Abschlussstichtages angegeben wird und den Adressat:innen bekannt ist, dass die für die aktuelle Berichtsperiode dargestellten Beträge und die Vergleichsbeträge nicht vergleichbar sind.

- 1.4.3 Normalerweise werden Abschlüsse gleichbleibend so aufgestellt, dass sie sich auf einen Zeitraum von einem Jahr beziehen. Allerdings bevorzugen es einige Einheiten aus praktischen Gründen, über eine Periode von 52 Wochen zu berichten. Dieser Standard schließt dieses Vorgehen nicht aus, da sich der daraus resultierende Abschluss wahrscheinlich nicht wesentlich von denen unterscheidet, die für den Zeitraum eines vollen Jahres aufgestellt werden würden.

Zeitnähe

- 1.4.4 Die Nützlichkeit eines Abschlusses wird gemindert, wenn er den Adressat:innen nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nach dem Abschlussstichtag zugänglich gemacht wird. Eine Einheit muss in der Lage sein, ihren Abschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Abschlussstichtag zu veröffentlichen, obwohl ein Zeitrahmen von nicht mehr als drei Monaten ausdrücklich empfohlen wird. Unabänderliche Gegebenheiten, wie die Komplexität der operativen Aktivität einer Einheit, sind kein ausreichender Grund, nicht zeitnah zu berichten. In vielen Rechtsordnungen sind die Fristen durch Rechtsvorschriften und Verordnungen näher geregelt.

Genehmigungsdatum

- 1.4.5 *Eine Einheit hat den Zeitpunkt anzugeben, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde und wer diese Genehmigung erteilt hat. Wenn ein anderes Gremium die Möglichkeit hat, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat die Einheit diese Tatsache anzugeben.*
- 1.4.6 Das Genehmigungsdatum ist der Zeitpunkt, an dem der Abschluss von der Person oder dem Gremium, die bzw. das zur Freigabe der endgültigen Fassung des Abschlusses für die Veröffentlichung berechtigt ist, genehmigt wurde. Für die Abschlussadressat:innen ist es wichtig zu wissen, wann der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, da der Abschluss keine Ereignisse nach diesem Zeitpunkt widerspiegelt. Es ist auch wichtig für die Abschlussadressat:innen zu wissen, in welchen seltenen Fällen Personen oder Organisationen die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern. Beispiele für Personen oder Organisationen, die die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, sind Minister:innen, die Regierung, der die Einheit angehört, das Parlament oder ein aus gewählten Vertreter:innen bestehendes Gremium. Wenn Änderungen vorgenommen werden, handelt es sich bei dem geänderten Abschluss um einen neuen Abschluss.

Informationen über die Einheit

- 1.4.7 *Eine Einheit hat Folgendes im Anhang zum Abschluss anzugeben, wenn es nicht an anderer Stelle als Information angegeben wird, die zusammen mit dem Abschluss veröffentlicht wird:*
- (a) *den Sitz und die Rechtsform der Einheit und die Rechtsordnung(en), innerhalb derer sie tätig ist;*
 - (b) *eine Beschreibung der Art der operativen Aktivität der Einheit und ihrer Haupttätigkeiten;*
 - (c) *einen Verweis auf die einschlägigen Rechtsvorschriften für die operative Aktivität der Einheit, wenn vorhanden; und*
 - (d) *die wesentlichen Einheiten oder Sektoren der Regierung, die im Abschluss dargestellt werden und Änderungen der wesentlichen Einheiten oder Sektoren, die die berichtende Einheit umfassen und die im vorherigen Abschluss dargestellt wurden.*
- 1.4.8 Abschlüsse können für eine einzelne Organisationen oder Verwaltungseinheit, wie z. B. eine staatliche Stelle, eine Behörde oder eine politische Maßnahme; für den Gesamtstaat; oder für eine Gruppe von Einheiten oder identifizierbaren Aktivitäten, wie z. B. solchen, die den Haushaltssektor, den Sektor Staat oder einen anderen Sektor des Staats widerspiegeln, erstellt werden. Die Angabe der in Paragraph 1.4.7 geforderten Informationen ermöglicht es den Adressat:innen, die Art der operativen Aktivitäten der Einheit zu erkennen und ein Verständnis des rechtlichen und institutionellen Umfelds zu gewinnen, in dem sie tätig ist. Die Angabe ermöglicht es den Adressat:innen auch, die wesentlichen Einheiten oder Sektoren, aus denen sich die berichtende Einheit zusammensetzt, sowie deren Veränderungen seit dem letzten Abschlussstichtag zu erkennen. Dies ist für Zwecke der Rechenschaftslegung erforderlich und hilft den Adressat:innen, den Abschluss der Einheit zu verstehen und zu bewerten.

Beschränkungen von Zahlungsmittelbeständen und Zugang zu Fremdkapital

- 1.4.9 *Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss gemeinsam mit einem Kommentar, die Art und den Betrag von Folgendem anzugeben:*
- (a) *wesentliche Zahlungsmittelbestände, die der Einheit nicht für die Verwendung zur Verfügung stehen;*
 - (b) *wesentliche Zahlungsmittelbestände, die externen Beschränkungen unterliegen; und*
 - (c) *nicht ausgenutzte Kreditlinien, die für die künftige operative Tätigkeit und zur Erfüllung von Verpflichtungen eingesetzt werden könnten, unter Angabe aller Beschränkungen der Verwendung dieser Kreditlinien.*

- 1.4.10 Zahlungsmittel, die von einer Einheit gehalten werden, stehen der Einheit zum Beispiel nicht zur Verwendung zur Verfügung, wenn eine beherrschte Einheit in einem Land tätig ist, in dem Devisenverkehrskontrollen oder andere gesetzliche Einschränkungen zum Tragen kommen. Die Verfügbarkeit über die Bestände durch die beherrschende Einheit oder andere beherrschte Einheiten ist dann eingeschränkt.
- 1.4.11 Zahlungsmittelbestände, die von einer Einheit beherrscht werden, können Beschränkungen unterliegen, die den Zweck oder den Zeitpunkt ihrer Nutzung einschränken. Diese Situation entsteht oft, wenn eine Einheit einen Zuschuss oder eine Spende erhält, der/die für einen bestimmten Zweck verwendet werden muss. Sie kann auch entstehen, wenn eine Einheit zum Abschlussstichtag in ihrem eigenen Bankkonto Zahlungsmittel hält, die sie für andere Parteien in ihrer Eigenschaft als Agentin eingehoben hat, aber noch nicht an diese Parteien übertragen hat. Obwohl diese Bestände von der Einheit beherrscht werden und als Zahlungsmittelbestände der Einheit ausgewiesen werden, ist eine separate Angabe des Betrags solcher Posten für Leser:innen hilfreich.
- 1.4.12 Nicht in Anspruch genommene Kreditlinien stellen eine mögliche Zahlungsmittelquelle für Einheiten dar. Die Angabe des Betrags dieser Kreditlinien nach wesentlicher Art ermöglicht es den Leser:innen die Verfügbarkeit solcher Zahlungsmittel zu beurteilen und das Ausmaß, in dem die Einheit sie während der Berichtsperiode verwendet hat.

Darstellungstetigkeit

- 1.4.13 ***Die Darstellung und der Ausweis von Posten im Abschluss sind von einer Periode zur nächsten beizubehalten, es sei denn***
- (a) ***aufgrund einer wesentlichen Änderung der operativen Aktivitäten der Einheit oder einer Überprüfung der Darstellung ihres Abschlusses zeigt sich, dass eine Änderung der Darstellung oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in Paragraph 1.3.27 enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Rechnungslegungsmethoden zu einer besser geeigneten Darstellungsform führt; oder***
- (b) ***eine Änderung der Darstellung wird durch eine zukünftige Änderung dieses Standards verlangt.***
- 1.4.14 Eine größere Umstrukturierung von Vereinbarungen zur Leistungserbringung, die Gründung einer neuen oder die Auflösung einer wichtigen bestehenden Regierungseinheit, ein bedeutender Erwerb oder eine Veräußerung oder eine Überprüfung der Gesamtdarstellung der Abschlüsse der Einheit könnte nahelegen, dass die Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder andere Abschlüsse anders dargestellt werden sollten. Beispielsweise kann eine Regierung eine staatliche Sparkasse veräußern, die eine ihrer wichtigsten Einheiten darstellt, während die verbleibenden Einheiten hauptsächlich Verwaltungs- und Politikberatungsleistungen erbringen. In diesem Fall ist es unwahrscheinlich, dass die Darstellung des Abschlusses, die ein Finanzinstitut als Haupttätigkeit der Regierung festlegt, von Bedeutung sein wird.
- 1.4.15 Nur wenn die geänderte Struktur wahrscheinlich beibehalten wird oder eine alternative Darstellung Informationen liefert, die getreu dargestellt sind, und diese für Adressat:innen relevanter sind, sollte eine Einheit die Darstellung ihres Abschlusses ändern. Wird die Darstellungsform in einer derartigen Weise geändert, gliedert eine Einheit ihre Vergleichsinformationen gemäß Paragraph 1.4.19 um. Wenn eine Einheit diesen Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor einhält, ist eine Änderung der Darstellung zur Erfüllung nationaler Anforderungen zulässig, solange die überarbeitete Darstellung mit den Anforderungen dieses Standards übereinstimmt.

Vergleichsinformationen

- 1.4.16 ***Sofern eine Bestimmung dieses Standards nichts anderes zulässt oder vorschreibt, sind für alle nach diesem Standard im Abschluss anzugebenden numerischen Informationen Vergleichsinformationen für die vorangegangene Periode anzugeben, mit Ausnahme des Abschlusses für die Berichtsperiode, auf die dieser Standard erstmals angewendet wird. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der Berichtsperiode von Bedeutung sind.***
- 1.4.17 Dieser Standard verlangt die Darstellung einer Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und legt bestimmte Angaben fest, die in dieser Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und im Anhang zu dieser Aufstellung zu machen sind. Dieser Standard schließt die Aufstellung von zusätzlichen Berichten nicht aus. Teil 2 dieses Standards empfiehlt bestimmte zusätzliche Angaben. Wenn zusätzlich zur Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ein Abschluss erstellt wird oder Angaben gemacht werden, die durch Teil 2 dieses Standards empfohlen werden, wird auch die Angabe von Vergleichsinformationen empfohlen.
- 1.4.18 In manchen Fällen sind verbale Informationen, die in den Abschlüssen der vorangegangenen Periode(n) gemacht wurden, auch für die aktuelle Berichtsperiode von Bedeutung. Beispielsweise können Einzelheiten zu einem Rechtsstreit, dessen Ausgang zum letzten Abschlussstichtag ungewiss war und der noch nicht entschieden ist, in der laufenden Periode angegeben werden. Für die Adressat:innen ist es von Vorteil, wenn sie wissen, dass die Unsicherheit zum letzten Abschlussstichtag bestand und welche Schritte während der Berichtsperiode unternommen wurden, um die Unsicherheit zu beseitigen.

- 1.4.19 *Wenn die Darstellung oder die Gliederung der im Abschluss anzugebenden Posten geändert wird, sind die Vergleichsbeträge neu zu gliedern, es sei denn, dies ist undurchführbar, um die Vergleichbarkeit mit der Berichtsperiode zu gewährleisten, und die Art, der Betrag und der Grund für jede Neugliederung sind anzugeben. Wenn eine Umgliederung von Vergleichsbeträgen undurchführbar ist, hat eine Einheit den Grund für die Nichtumgliederung und die Art der Änderungen, die bei einer Umgliederung vorgenommen worden wären, anzugeben.*
- 1.4.20 Es können Umstände vorliegen, unter denen es undurchführbar ist, Vergleichsinformationen umzugliedern, um eine Vergleichbarkeit mit der laufenden Periode zu erreichen. Beispielsweise ist es möglich, dass Daten in der/den vorangegangenen Periode(n) auf eine Art gesammelt worden sind, die eine Neugliederung nicht zulässt, und eine Wiederherstellung der Informationen nicht durchführbar ist. In solchen Fällen ist die Art der Anpassung der Vergleichsbeträge, die vorgenommen worden wären, anzugeben.

Bezeichnung des Abschlusses

- 1.4.21 *Ein Abschluss muss eindeutig als solcher zu erkennen sein und sich von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, unterscheiden lassen.*
- 1.4.22 Dieser Standard wird nur auf den Abschluss angewandt und nicht auf andere Informationen, die in einem Geschäftsbericht oder einem anderen Dokument dargestellt werden. Daher ist es wichtig, dass Adressat:innen in der Lage sind, die auf der Grundlage dieses Standards erstellten Informationen von anderen Informationen zu unterscheiden, die für Adressat:innen nützlich sein können, aber nicht Gegenstand dieses Standards sind.
- 1.4.23 *Jeder Bestandteil des Abschlusses ist eindeutig zu bezeichnen. Zusätzlich sind die folgenden Informationen deutlich sichtbar darzustellen und zu wiederholen, falls es für das richtige Verständnis der dargestellten Informationen notwendig ist:*
- (a) der Name der berichtenden Einheit oder andere Identifikationsmittel;*
 - (b) ob sich ein Abschluss auf die einzelne Einheit oder eine Gruppe von Einheit bezieht;*
 - (c) der Abschlussstichtag oder die Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht, je nachdem, was für den entsprechenden Bestandteil des Abschlusses zutrifft;*
 - (d) die Darstellungswährung; und*
 - (e) der bei der Darstellung der Zahlen im Abschluss angewendete Präzisionsgrad.*
- 1.4.24 Die Anforderungen in Paragraph 1.4.23 werden normalerweise erfüllt, indem Seitenüberschriften und abgekürzte Spaltenüberschriften auf jeder Seite des Abschlusses aufgeführt werden. Die Wahl der besten Darstellungsform derartiger Informationen erfordert die Ausübung von Ermessen. Werden Abschlüsse beispielsweise elektronisch gelesen, können keine getrennten Seiten verwendet werden. In solchen Fällen werden die in Paragraph 1.4.23 festgelegten Posten ausreichend oft dargestellt, um das richtige Verständnis der enthaltenen Information sicherzustellen.
- 1.4.25 Ein Abschluss wird häufig verständlicher, wenn Informationen in Tausend- oder Millioneneinheiten der Darstellungswährung vorgelegt werden. Dies ist so lange akzeptabel, als der Präzisionsgrad der Darstellung angegeben wird und relevante Informationen nicht verloren gehen.

1.5 Fehlerkorrekturen

- 1.5.1 *Wenn ein Fehler in Bezug auf einen im Abschluss ausgewiesenen Zahlungsmittelbestand auftritt, ist der Betrag des Fehlers, der sich auf frühere Perioden bezieht, durch Anpassung der Zahlungsmittel zu Beginn der Periode anzugeben. Die Vergleichsinformationen sind anzupassen, es sei denn, dies ist undurchführbar.*
- 1.5.2 *Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss folgende Angaben zu machen:*
- (a) die Art des Fehlers, der sich auf eine frühere Periode bezieht;*
 - (b) den Betrag der Korrektur; und*
 - (c) die Tatsache, dass die Vergleichsinformationen angepasst wurden oder dass dies undurchführbar ist.*
- 1.5.3 Potenzielle Fehler in der laufenden Berichtsperiode, die in der laufenden Periode entdeckt werden, sind zu korrigieren, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird. Fehler bei der Aufstellung der Abschlüsse einer oder mehrerer früherer Perioden können in der laufenden Periode entdeckt werden. Fehler können infolge von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen oder Flüchtigkeitsfehlern entstehen. Wenn ein Fehler in Bezug auf eine frühere Periode festgestellt wird, wird der Anfangsbestand der Zahlungsmittel berichtigt, um den Fehler aus der früheren Periode zu korrigieren, und der Abschluss, einschließlich der Vergleichsinformationen für frühere Perioden, wird so dargestellt, als ob der Fehler in der Periode, in der er gemacht wurde, korrigiert worden wäre. Eine Erläuterung des Fehlers und seiner Berichtigung ist im Anhang enthalten.

- 1.5.4 Die Anpassung von Vergleichsinformationen führt nicht notwendigerweise zu einer Änderung von Abschlüssen, die vom Leitungsgremium genehmigt oder bei den Aufsichtsbehörden registriert oder eingereicht wurden. Nationale Gesetze können jedoch die Änderung eines solchen Abschlusses vorschreiben.
- 1.5.5 Dieser Standard verlangt die Darstellung einer Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und schließt die Darstellung anderer Abschlüsse nicht aus. Werden neben der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge weitere Abschlüsse dargestellt, so gelten die Anforderungen der Paragraphen 1.5.1 und 1.5.2 zur Korrektur von Fehlern auch für diese Abschlüsse.

1.6 Fremdwährung

Definitionen

- 1.6.1 *Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*
- Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Abschlussstichtag.*
- Eine Umrechnungsdifferenz ist die Differenz, die sich ergibt, wenn die gleiche Anzahl von Währungseinheiten zu unterschiedlichen Wechselkursen in eine andere Währung umgerechnet wird.*
- Der Wechselkurs ist das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.*
- Eine Fremdwährung ist jede Währung außer der Darstellungswährung der berichtenden Einheit.*
- Die Darstellungswährung ist die Währung, in der die Abschlüsse veröffentlicht werden.*
- Der Kassakurs ist der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.*

Behandlung von Zahlungsmiteingängen, -ausgängen und -beständen in Fremdwährung

- 1.6.2 *Zahlungsmiteingänge und -ausgänge aus Transaktionen in einer Fremdwährung sind in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge in der Darstellungswährung der Einheit aufzunehmen, indem auf den Fremdwährungsbetrag der Kassakurs zwischen der Darstellungswährung und der Fremdwährung am Tag der Eingänge und Ausgänge angewendet wird.*
- 1.6.3 *In Fremdwährung gehaltene Zahlungsmittelbestände sind zum Stichtagskurs umzurechnen.*
- 1.6.4 *Die Zahlungsmiteingänge und -ausgänge einer ausländischen beherrschten Einheit sind mit den Wechselkursen zwischen der Darstellungswährung und der Fremdwährung zum Zeitpunkt der Ein- und Ausgänge umzurechnen.*
- 1.6.5 *Eine Einheit hat den Betrag der Umrechnungsdifferenzen anzugeben, der als Ausgleichsposten zwischen dem Anfangs- und dem Endbestand der Zahlungsmittel der Perioden enthalten ist.*
- 1.6.6 *Weicht die Darstellungswährung von der Währung des Landes ab, in dem die Einheit ihren Sitz hat, ist der Grund für die Verwendung einer anderen Währung anzugeben. Der Grund für jede Änderung der Darstellungswährung ist ebenfalls anzugeben.*
- 1.6.7 *Regierungen und staatliche Einrichtungen können Transaktionen in Fremdwährungen durchführen, wie z. B. die Aufnahme von Fremdwährungskrediten, den Erhalt von Außenhilfe und sonstiger Hilfe in Form von Fremdwährung oder den Kauf von Gütern und Dienstleistungen, deren Kaufpreis als Fremdwährungsbetrag ausgewiesen ist. Sie können auch operative Aktivitäten im Ausland haben und Zahlungsmittel zu diesen operativen Aktivitäten im Ausland übertragen oder von diesen erhalten. Für die Einbeziehung von Transaktionen in Fremdwährung und operativen Aktivität im Ausland im Abschluss muss die Einheit Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände in der Währung darstellen, in der die berichtende Einheit ihren Abschluss darstellt.*
- 1.6.8 *Nicht realisierte Gewinne und Verluste aus Wechselkursänderungen sind nicht als Zahlungsmiteingänge und -ausgänge zu betrachten. Die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf Zahlungsmittel, die in Fremdwährung gehalten werden, werden jedoch in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge erfasst, um den Bestand an Zahlungsmitteln zu Beginn und am Ende der Periode abzustimmen. Dieser Betrag wird getrennt von den Zahlungsmiteingängen und -ausgängen ausgewiesen und enthält die Differenzen, wenn diese Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände zu den Wechselkursen am Ende der Berichtsperiode ausgewiesen worden wären.*

1.7 Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen

Definitionen

1.7.1 *Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*

Eine Rechnungslegungsgrundlage bezeichnet das Verfahren der doppelten Buchhaltung oder das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung wie in den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS und den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS definiert.

Der Jahreshaushalt bezeichnet beschlossene Budgetmittel für ein Jahr. Er enthält keine veröffentlichten Vorausschätzungen oder Prognosen für Zeiträume, die nach der Haushaltsperiode liegen.

Ein genehmigtes Budgetmittel ist die von einem gesetzgebenden Organ erteilte Genehmigung der Zuweisung von Mitteln für von der Legislative oder einem ähnlichen Organ festgelegte Zwecke.

Ein beschlossenes Budgetmittel ist die mit den für die Haushaltsperiode erwarteten Einnahmen oder Eingängen verbundene Ausgabenhoheit, die sich aus Gesetzen, Haushaltsgesetzen, Verordnungen der Regierung und anderen Entscheidungen ableitet.

Die Haushaltsgrundlage ist die Rechnungslegungsmethode, etwa nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung oder der Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder nach einem anderen Verfahren, nach der der Haushalt aufgestellt und die vom gesetzgebenden Organ genehmigt wurde.

Die vergleichbare Grundlage ist der Haushaltsvollzug, der basierend auf derselben Rechnungslegungs- und Klassifizierungsgrundlage sowie für dieselben Einheiten und dieselbe Periode dargestellt wird wie die beschlossenen Budgetmittel.

Der endgültige Haushaltsplan ist der ursprüngliche Haushaltsplan, bereinigt um alle Rücklagen, Überträge, Transfers, Zurechnungen, ergänzenden genehmigten Budgetmittel und anderen offiziellen Veränderungen der Rechtsvorschriften oder der Vorgaben ähnlicher Behörden, die auf die Haushaltsperiode anzuwenden sind.

Der Mehrjahreshaushalt sind beschlossene Budgetmittel für mehr als ein Jahr. Er enthält keine veröffentlichten Vorausschätzungen oder Prognosen für Zeiträume, die nach der Haushaltsperiode liegen.

Der ursprüngliche Haushaltsplan sind die ursprünglich beschlossenen Budgetmittel für die Haushaltsperiode.

Beschlossene Budgetmittel

1.7.2 Beschlossene Budgetmittel im Sinne dieses Standards spiegeln die erwarteten Einnahmen oder Eingänge wider, die im Jahres- oder Mehrjahreshaushalt auf der Grundlage aktueller Pläne und der erwarteten wirtschaftlichen Bedingungen während dieser Haushaltsperiode erwartet werden, sowie die Ausgaben oder Aufwendungen, die von einem gesetzgebenden Organ, d. h. der Legislative oder einer anderen zuständigen Behörde, genehmigt wurden. Beschlossene Budgetmittel sind keine Vorausschätzung oder Prognose, die auf Annahmen über künftige Ereignisse oder mögliche Managementmaßnahmen beruhen, mit deren Eintreten nicht unbedingt zu rechnen ist. Ebenso unterscheiden sich beschlossene Budgetmittel von zukunftsbezogenen Finanzinformationen, die in Form einer Vorausschätzung, einer Prognose oder einer Kombination aus beidem vorliegen können, z. B. eine Vorausschätzung für ein Jahr und eine Prognose für fünf Jahre.

1.7.3 In einigen Rechtsordnungen können Haushaltspläne im Rahmen des Genehmigungsverfahrens als Gesetz unterzeichnet werden. In anderen Rechtsordnungen kann die Genehmigung erfolgen, ohne dass der Haushaltplan zum Gesetz wird. Unabhängig vom Genehmigungsverfahren besteht das entscheidende Merkmal beschlossener Budgetmittel darin, dass die Hoheit zur Entnahme von Mitteln aus der Staatskasse oder einer ähnlichen Einrichtung für vereinbarte und festgelegte Zwecke von einem übergeordneten Gesetzgebungsorgan oder einer anderen geeigneten Behörde erteilt wird. Die beschlossenen Budgetmittel legen die Ausgabenhoheit für die festgelegten Posten fest. Die Ausgabenhoheit wird im Allgemeinen als die rechtliche Grenze angesehen, innerhalb derer sich eine Einheit bewegen muss. In einigen Rechtsordnungen können die beschlossenen Budgetmittel, für die die Einheit zur Rechenschaft gezogen werden kann, der ursprüngliche Haushaltsplan sein, in anderen der endgültige Haushaltsplan.

1.7.4 Wird ein Haushaltsplan nicht vor Beginn der Haushaltsperiode genehmigt, ist der ursprüngliche Haushaltsplan derjenige, der als erster für die Anwendung im Haushaltsjahr genehmigt wurde.

Ursprünglicher und endgültiger Haushaltsplan

- 1.7.5 Der ursprüngliche Haushaltsplan kann verbleibende genehmigte Budgetmittelbeträge beinhalten, die durch Gesetz automatisch von Vorjahren übertragen wurden. Der Haushaltsplanprozess der Regierung schließt in einigen Rechtsordnungen beispielsweise eine Rechtsvorschrift ein, die das automatische Übertragen von beschlossenen Budgetmitteln vorschreibt, um Verpflichtungen aus Vorjahren abzudecken. Verpflichtungen umfassen mögliche zukünftige Verbindlichkeiten, die auf laufenden vertraglichen Vereinbarungen beruhen. In einigen Rechtsordnungen können sie als Verpflichtungen oder Belastungen bezeichnet werden und umfassen ausstehende Bestellungen und Verträge, für die noch keine Güter oder Dienstleistungen erhalten wurden.
- 1.7.6 Ergänzende genehmigte Budgetmittel können erforderlich sein, wenn der ursprüngliche Haushaltsplan den Bedarf an Aufwendungen, z. B. aufgrund von Krieg oder Naturkatastrophen, nicht angemessen berücksichtigt hat. Darüber hinaus kann es während der Haushaltsperiode zu einem Minus bei den Eingängen kommen, und es können interne Transfers zwischen Haushaltsrubriken oder Posten erforderlich sein, um Änderungen der Finanzierungsprioritäten während der Periode Rechnung zu tragen. Infolgedessen kann es erforderlich sein, die einer Einheit oder Tätigkeit zugewiesenen Mittel gegenüber dem ursprünglich für die Periode beschlossenen Betrag zu kürzen, um die Haushaltsdisziplin zu wahren. Der endgültige Haushaltsplan enthält alle derartigen genehmigten Änderungen oder Ergänzungen.

Haushaltsvollzug

- 1.7.7 Dieser Standard verwendet den Begriff Haushaltsvollzug, um die Beträge zu beschreiben, die sich durch die Ausführung des Haushaltsplans ergeben. In einigen Rechtsordnungen können für „Haushaltsvollzug“ auch die Begriffe Haushaltsergebnis oder Haushaltsausführung oder ähnliche Begriffe verwendet werden.

Darstellung eines Vergleichs zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug

- 1.7.8 *Vorbehaltlich der Anforderungen des Paragraphen 1.7.17 hat eine Einheit ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich zu machen und einen Vergleich der Haushaltspläne, für die sie öffentlich rechenschaftspflichtig ist, und dem Haushaltsvollzug vorzulegen, und zwar entweder als zusätzlichen Bericht oder als zusätzliche Haushaltsplanspalten in der derzeit nach diesem Standard dargestellten Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge. Der Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug hat für jede Ebene der gesetzgebenden Aufsicht separat zu erfolgen:*
- (a) *die Beträge des ursprünglichen und des endgültigen Haushaltsplans;*
 - (b) *der Haushaltsvollzug nach einer vergleichbaren Grundlage; und*
 - (c) *in Form einer Anhangangabe, eine Erläuterung wesentlicher Unterschiede zwischen dem Haushaltsplan, für den die Einheit öffentlich zur Rechenschaft gezogen wird, und dem Haushaltsvollzug, es sei denn, eine solche Erläuterung ist in anderen öffentlichen Dokumenten enthalten, die in Verbindung mit dem Abschluss veröffentlicht wurden, und ein Querverweis auf diese Dokumente ist im Anhang enthalten.*

Anwendungsbereich

- 1.7.9 Dieser Standard ist auf alle Einheiten anzuwenden, die ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich machen müssen oder sich dazu entscheiden. Dieser Standard verlangt weder, dass beschlossene Budgetmittel öffentlich zugänglich gemacht werden, noch, dass im Abschluss Informationen über beschlossene Budgetmittel, die nicht öffentlich zugänglich sind, angegeben oder mit diesen verglichen werden.
- 1.7.10 In einigen Fällen werden die beschlossenen Budgetmittel so zusammengestellt, dass sie alle von einer Einheit des öffentlichen Sektors beherrschten operativen Aktivitäten umfassen. In anderen Fällen kann verlangt werden, dass separate beschlossene Budgetmittel für bestimmte operative Aktivitäten, Gruppen von Aktivitäten oder Einheiten, die in den Abschlüssen einer Regierung oder einer anderen Einheit des öffentlichen Sektors enthalten sind, öffentlich zugänglich gemacht werden. Dies kann der Fall sein, wenn der Abschluss einer Regierung beispielsweise Regierungsbehörden oder -maßnahmen umfasst, die über operative Autonomie verfügen und ihre eigenen Haushaltspläne aufstellen, oder wenn ein Haushaltsplan nur für den Sektor Staat des Gesamtstaats aufgestellt wird. Dieser Standard ist auf alle Einheiten anzuwenden, die Abschlüsse darstellen, wenn beschlossene Budgetmittel für die Einheit oder Teile davon öffentlich zugänglich gemacht werden.

Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug

- 1.7.11 Die Darstellung des ursprünglichen und endgültigen Haushaltsplans und des Haushaltsvollzugs im Abschluss auf einer mit dem öffentlich zugänglichen Haushaltsplan vergleichbaren Grundlage vervollständigt den Kreislauf der Rechenschaftspflicht, indem sie die Abschlussadressat:innen in die Lage versetzt, zu erkennen, ob die Mittel in Übereinstimmung mit den beschlossenen Budgetmitteln beschafft und verwendet wurden. Differenzen zwischen dem Haushaltsvollzug und dem Haushaltsplan, unabhängig davon, ob es sich um den ursprünglichen oder den endgültigen Haushaltsplan handelt (oft als „Abweichung“ in der Rechnungslegung bezeichnet), können ebenfalls der Vollständigkeit halber in den Abschlüssen dargestellt werden.

- 1.7.12 Eine Erläuterung der wesentlichen Differenzen zwischen dem Haushaltsvollzug und dem Haushaltsplan wird Adressat:innen dabei helfen, die Gründe für wesentliche Abweichungen von den beschlossenen Budgetmitteln, für die die Einheit zur Rechenschaft gezogen werden kann, zu verstehen.
- 1.7.13 Eine Einheit kann verpflichtet sein oder sich dazu entscheiden, ihren ursprünglichen Haushaltsplan, ihren endgültigen Haushaltsplan oder beides öffentlich zugänglich zu machen. In den Fällen, in denen sowohl der ursprüngliche als auch der endgültige Haushaltsplan öffentlich zugänglich gemacht werden müssen, enthalten die Rechtsvorschriften, Verordnungen oder sonstigen Autoritäten häufig Leitlinien, ob die Erläuterung wesentlicher Unterschiede zwischen dem Haushaltsvollzug und dem ursprünglichen Haushaltsplan oder dem Haushaltsvollzug und dem endgültigen Haushaltsplan gemäß Paragraph 1.7.8(c) erforderlich ist. In Ermangelung solcher Leitlinien können wesentliche Unterschiede beispielsweise anhand von Unterschieden zwischen dem Haushaltsvollzug und dem ursprünglichen Haushaltsplan bestimmt werden, um sich auf die Leistung gegenüber dem ursprünglichen Haushaltsplan zu konzentrieren, oder Unterschieden zwischen dem Haushaltsvollzug und dem endgültigen Haushaltsplan, um sich auf die Einhaltung des endgültigen Haushaltsplans zu konzentrieren.
- 1.7.14 In vielen Fällen wird der endgültige Haushaltsplan und der Haushaltsvollzug gleich sein. Das liegt daran, dass die Ausführung des Haushaltsplans während der Berichtsperiode überwacht und der ursprüngliche Haushaltsplan schrittweise überarbeitet wird, um veränderten Bedingungen, veränderten Umständen und Erfahrungen während der Berichtsperiode Rechnung zu tragen. Paragraph 1.7.23 dieses Standards verlangt die Angabe einer Erläuterung der Gründe für Änderungen zwischen ursprünglichem und endgültigem Haushaltsplan. Diese Angabe wird zusammen mit dem in Paragraph 1.7.8 geforderten Angaben sicherstellen, dass Einheiten, die ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich machen, öffentlich für ihre Leistung und die Einhaltung der entsprechenden beschlossenen Budgetmittel verantwortlich gemacht werden.
- 1.7.15 Erläuterungen und Analysen des Managements, Geschäftsberichte oder andere öffentliche Berichte, die Kommentare zu den Leistungen und Errungenschaften der Einheit während der Berichtsperiode enthalten, einschließlich Erläuterungen zu wesentlichen Unterschieden von den Haushaltsplänen, werden oft in Verbindung mit dem Abschluss veröffentlicht. Gemäß Paragraph 1.7.8(c) dieses Standards sind Erläuterungen zu wesentlichen Unterschieden zwischen Haushaltsvollzug und Haushaltsplan in den Anhang zum Abschluss aufzunehmen, es sei denn, sie sind in anderen öffentlichen Berichten und Dokumenten enthalten, die in Verbindung mit dem Abschluss veröffentlicht wurden, und im Anhang zum Abschluss werden die Berichte oder Dokumente genannt, in denen die Erläuterungen zu finden sind.
- 1.7.16 Werden beschlossene Budgetmittel nur für einige der in den Abschluss einbezogenen Einheiten oder Aktivitäten öffentlich zugänglich gemacht, so gelten die Vorschriften des Paragraphen 1.7.8 nur für die in den beschlossenen Budgetmitteln aufgeführten Einheiten oder Aktivitäten. Dies bedeutet, dass in Fällen, in denen beispielsweise ein Haushaltsplan nur für den Sektor Staat einer gesamtstaatlichen Berichtseinheit erstellt wird, die in Paragraph 1.7.8 geforderten Angaben nur für den Sektor Staat der Regierung gemacht werden.

Darstellung

- 1.7.17 ***Eine Einheit hat einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug als zusätzliche Haushaltsplanspalten in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge nur dann darzustellen, wenn der Abschluss und der Haushaltsplan auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt werden.***
- 1.7.18 Der Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug kann in einem gesonderten Abschluss („Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug“ oder einer ähnlich betitelte Aufstellung) dargestellt werden. Wenn der Abschluss und der Haushaltsplan auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt werden – d. h. auf der gleichen Rechnungslegungsgrundlage für die gleiche Einheit und die gleiche Berichtsperiode und mit der gleichen Klassifizierungsstruktur – können alternativ zusätzliche Spalten in der gemäß diesem Standard dargestellten Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge aufgenommen werden. In diesen zusätzlichen Spalten werden der ursprüngliche und endgültige Haushaltsplan und falls die Einheit dies wünscht, die Unterschiede zwischen dem Haushaltsplan und dem Haushaltsvollzug angegeben.
- 1.7.19 Wenn der Haushaltsplan und der Abschluss nicht auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt werden, wird eine gesonderte Aufstellung über den Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug erstellt. Um sicherzustellen, dass die Leser:innen Finanzinformationen, die auf unterschiedlichen Grundlagen erstellt wurden, nicht falsch interpretieren, könnte es in diesen Fällen sinnvoll sein, im Abschluss klarzustellen, dass die Grundlage für den Haushaltsplan und die Rechnungslegungsgrundlage unterschiedliche sind und dass die Aufstellung über den Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug auf der Grundlage des Haushaltsplans erstellt wird.

Grad der Zusammenfassung

- 1.7.20 Dokumente zum Haushaltsplan können sehr detailliert über bestimmte Tätigkeiten, Maßnahmen oder Einheiten Auskunft geben. Diese Details werden häufig in umfangreichen Gruppen unter gemeinsamen Haushaltsrubriken, Haushaltsklassifizierungen oder Haushaltsoberbegriffen zusammengefasst, um der Legislative oder einem anderen maßgeblichen Organ vorgelegt und von diesem genehmigt zu werden. Die Angabe von Haushaltsplan- und Haushaltsvollzugsinformationen, die mit diesen umfangreichen Gruppen und Haushaltsrubriken oder -oberbegriffen übereinstimmen, stellt sicher, dass Vergleiche auf der in den Haushaltsdokumenten angegebenen Ebene der Aufsicht durch die Legislative oder ein anderes maßgebliches Organ vorgenommen werden.
- 1.7.21 In einigen Fällen müssen die detaillierten Finanzinformationen, die in den beschlossenen Budgetmitteln enthalten sind, für die Darstellung in den Abschlüssen gemäß den Anforderungen dieses Standards zusammengefasst werden. Eine solche Zusammenlegung kann notwendig sein, um eine Informationsflut zu vermeiden und um die relevanten Ebenen der Aufsicht durch den Gesetzgeber oder andere maßgebliche Organe widerzuspiegeln. Die Bestimmung des Grades der Zusammenfassung erfordert ein pflichtgemäßes Ermessen. Dieses Ermessen wird im Zusammenhang mit der Zielsetzung dieses Standards und den qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung, wie sie in Paragraph 1.3.27 dargelegt sind, vorgenommen.
- 1.7.22 Zusätzliche Haushaltsinformationen, einschließlich Informationen über die erbrachten Leistungen, können in anderen Dokumenten als den Abschlüssen dargestellt werden. Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Aufnahme eines Querverweises zu solchen Dokumenten.

Änderungen vom ursprünglichen zum endgültigen Haushaltsplan

- 1.7.23 *Eine Einheit hat Erläuterungen darzustellen, ob Änderungen zwischen dem ursprünglichen und dem endgültigen Haushaltsplan aufgrund von Umverteilungen innerhalb des Haushaltsplans oder anderen Faktoren gemacht wurden, entweder:*
- (a) in Form einer Anhangangabe im Abschluss; oder*
 - (b) in einem Bericht, der vorher, zur gleichen Zeit oder in Verbindung mit dem Abschluss veröffentlicht wurde und hat einen Querverweis zu diesem Bericht im Anhang zum Abschluss zu enthalten.*
- 1.7.24 Der endgültige Haushaltsplan beinhaltet alle Änderungen die durch gesetzgeberische Maßnahmen oder andere festgelegte Hoheiten, den ursprünglichen Haushaltsplan zu überarbeiten, genehmigt wurden. In Übereinstimmung mit den Anforderungen dieses Standards ist in den Anhang zum Abschluss oder in einen gesonderten Bericht, der vor, in Verbindung mit oder gleichzeitig mit dem Abschluss veröffentlicht wird, eine Erläuterung der Änderungen zwischen dem ursprünglichen und dem endgültigen Haushaltsplan aufzunehmen. Diese Erläuterung enthält beispielsweise Angaben darüber, ob die Änderungen auf Umschichtungen innerhalb des ursprünglichen Haushaltsplans oder auf andere Faktoren zurückzuführen sind, wie etwa Änderungen der allgemeinen Haushaltsplanparameter, einschließlich Änderungen der Regierungspolitik. Solche Angaben werden häufig in Erläuterungen des Managements oder einem ähnlichen Bericht über die Geschäftstätigkeit gemacht, der in Verbindung mit dem Abschluss, aber nicht als Teil desselben veröffentlicht wird. Solche Angaben können auch in den Berichten zum Haushaltsvollzug enthalten sein, die von den Regierungen zur Berichterstattung über die Ausführung des Haushaltsplans herausgegeben werden. Werden solche Angaben in einem zusätzlichen Bericht anstatt im Anhang zum Abschluss gemacht, ist im Anhang ein Querverweis zu diesem Bericht enthalten.

Vergleichbare Grundlage

- 1.7.25 *Ein Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug soll auf einer vergleichbaren Grundlage zum Haushaltsplan dargestellt werden.*
- 1.7.26 Der Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug wird anhand derselben Rechnungslegungsgrundlage (Verfahren der doppelten Buchführung, Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder andere Basis), derselben Klassifizierungsbasis und für die gleichen Einheiten und Perioden wie die beschlossenen Budgetmittel dargestellt. Dadurch wird sichergestellt, dass die Angabe von Informationen über die Einhaltung des Haushaltsplans im Abschluss auf derselben Grundlage erfolgt wie der Haushaltsplan selbst. In einigen Fällen kann dies bedeuten, dass ein Vergleich von Haushaltsplan und Haushaltsvollzug auf einer anderen Rechnungslegungsgrundlage, für eine andere Gruppe von Aktivitäten und mit einem anderen Darstellungs- oder Klassifizierungsformat als dem für den Abschluss angenommenen dargestellt wird.
- 1.7.27 Wie in Paragraph 1.7.10 erwähnt, können für einzelne Einheiten oder bestimmte Aktivitäten, die die berichtenden Einheit bilden, gesonderte Haushaltspläne genehmigt und öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesem Fall können die gesonderten Haushaltspläne für die Darstellung im Abschluss in Übereinstimmung mit den Anforderungen und Empfehlungen dieses Standards neu zusammengestellt werden. Wenn eine solche Zusammenstellung erfolgt, wird sie keine Änderungen oder Überarbeitungen der beschlossenen Budgetmittel beinhalten. Der Grund dafür ist, dass dieser Standard einen Vergleich des Haushaltsvollzugs mit den beschlossenen Budgetmitteln verlangt.

- 1.7.28 Einheiten können verschiedene Rechnungslegungsgrundlagen für die Aufstellung ihrer Abschlüsse und ihrer beschlossenen Budgetmittel anwenden. In einigen, wenn auch seltenen, Fällen, kann eine Regierung oder Regierungsbehörde beispielsweise ihre Abschlüsse nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erstellen und ihren Haushalt nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung erstellen. Darüber hinaus können sich Haushaltspläne auf Verpflichtungen zur Ausgabe von Mitteln in der Zukunft und Änderungen dieser Verpflichtungen konzentrieren oder Informationen darüber enthalten, während im Abschluss Zahlungsmiteingänge, -ausgänge sowie deren Bestände ausgewiesen werden. Allerdings sind die Einheiten, die im Haushaltsplan erfasst sind und jene, die von der Finanzberichterstattung erfasst sind, oft identisch. Auch die Periode, für die der Haushaltsplan erstellt wird, und die für den Haushaltsplan gewählte Klassifizierungsgrundlage spiegeln sich häufig in den Abschlüssen wider. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass das Rechnungslegungssystem die Finanzinformationen so erfasst und ausweist, dass ein Vergleich von Haushaltsplan und Haushaltsvollzug für das Management und für Rechenschaftszwecke erleichtert wird, z. B. für die Überwachung der Fortschritte beim Haushaltsvollzug während der Haushaltsperiode und für eine relevante und zeitnahe Berichterstattung an die Regierung, die Öffentlichkeit und andere Adressat:innen.
- 1.7.29 In einigen Rechtsordnungen können Haushalte nach der Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung in Übereinstimmung mit einem statistischen Berichterstattungssystem erstellt werden, das andere Einheiten und Aktivitäten als die in den Abschlüssen enthaltenen umfasst. Beispielsweise können sich Haushaltspläne, die in Übereinstimmung mit einem statistischen Berichterstattungssystem erstellt werden, auf den Sektor Staat konzentrieren und nur Einheiten umfassen, die als Haupttätigkeit die „primären“ oder „nicht marktbezogenen“ Funktionen des Staates erfüllen, während in den Abschlüssen über alle vom Staat beherrschten Aktivitäten, einschließlich der Geschäftsaktivitäten des Staates, berichtet wird.
- 1.7.30 In statistischen Berichterstattungsmodellen kann der Sektor Staat die Ebenen nationale, regionale und kommunale Regierung umfassen. In einigen Rechtsordnungen kann die nationale Regierung die regionalen und kommunalen Regierungen beherrschen, diese Regierungen in ihren Abschlüssen konsolidieren und beschlossene Budgetmittel entwickeln, die alle drei Ebenen der Regierung umfassen, und verlangen, dass diese öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesen Fällen gelten die Vorschriften dieses Standards für die Abschlüsse dieser nationalen Regierungseinheiten. Wenn jedoch eine nationale Regierung keine Beherrschung über kommunale Regierungen ausübt, werden die konsolidierten Abschlüsse der nationalen Regierung keine regionalen oder kommunalen Regierungen, die sie nicht beherrscht, konsolidieren. Es können jedoch Einzelabschlüsse für diese Regierungsebene aufgestellt werden. Die Anforderungen dieses Standards sind nur dann auf die Abschlüsse von staatlichen Einrichtungen anzuwenden, wenn beschlossene Budgetmittel für die von ihnen beherrschten Einheiten und Aktivitäten oder Teilbereiche davon öffentlich zugänglich gemacht werden.

Mehrjahreshaushalt

- 1.7.31 Einige Regierungen und andere Einheiten genehmigen einen Mehrjahreshaushalt und machen diesen öffentlich zugänglich anstatt eines Jahreshaushalts. Normalerweise enthält der Mehrjahreshaushalt eine Reihe an Jahreshaushalten oder Jahreshaushaltszielen. Die beschlossenen Budgetmittel für jedes Jahr spiegeln die Anwendung der Haushaltspolitik in Verbindung mit dem Mehrjahreshaushalt für diese Periode wider. In einigen Fällen sieht der Mehrjahreshaushalt vor, dass die in einem Jahr nicht verwendeten Mittel übertragen werden können.
- 1.7.32 Regierungen und andere Einheiten mit Mehrjahreshaushalt können je nach Art der Verabschiedung ihres Haushalts unterschiedliche Ansätze zur Ermittlung ihres ursprünglichen und endgültigen Haushaltsplans verfolgen. So kann eine Regierung beispielsweise einen Zweijahreshaushalt verabschieden, der zwei genehmigte Jahreshaushalte enthält. In diesem Fall sind ein ursprünglicher und ein endgültiger genehmigter Haushaltsplan für jeden Jahreshaushalt erkennbar. Wenn nicht in Anspruch genommene genehmigte Budgetmittel aus dem ersten Jahr des Zweijahreshaushaltsplans rechtmäßig im zweiten Jahr ausgegeben werden dürfen, wird der „ursprüngliche“ Haushaltsplan für den Zeitraum des zweiten Jahres um diese „übertragenen“ Beträge erhöht. In den seltenen Fällen, in denen eine Regierung einen Zweijahreshaushalt oder einen anderen Mehrperiodenhaushalt verabschiedet, der die Haushaltspläne nicht ausdrücklich nach den einzelnen Jahren trennt, kann ein Ermessen erforderlich sein, um festzustellen, welche Beträge den einzelnen Jahren bei der Bestimmung der Jahreshaushalte für die Zwecke dieses Standards zuzuordnen sind. Beispielsweise umfassen die ursprünglichen und endgültigen beschlossenen Budgetmittel für das erste Jahr einer Zweijahresperiode alle beschlossenen Kapitalerwerbe für die Zweijahresperiode, die während des ersten Jahres getätigt wurden, zusammen mit dem Betrag der wiederkehrenden Einnahmen und Aufwendungen, die diesem Jahr zuzuordnen sind. Die nicht ausgegebenen Beträge aus der ersten Jahresperiode würden dann in den „ursprünglichen“ Haushaltsplan aufgenommen werden, und dieser Haushaltsplan würde zusammen mit etwaigen Änderungen den endgültigen Haushaltsplan für das zweite Jahr bilden. Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Angabe der Beziehung zwischen dem Haushaltsplan und dem Haushaltsvollzug während der Haushaltsperiode.

Anhangangaben zu Haushaltsgrundlage, Zeit und Anwendungsbereich

- 1.7.33 ***Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss die Haushaltsgrundlage und Klassifizierungsgrundlage anzugeben, die für die beschlossenen Budgetmittel angewendet wurde.***
- 1.7.34 Es kann zu Unterschieden zwischen der Rechnungslegungsgrundlage (Einnahmen-/Ausgabenrechnung, doppelten Buchhaltung oder eine Modifizierung davon), die für die Aufstellung und Darstellung des Haushaltsplans verwendet wurde, und jener, die für den Abschluss verwendet wurde, kommen. Diese Unterschiede können auftreten, wenn das Rechnungslegungssystem und das Haushaltsplansystem Informationen aus unterschiedlichen Blickwinkeln zusammenstellen – der Haushalt kann sich auf Zahlungsflüsse plus bestimmte Rechnungsabgrenzungsposten und Verpflichtungen konzentrieren, während die Abschlüsse Zahlungsmiteingänge und Zahlungsmittelausgänge ausweisen.
- 1.7.35 Die für die Darstellung der beschlossenen Budgetmittel gewählten Formate und Klassifizierungsschemata können auch von den für die Abschlüsse gewählten Formaten abweichen. In beschlossenen Budgetmitteln können die Posten auf der gleichen Grundlage wie in den Abschlüssen klassifiziert werden, z. B. Aufwendungen nach wirtschaftlicher Art (Arbeitnehmer:innenentgelt, Material und Verbrauchsgüter, Zuschüsse und Transfers, usw.) oder nach Funktion (Gesundheit, Bildung, usw.). Alternativ kann der Haushaltsplan die Posten nach spezifischen politischen Maßnahmen (z. B. Armutsbekämpfung oder Bekämpfung ansteckender Krankheiten) oder nach Maßnahmenkomponenten klassifizieren, die mit Leistungszielen verknüpft sind (z. B. Studenten, die ein Hochschulstudium absolvieren oder chirurgische Eingriffe, die von der Notaufnahme durchgeführt werden), die sich von den Klassifizierungen in den Abschlüssen unterscheiden. Außerdem kann ein wiederkehrender Haushalt für laufende Maßnahmen (z. B. im Bildungs- oder Gesundheitswesen) getrennt von einem Kapitalhaushalt für Investitionsausgaben (z. B. für Infrastruktur oder Gebäude) genehmigt werden.
- 1.7.36 Die Angabe der Haushaltsgrundlage und der Klassifizierungsgrundlage, die für die Erstellung und Darstellung der beschlossenen Budgetmittel verwendet werden, wird den Adressat:innen helfen, die Beziehung zwischen dem Haushaltsplan und den in den Abschlüssen angegebenen Rechnungslegungsinformationen besser zu verstehen.
- 1.7.37 ***Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss die Periode der beschlossenen Budgetmittel anzugeben.***
- 1.7.38 Ein Abschluss wird mindestens jährlich aufgestellt. Einheiten können Haushaltspläne für ein Jahr oder für mehrere Jahre genehmigen. Die Angabe der Periode, auf die sich die beschlossenen Budgetmittel beziehen, wenn diese Periode von der für den Abschluss angewendeten Berichtsperiode abweicht, wird den Adressat:innen dieses Abschlusses helfen, die Beziehung zwischen den Haushaltsdaten und dem Haushaltsvergleich und dem Abschluss besser zu verstehen. Die Angabe der Periode, auf die sich die beschlossenen Budgetmittel beziehen, wenn diese Periode mit der Periode übereinstimmt, auf die sich der Abschluss bezieht, hat ebenfalls eine nützliche Bestätigungsfunktion, insbesondere in Rechtsordnungen, in denen auch Zwischenhaushaltspläne und -abschlüsse und -berichte erstellt werden.
- 1.7.39 ***Eine Einheit hat im Anhang zum Abschluss die Einheiten, die in den beschlossenen Budgetmittel eingeschlossen sind, festzulegen.***
- 1.7.40 Paragraph 2.1.37 von Teil 2 dieses Standards empfiehlt beherrschenden Einheiten, einen konsolidierten Abschluss aufzustellen und darzustellen, der haushaltsplanabhängige Einheiten und kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors, die von der Regierung beherrscht werden, umfassen. Wie in Paragraph 1.7.29 erwähnt, können jedoch beschlossene Budgetmittel, die nach statistischen Berichterstellungsmethoden erstellt werden, nicht die operativen Aktivitäten der Regierung umfassen, die auf kommerzieller oder marktbezogener Grundlage durchgeführt werden. Gemäß den Anforderungen in Paragraph 1.7.25 werden Haushaltsplan und Haushaltsvollzug auf einer vergleichbaren Grundlage dargestellt. Die Angabe der vom Haushaltsplan umfassten Einheiten wird es den Adressat:innen ermöglichen, zu erkennen, inwieweit die Aktivitäten der Einheit den beschlossenen Budgetmitteln unterliegen und wie sich die Einheit des Haushaltsplans von der im Abschluss abgebildeten Einheit unterscheidet.

Abstimmung des Haushaltsvollzugs auf einer vergleichbaren Grundlage und des Haushaltsvollzugs im Abschluss

- 1.7.41 ***Werden der Abschluss und der Haushaltsplan nicht auf einer vergleichbaren Grundlage erstellt, so ist der Haushaltsvollzug, der gemäß Paragraph 1.7.25 auf einer vergleichbaren Grundlage wie jene des Haushaltsplans dargestellt wird, auf die Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge abzustimmen, wobei die Unterschiede in Bezug auf Grundlage, Zeitpunkt und Einheit gesondert anzugeben sind: Die Abstimmung soll zusammen mit dem Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug oder im Anhang zum Abschluss dargestellt werden.***
- 1.7.42 Unterschiede zwischen dem Haushaltsvollzug auf vergleichbarer Grundlage und dem Haushaltsvollzug im Abschluss können wie folgt klassifiziert werden:
- (a) Unterschiede der Haushaltsgrundlage, die auftreten, wenn die beschlossenen Budgetmittel auf einer anderen Grundlage als der Rechnungslegungsgrundlage aufgestellt werden. Wenn der Haushaltsplan zum Beispiel nach der doppelten Buchhaltung oder der modifizierten Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellt wird und der Abschluss nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung;

- (b) zeitliche Unterschiede, die auftreten, wenn die Haushaltsperiode sich von der Berichtsperiode des Abschlusses unterscheidet; und
- (c) Unterschiede bei den Einheiten, die auftreten, wenn der Haushaltsplan Programme oder Einheiten, die Teil der Einheit sind, die den Abschluss aufstellt, auslässt.

Es können auch Unterschiede bei den Formaten und Klassifizierungsschemata auftreten, die für die Darstellung des Abschlusses angewendet werden.

- 1.7.43 Der gemäß Paragraph 1.7.41 dieses Standards verlangte Abgleich wird es der Einheit ermöglichen, ihren Rechenschaftspflichten besser nachzukommen, indem die Hauptursachen für Unterschiede zwischen dem Haushaltsvollzug auf der Grundlage des Haushaltsplans und der in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ausgewiesenen Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ermittelt werden. Dieser Standard schließt nicht aus, dass jede größere Gesamt- und Zwischensumme oder jede Gruppe von Posten, die in einem Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug dargestellt werden, mit den entsprechenden Beträgen in den Abschlüssen abgestimmt werden.
- 1.7.44 Für Einheiten, die sowohl den Haushaltsplan als auch den Abschluss nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erstellen, ist ein Abgleich nicht erforderlich, wenn der Haushaltsplan für dieselbe Periode erstellt wird, dieselben Einheiten umfasst und dasselbe Darstellungsformat wie der Abschluss verwendet. Bei anderen Einheiten, die für den Haushaltsplan und den Abschluss dieselbe Rechnungslegungsgrundlage verwenden, kann es Unterschiede in Bezug auf das Darstellungsformat, die berichtende Einheit oder die Berichtsperiode geben; so können die beschlossenen Budgetmittel beispielsweise eine andere Klassifizierung oder ein anderes Darstellungsformat als der Abschluss haben, nur nicht kommerzielle Tätigkeiten der Einheit umfassen oder ein Mehrjahreshaushalt sein. Ein Abgleich wäre erforderlich, wenn es Unterschiede in der Darstellung, im Zeitplan oder bei den Einheiten zwischen dem Haushaltsplan und den auf derselben Rechnungslegungsgrundlage erstellten Abschlüssen gibt.
- 1.7.45 *Die Angabe von Vergleichsinformationen in Bezug auf die vorherige Periode in Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Standards ist nicht erforderlich.*
- 1.7.46 Dieser Standard verlangt einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug im Abschluss einer Einheit, die ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich macht. Er verlangt weder, dass ein Vergleich des Haushaltsvollzugs einer früheren Periode mit dem Haushaltsplan dieser früheren Periode angegeben wird, noch verlangt er, dass die entsprechenden Erläuterungen der Unterschiede zwischen dem Haushaltsvollzug und dem Haushaltsplan dieser früheren Periode im Abschluss der aktuellen Periode angegeben werden.

1.8 Zeitpunkt des Inkrafttretens von Teil 1 und Übergangsvorschriften

Übergangsvorschriften

- 1.8.1 *Einheiten, die den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS erstmals anwenden, haben alle seine Bestimmungen ab dem Tag der erstmaligen Anwendung anzuwenden.*
- 1.8.2 *Einheiten, die den Abschluss derzeit gemäß dem ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS darstellen, müssen die Anforderungen dieses Standards bis zum 1. Januar 2019 nicht erfüllen.*
- 1.8.3 *Wenn Einheiten die Übergangsvorschriften des Paragraphen 1.8.2 anwenden, haben sie die Rechnungslegungsmethoden, die sie noch nicht anwenden, anzugeben.*
- 1.8.4 Wenn eine Einheit den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS erstmals anwendet, ist dieser Standard auf den Jahresabschluss der Einheit, für Perioden anzuwenden, die am oder nach dem Tag der Anwendung beginnen. Die Übergangsvorschriften schaffen für Einheiten, die derzeit den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwenden, eine Periode von zwei Jahren ab dem Inkrafttreten dieses Standards, um alle Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Einheiten, die diese Übergangsvorschriften in Anspruch nehmen, haben die Bestimmungen, die sie noch nicht vollständig anwenden, festzulegen. Alle Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die aus der erstmaligen Anwendung dieses Standards resultieren, sind gemäß den Anforderungen der Paragraphen 1.8.11 bis 1.8.13 unterhalb zu bilanzieren.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- 1.8.5 *Dieser Standard ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn eine Einheit diesen Standard für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2019 beginnt, so ist dies anzugeben.*
- 1.8.6 Dieser Standard ist auf Einheiten anzuwenden, die den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS erstmals anwenden und auf Einheiten, die den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS bereits anwenden.

Rücknahme des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007)

- 1.8.7 *Dieser Standard ersetzt den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS – Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, der im Jahr 2007 veröffentlicht wurde.*
- 1.8.8 Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS wurde erstmals im Jahr 2003 veröffentlicht. Er ist auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2004 beginnen. Er wurde im Jahr 2006 und 2007 durch zusätzliche Anforderungen und Empfehlungen, die die Berichterstattung von Haushaltsinformationen bzw. Außenhilfe behandeln, aktualisiert. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der zusätzlichen Anforderungen in Abschnitt 9, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, und Abschnitt 10, *Empfangende von Außenhilfe*, in Teil 1 dieses Standards war auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen.
- 1.8.9 Dieser Standard wurde im Jahr 2017 veröffentlicht. Er ersetzt den zuvor im Jahr 2007 veröffentlichten Standard. Er wurde überarbeitet, um Erleichterungsmöglichkeiten für die Anforderung der Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen und der Angabe von Informationen über Zahlungen Dritter und Außenhilfe, die in Teil 1 des im Jahr 2007 veröffentlichten Standards enthalten waren, einzuführen. Einige dieser Anforderungen sind nun als Empfehlungen in Teil 2 dieses Standards enthalten. Dieser Standard wurde auch geändert, um besser mit dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das Rahmenkonzept) und den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS in Einklang zu stehen.
- 1.8.10 Die Kombination von Anforderungen und Empfehlungen in Teil 1 und Teil 2 dieses Standards bedeutet, dass in vielen, wenn auch nicht notwendigerweise in allen Fällen, Informationen, die in Abschlüssen dargestellt werden, die in Übereinstimmung mit dem ersetzten Standard erstellt wurden, auch in Abschlüssen dargestellt werden, die in Übereinstimmung mit diesem Standard erstellt wurden. Einheiten, die Abschlüsse dargestellt haben, die mit dem ersetzten Standard in Einklang stehen, müssen jedoch die Anforderungen und Empfehlungen in diesem Standard überprüfen, um sicherzustellen, dass sie weiterhin konform sind.

Änderungen der Rechnungslegungsmethoden von Einheiten, die den ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwenden

- 1.8.11 *Erfordert die Anwendung dieses Standards eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden einer Einheit, die derzeit den ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwendet, so hat die Einheit die Änderung rückwirkend anzuwenden, indem sie den Anfangsbestand an Zahlungsmitteln der aktuellen Periode und die anderen für die unmittelbar vorangegangene dargestellte Periode ausgewiesenen Vergleichsbeträge so anpasst, als ob die neue Rechnungslegungsmethode schon immer angewandt worden wäre.*
- 1.8.12 *Wenn es für eine Einheit, die derzeit den ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwendet, undurchführbar ist, die kumulierte Auswirkung der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf die unmittelbar vorangegangene dargestellte Periode zu Beginn der aktuellen Periode zu bestimmen, muss die Einheit:*
- (a) *die neue Rechnungslegungsmethode auf Transaktionen, sonstige Ereignisse und Bedingungen anwenden, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Rechnungslegungsmethode eintreten; und*
 - (b) *die Auswirkungen der neuen Methoden auf die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände der derzeitigen Periode und zukünftigen Periode, die durch die Änderung betroffen sind, erfassen.*
- 1.8.13 *Wenn die erstmalige Anwendung dieses Standards durch eine Einheit, die gegenwärtig den ersetzten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwendet, (a) eine Auswirkung auf die Berichtsperiode oder die unmittelbar vorangegangene Periode hat oder (b) eine solche Auswirkung hätte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags ist undurchführbar, so hat die Einheit Folgendes anzugeben:*
- (a) *die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;*
 - (b) *den Korrekturbetrag für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für die vorangegangene dargestellte Periode;*
 - (c) *sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 1.8.11 undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.*

Grundlagen für die Entscheidungsfindung – auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierender IPSAS Teil 1

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden dem IPSAS, Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Die Grundlagen für die Entscheidungsfindung, die auf Teil 2 dieses Standards folgen, behandeln die Änderungen der Empfehlungen in Teil 2.

Einführung

GE1 Der IPSAS, *Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung*, wurde im Januar 2003 veröffentlicht und im Jahr 2006 mit zusätzlichen Anforderungen und Empfehlungen über die Darstellung von Haushaltsinformationen und im Jahr 2007 über Außenhilfe aktualisiert. Er besteht aus zwei Teilen: Teil 1 legt die Anforderungen fest, die von einer berichtenden Einheit, deren Abschluss für allgemeine Zwecke mit diesem Standard in Einklang steht, angewendet werden müssen. Teil 2 legt empfohlene zusätzliche Angaben fest, die zusätzliche Informationen, die für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung nützlich sind, liefern, und jene Einheiten unterstützen, die auf die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS der Finanzberichterstattung umsteigen und diese anwenden wollen.

Gründe für die und Anwendungsbereich der Überprüfung

GE2 Während es unterschiedliche Ansichten darüber gibt, wie viele Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwenden, ist man sich einig, dass er nicht großflächig angewendet wird. Die Anforderungen an Konsolidierung, Außenhilfe und Zahlungen Dritter wurden von der IPSASB-Task-Force, die zur Überprüfung der Funktionsweise der IPSAS eingerichtet wurde (IPSASB Task Force Report 2010) und von vielen Adressat:innen, einschließlich derjenigen, die die IPSAS umsetzen, als Haupthindernis für die Annahme des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS genannt.

GE3 Trotz seiner begrenzten Anwendung hat die Strategiekonsultation des IPSASB im Jahr 2014 ergeben, dass es eine starke Unterstützung für die Beibehaltung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS gibt, sei es als eigenständiger Standard oder als erster Schritt beim Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS und in einigen Fällen für Überarbeitungen seiner Anforderungen, um Hindernisse für seine Anwendung zu beseitigen. Einheiten, die zum Verfahren der doppelten Buchhaltung übergehen, wird auch empfohlen, Studie 14, *Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung: Leitlinien für Einheiten des öffentlichen Sektors* (3. Ausgabe Januar 2011), des IPSASB zu Rate zu ziehen, die Leitlinien zu den Ansätzen bietet, die beim Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung angewendet werden können.

GE4 Die Änderungen, die durch diesen überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) vorgenommen wurden, spiegeln eine Überprüfung der IPSAS in begrenztem Umfang wider, als Reaktion auf Beiträge, die das IPSASB von Adressat:innen zur Funktionsweise der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS erhalten hat. Die Änderungen sollen:

- (a) die erheblichen Hindernisse für die Anwendung der IPSAS überwinden, die sich aus den Anforderungen in Bezug auf Konsolidierung, Außenhilfe und Zahlungen Dritter ergeben; und
- (b) klarstellen, dass die Rolle, die der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS in der Strategie des IPSASB zur Standardsetzung spielen soll, in erster Linie ein Schritt auf dem Weg zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS ist, und nicht ein Selbstzweck.

GE5 Dieser überarbeitete auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) enthält auch kleinere Änderungen, die sicherstellen sollen, dass die Anforderungen und Empfehlungen in diesem Standard zwar von den Anforderungen in den entsprechenden auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abweichen, aber nicht im Widerspruch zu diesen Anforderungen stehen, es sei denn, dies ist beabsichtigt, um den Schwerpunkt auf die Einnahmen-/Ausgabenrechnung in diesem Standard widerzuspiegeln. Seit der Veröffentlichung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS im Jahr 2003 wurden die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS aktualisiert und in einigen Fällen zurückgezogen bzw. ersetzt. Diese Änderungen spiegeln, soweit angemessen, die Entwicklungen in den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS wider.

Konsolidierung

- GE6 Viele Einheiten des öffentlichen Sektors, die Abschlüsse erstellen wollen, die den Anforderungen dieses Standards entsprechen und die bewährte Praxis der Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung widerspiegeln, sahen sich bei der Aufstellung und Darstellung vollständig konsolidierter Abschlüsse erheblichen Hindernissen gegenüber. Dies kann eine Reihe von Gründen haben, einschließlich: (a) Vereinbarkeit mit bestehenden Gesetzen oder Rechtsvorschriften, die die Aufstellung von Finanzberichten für den Haushaltsplan oder den Sektor Staat oder eine andere Gruppierung von Tätigkeiten vorschreiben; (b) Schwierigkeiten bei der Identifizierung aller beherrschten Einheiten zum Abschlussstichtag; (c) Unterschiede in der Berichterstattungsgrundlage, die von kommerziellen Einheiten des öffentlichen Sektors angewendet wird, und (d) die Fähigkeit (einschließlich des Zugangs zu notwendigem technischem Fachwissen), die notwendigen Daten rechtzeitig zu sammeln und zu verarbeiten und die Berichterstattungsfristen einzuhalten.
- GE7 Viele Adressat:innen äußerten die Befürchtung, dass die früheren Konsolidierungsanforderungen die Fähigkeit des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) untergruben, ihre Aufgabe zu erfüllen, die Qualität der nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erstellten Abschlüsse zu verbessern und den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und die Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu unterstützen – da Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors den Standard nicht einhalten konnten. Diese überarbeitete Fassung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) nimmt Änderungen am auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) vor, um auf diese Bedenken einzugehen, wie im Folgenden dargelegt.
- GE8 Mit dieser Überarbeitung wird die Anforderung, dass beherrschende Einheiten konsolidierte Abschlüsse erstellen müssen, in denen alle beherrschten Einheiten konsolidiert werden, aus Teil 1 des Standards entfernt und als Empfehlung in Teil 2 des Standards neu formuliert. Das soll eine große Hürde bei der Anwendung der IPSAS beseitigen.
- GE9 Teil 2 dieses Standards empfiehlt auch beherrschenden Einheiten, die nicht alle beherrschten Einheiten konsolidieren, Abschlüsse zu erstellen, die einen Haushaltssektor, den Sektor Staat oder eine andere Darstellung der Kernaktivitäten des Staates widerspiegeln, wenn sie zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS übergehen. Dies unterstützt einen geordneten und erreichbaren Übergang zur Vollkonsolidierung, wie sie von den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gefordert wird, und reagiert auf die Bedenken einiger Adressat:innen, dass eine Vollkonsolidierung zu einem Verlust von Informationen über die Kernaktivitäten des Staates führen würde und in einigen Fällen den gesetzlichen Anforderungen widerspricht.
- GE10 Zur Unterstützung derjenigen Einheiten, die auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung umstellen, werden die Schlüsseldefinitionen, einschließlich der Definition von Beherrschung, wo nötig überarbeitet, um sicherzustellen, dass sie nicht im Widerspruch zu IPSAS 34, *Einzelabschlüsse*, und IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, stehen.
- GE11 Das IPSASB hat eine Reihe von Ansätzen in Betracht gezogen, um die Hindernisse zu beseitigen, die die derzeitigen Konsolidierungsanforderungen für die Anwendung darstellen. Obwohl viele dieser Ansätze ihre Berechtigung hatten, entschied das IPSASB, dass der in diesem überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) verfolgte Ansatz insgesamt am besten auf die Bedenken derjenigen eingeht, die mit der Umsetzung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS konfrontiert sind, und derjenigen, die für Informationen, die für Rechenschafts- und Entscheidungszwecke nützlich sind, auf die in Übereinstimmung mit den IPSAS erstellten Abschlüsse angewiesen sind. Zu den anderen in Betracht gezogenen Ansätzen und den Gründen des IPSASB, ihre Anwendung nicht vorzuschlagen, gehören:
- (a) die Aufnahme einer Übergangsfrist von 3 bis 5 Jahren oder länger ab der erstmaligen Anwendung für Einheiten, um die Anforderung zu erfüllen, dass beherrschende Einheiten alle beherrschten Einheiten konsolidieren müssen. Seit der Veröffentlichung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS sind jedoch bereits 12 Jahre vergangen, und die Konsolidierung ist nach wie vor ein Haupthindernis für dessen Anwendung. Das IPSASB war nicht davon überzeugt, dass eine drei- bis fünfjährige Übergangsfrist ausreicht, um die in vielen Rechtsordnungen festgestellten vielfältigen und unterschiedlichen Hindernisse zu überwinden;
 - (b) die Neufassung aller Konsolidierungsanforderungen als Empfehlung, mit Ausnahme der Anforderungen über die Rechnungslegungsverfahren, die bei der Aufstellung des konsolidierten Abschlusses anzuwenden sind, und über die Angabe der Zusammensetzung der wirtschaftlichen Einheit. Ein solcher Ansatz war ansprechend. Er bedeutete, dass die für die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses angewandten Verfahren als Anforderungen identifiziert würden, die von Periode zu Periode für dieselbe wirtschaftliche Einheit und für alle Einheiten, die die IPSAS einhalten, einheitlich anzuwenden sind. Die Beibehaltung dieser Punkte als Anforderungen kann jedoch weiterhin Hindernisse für die Anwendung der IPSAS darstellen. Darüber hinaus war das IPSASB der Ansicht, dass die Designation einiger Prozesse und Angaben, die für die Aufstellung und Darstellung von konsolidierten Abschlüssen von zentraler Bedeutung sind, als Anforderungen und die Designation anderer solcher Prozesse und Angaben als bloße Empfehlungen schwer zu rechtfertigen ist und zu einem unnötig komplexen Standard führt;

- (c) die Beibehaltung der bestehenden Konsolidierungsanforderungen, aber Erleichterungen für spezifische praktische Hindernisse wie die Notwendigkeit der Konsolidierung von kommerziellen Einheiten des öffentlichen Sektors oder anderen problematischen Kategorien von Einheiten des öffentlichen Sektors. Ein solcher Ansatz würde einige der von den Adressat:innen genannten Hindernisse beseitigen und war deswegen ansprechend. Allerdings wurden damit nicht alle von den Adressat:innen genannten Hindernisse beseitigt. Um eine einheitliche Anwendung zu gewährleisten, wäre außerdem eine festgelegte Definition dessen erforderlich gewesen, was eine kommerzielle Einheit des öffentlichen Sektors oder eine andere bestimmte Klasse von Einheiten des öffentlichen Sektors sind. Es war nicht klar, dass eine solche Definition ohne weiteres in allen Rechtsordnungen anwendbar wäre; und
- (d) die Darstellung des Abschlusses für eine wirtschaftliche Einheit, die den Haushaltssektor oder den Sektor Staat oder eine ähnliche Zwischengruppe von beherrschten Einheiten widerspiegelt, anstatt für alle beherrschten Einheiten. Ein solcher Ansatz entsprach den von den Adressat:innen in vielen Rechtsordnungen festgestellten Hindernissen und war deswegen ansprechend. Jeder Versuch, eine solche Zwischengruppe zu definieren oder zu spezifizieren, kann jedoch zu einigen rechtsordnungsspezifischen Hindernissen führen, insbesondere wenn die gesetzlichen Anforderungen nicht direkt mit einer spezifizierten Zwischengruppe übereinstimmen. Es könnte auch zu Hindernissen in Rechtsordnungen führen, die auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung umstellen und über die möglicherweise festzulegende Zwischengruppe hinausgegangen sind. Dieser überarbeitete auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) erlaubt und erkennt an, dass konsolidierte Abschlüsse, die den Haushaltssektor oder den Sektor Staat widerspiegeln, auf dem Weg zur vollständigen Anwendung des Verfahrens der doppelten Buchhaltung aufgestellt und dargestellt werden können.

Außenhilfe

- GE12 Die Anforderungen und Empfehlungen zur Angabe von Informationen über die Außenhilfe wurden 2007 in den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS aufgenommen. Dies geschah auf Wunsch und mit Unterstützung vieler Empfangenden, Spendenden und anderer Vertreter:innen der Finanzberichterstattungsbranche, die einen Bedarf an international vereinbarten, verbindlichen Anforderungen für die Finanzberichterstattung über die Außenhilfe im Rahmen des Verfahrens der Einnahmen-/Ausgabenrechnung sahen.
- GE13 Das IPSASB war sich jedoch bewusst, dass die Informationen, die die Empfangenden von Außenhilfe benötigten, um die Anforderungen dieses Standards zu erfüllen, nicht so leicht verfügbar oder zugänglich waren, wie es das IPSASB und seine Adressat:innen erwartet hatten, als die Anforderungen entwickelt und, nachdem sie dem Standardsetzungsverfahren des IPSASB unterzogen worden waren, in die auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) aufgenommen wurden. Die auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) sahen einige Erleichterungen bei den Angabepflichten vor, wenn die Informationen nicht leicht verfügbar oder nachvollziehbar sind. Das IPSASB war jedoch besorgt, dass das Ausmaß, in dem diese Erleichterung notwendig war, und die daraus resultierende Unmöglichkeit, die Vollständigkeit und Richtigkeit der angegebenen Informationen zu überprüfen, den Nutzen der angegebenen Informationen für die Rechenschaftslegung oder Entscheidungsfindung untergraben haben könnte. Die überarbeitete Fassung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) trägt diesen Bedenken Rechnung, wie im Folgenden dargelegt.
- GE14 Alle Anforderungen zur Angabe von Informationen über Außenhilfe, die während der Berichtsperiode erhalten wurde und der Einheit zum Abschlussstichtag zur Verfügung steht, wurden aus Teil 1 entfernt und als Empfehlungen in Teil 2 der IPSAS neu gefasst und überarbeitet, um sich auf die Angabe von Informationen über Außenhilfe zu konzentrieren, die in Form von Zahlungsmitteln oder Zahlungen Dritter erhalten wurde. Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) empfiehlt auch die Angabe ähnlicher Informationen über *andere Hilfen* (Unterstützung von Nichtregierungsorganisationen und anderen Quellen), die die Einheit während der Periode erhalten hat.
- GE15 Die Neufassung dieser Anforderungen als Empfehlungen wird ein Haupthindernis für die Anwendung der IPSAS beseitigen. Damit wird auch auf die Bedenken der Adressat:innen eingegangen, dass die im auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) enthaltenen Anforderungen für die Angabe von Informationen über Außenhilfe:
- (a) detaillierter und aufwändiger waren als die in den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS spezifizierten, und dass dies nicht mit der Rolle bei der Unterstützung des Übergangs zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS übereinstimmte; und
 - (b) Informationen sind, die besser in einen Finanzbericht für einen speziellen Zweck passen als in die Abschlüsse für allgemeine Zwecke.

- GE16 Außenhilfe, die in Zahlungsmittel erhalten wird, wird weiterhin in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge ausgewiesen. Paragraph 1.3.18 wird zu Teil 1 des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) hinzugefügt, um zu erläutern, dass für viele berichtende Einheiten des öffentlichen Sektors in Entwicklungsländern der Betrag der in Form von Zahlungsmitteln erhaltenen Außenhilfe wahrscheinlich eine separate Angabe in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge rechtfertigt.

Zahlungen Dritter

- GE17 Grundsätzlich erscheint die Begründung für die Angabe von Zahlungen Dritter als gesonderte Spalte in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge vernünftig – es soll sichergestellt werden, dass die Form der Vereinbarungen zur Bereitstellung von Zahlungsmitteln zur Unterstützung der operativen Aktivität einer Einheit in einer beliebigen Periode, unabhängig davon, ob sie der empfangenden Einheit für den Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen zur Verfügung gestellt werden oder ob sie direkt an die Lieferant:innen dieser Güter oder Dienstleistungen, wie vom Empfangenden angegeben, geleistet werden, nicht ausschlaggebend dafür ist, ob sie in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge ausgewiesen werden. Die von Dritten geleisteten Zahlungen dürften jedoch überwiegend Zahlungen für Güter und Dienstleistungen umfassen, die der Definition von Außenhilfe und anderen Hilfen entsprechen.
- GE18 Die oben erwähnten Bedenken hinsichtlich des eingeschränkten Zugangs zu Informationen, die zur Erfüllung der Anforderungen an die Angabe von Informationen über Außenhilfe in Form von Zahlungen Dritter erforderlich sind, und die daraus resultierende mögliche Fehlinterpretation der unvermeidlich unvollständigen Informationen gelten auch für andere Kategorien von Zahlungen Dritter.
- GE19 Im auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) werden die Anforderungen für die Angabe von Informationen über Zahlungen Dritter aus Teil 1 entfernt und als Empfehlungen in Teil 2 neu formuliert. Damit wird den Bedenken vieler Adressat:innen Rechnung getragen und ein Haupthindernis für die Anwendung der IPSAS überwunden.
- GE20 In einigen Rechtsordnungen verwaltet eine Regierung die Ausgaben ihrer einzelnen Ministerien und anderer Einheiten über eine zentrale Liquiditätssteuerung, die oft als „zentrales Zahlungskonto“ bezeichnet wird. Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2007) spiegelt wider, dass im Rahmen von „zentralen Zahlungskonten“-Vereinbarungen Beträge, die von einer zentralen Behörde im Namen einer staatlichen Stelle oder einer anderen Regierungseinheit, die eine berichtende Einheit ist, gezahlt werden, ebenfalls als Zahlungen Dritten zu klassifizieren sind. Das IPSASB war der Ansicht, dass die einzelnen Behörden und Einheiten zwar keine separaten Bankkonten einrichten, auf denen die für sie bestimmten Beträge eingezahlt werden, dass sie diese Beträge aber nutzen können und davon profitieren. Daher beherrschen sie diese Mittelzuflüsse, -abflüsse und verfügbaren Salden. Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) enthält eine zusätzliche Erläuterung von zentralen Zahlungskonten-Vereinbarungen, um die Ansicht des IPSASB widerzuspiegeln, dass solche Vereinbarungen nicht zu Zahlungen Dritter führen.

„Aufräumarbeiten“ – Fehlerkorrektur, Fremdwährung, staatliche Wirtschaftsunternehmen und qualitative Eigenschaften

- GE21 Einige kleine Änderungen wurden in Hinsicht auf Terminologie und Erklärungen von definierten Begriffen in Abschnitten vorgenommen, die sich mit *Fehlerkorrektur* und *Fremdwährung* beschäftigen, um sicherzustellen, dass die Anforderungen dieses Standards nicht direkt im Konflikt mit dem äquivalenten IPSAS 3 (veröffentlicht im Dezember 2006 und zuletzt aktualisiert im Oktober 2011) und IPSAS 4 (veröffentlicht im April 2008 und zuletzt aktualisiert im Oktober 2011) stehen.
- GE22 Der Unterschied zwischen dem derzeitigen IPSAS 3 und IPSAS 4 und den äquivalenten IPSAS, die veröffentlicht wurden, als der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2007) genehmigt wurde, sind wesentlich. In einigen Fällen sind das unterschiedliche Bilanzierungsmethoden und in anderen Fällen zusätzliche Angaben. Leser:innen sollten sich bewusst sein, dass die Überarbeitungen dieser Abschnitte im auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) nicht alle Anforderungen des aktualisierten IPSAS 3 und IPSAS 4 reflektieren. Das liegt daran, dass das IPSASB keinen Input erhalten hat, dass die Anforderungen des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) keine Hindernisse für die Anwendung darstellen. Das IPSASB war besorgt, dass die Änderung des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, um alle Änderungen von IPSAS 3 und IPSAS 4 einzuarbeiten, unbeabsichtigte Auswirkungen haben könnte, die zusätzliche Hindernisse für die Anwendung dieses IPSAS darstellen könnten. Während wesentlichere Änderungen dieser Abschnitte über den limitierten Anwendungsbereich dieser Überprüfung hinausgehen, können sie in einer Überprüfung dieses Standard in der Zukunft in Betracht gezogen werden.

- GE23 Als Teil der „Aufräumarbeiten“ wurden im überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017):
- (a) die Definition und Erklärung eines *staatlichen Wirtschaftsunternehmens* gestrichen. Die Eigenschaften der Einheiten des öffentlichen Sektors, für die die IPSAS konzipiert wurden, wurden festgelegt. Dies steht im Einklang mit den Änderungen, die im IPSAS, *Die Anwendbarkeit der IPSAS*, (veröffentlicht im April 2016) gemacht wurden;
 - (b) die Ziele der Finanzberichterstattung und die Festlegung und Erklärung der qualitativen Eigenschaften von Informationen, die im Abschluss für allgemeine Zwecke und Einschränken auf solche Informationen und die Adressat:innen vom Abschluss für allgemeine Zwecke aktualisiert, um ihre Erklärungen im Rahmenkonzept besser zu reflektieren. Ähnliche Änderungen werden für die Aufnahme in die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS entwickelt; und
 - (c) die Anforderungen für den Zeitpunkt der Anwendung des Standards und Übergangsvereinbarungen zusammengeführt und geändert, um die mit IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, äquivalenten Anforderungen besser zu reflektieren.

Veranschaulichung der Anforderungen von Teil 1 dieses Standards

Dieser Anhang dient nur der Veranschaulichung und ist nicht Teil dieses Standards. Sein Zweck ist bei der Klarstellung der Bedeutung der Anforderungen des Teil 1 dieses Standards zu unterstützen, indem die Anwendung für die Aufstellung und Darstellung von Finanzberichten für allgemeine Zwecke gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für Folgendes veranschaulicht wird:

***A** der Abschluss der nationalen Regierung A;*

***B** der Abschluss der Regierungseinheit B, die ihr eigenes Bankkonto beherrscht; und*

***C** der Abschluss der staatlichen Stelle C, deren Zahlungsmiteileingänge und -ausgänge durch eine zentrale Liquiditätssteuerung – die oft auch als „zentrales Zahlungskonto“ bezeichnet wird – verwaltet werden.*

ANHANG 1A – REGIERUNG A**ABSCHLUSS DER NATIONALEN REGIERUNG A****AUFSTELLUNG DER ZAHLUNGSMITTELEINGÄNGE UND -AUSGÄNGE FÜR DAS AM 31. DEZEMBER 200X ENDEnde
GESCHÄFTSJAHR****(NUR EINGÄNGE)**

	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
EINGÄNGE			
<i>Steuern</i>			
Ertragsteuer		X	X
Mehrwertsteuer		X	X
Grundsteuer		X	X
Andere Steuern		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
<i>Spenden, Zuschüsse und andere Unterstützungen</i>			
	10	X	X
<i>Fremdkapital</i>			
	3		
Erträge aus: kommerziellen Institutionen		X	
Entwicklungsbanken und ähnliche Organisationen		X	
<i>Kapitaleingänge</i>			
Erträge aus dem Verkauf von Sachanlagen		X	X
Erträge aus dem Verkauf von Finanzinstrumenten		<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Handelsaktivitäten</i>			
Eingänge aus Handelsaktivitäten		X	X
<i>Sonstige Eingänge</i>			
	4	X	X
Gesamtsumme Eingänge		<u>X</u>	<u>X</u>

FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG

Anhangangabe		200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
AUSGÄNGE			
<i>Betrieb</i>			
Löhne, Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer:innen		(X)	(X)
Material und Verbrauchsgüter		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Übertragungen</i>			
Zuschüsse		(X)	(X)
Andere Transferzahlungen		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Kapitalausgänge</i>			
Erwerb/Bau von Sachanlagen		(X)	(X)
Erwerb von Finanzinstrumenten		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Kredit- und Zinszahlungen</i>			
Rückzahlung von Aufnahmen von Fremdkapital		(X)	(X)
Zinszahlungen		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Sonstige Ausgänge</i>	5	(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge		(X)	(X)
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln		X	X
ZAHLUNGSMITTEL AM BEGINN DES JAHRES	2	X	X
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln		X	X
Zahlungsmittel am Ende des Jahres	2	X	X

VERGLEICH ZWISCHEN HAUSHALTSPLAN UND HAUSHALTSVOLLZUG**für Regierung A für das am 31. Dezember 200X endende Geschäftsjahr****genehmigter Haushaltsplan gemäß Einnahmen-/Ausgabenrechnung****(Klassifizierung der Zahlungen nach Funktionen)**

(in tausend Währungseinheiten)	Haushaltsvollzug	endgültiger Haushaltsplan	ursprünglicher Haushaltsplan	<i>*Differenz: endgültiger Haushaltsplan und Haushaltsvollzug</i>
ZUFLÜSSE VON ZAHLUNGSMITTELN				
Steuern	X	X	X	X
Zuschüsse und Unterstützungsabkommen	X	X	X	X
Erträge: Fremdkapital	X	X	X	X
Erträge: Verkauf von Sachanlagen	X	X	X	X
Erträge: Verkauf von Finanzinstrumenten	X	X	X	X
Handelsaktivitäten	X	X	X	X
Sonstige Eingänge	X	X	X	X
Gesamtsumme Eingänge	X	X	X	X
ABFLUSS VON ZAHLUNGSMITTELN				
Gesundheit	(X)	(X)	(X)	(X)
Bildung	(X)	(X)	(X)	(X)
Öffentliche Ordnung/Sicherheit	(X)	(X)	(X)	(X)
Soziale Absicherungen	(X)	(X)	(X)	(X)
Verteidigung	(X)	(X)	(X)	(X)
Wohnungswesen und kommunale Einrichtungen	(X)	(X)	(X)	(X)
Freizeitgestaltung, Kultur und Religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Wirtschaftliche Angelegenheiten	(X)	(X)	(X)	(X)
Umweltschutz	(X)	(X)	(X)	(X)
Allgemeine öffentliche Dienstleistungen	(X)	(X)	(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge	(X)	(X)	(X)	(X)
NETTOZAHLUNGSFLÜSSE	X	X	X	X

ZUSÄTZLICHER BERICHT (OPTIONAL)

Ein zusätzlicher Bericht kann aufgestellt werden, um Details zu Beträgen zu liefern, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge inkludiert sind: Zum Beispiel um Informationen nach Hauptfondsgruppen anzugeben oder Aufwendungen nach Hauptfunktionen oder politischen Maßnahmen anzugeben oder Details über Fremdkapitalquellen zu liefern. Spalten, die den Haushaltsplan angeben, können auch inkludiert werden.

AUFSTELLUNG DER ZAHLUNGSMITTELEINGÄNGE NACH FONDSKLASSIFIZIERUNG

	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)	Eingänge	Eingänge
EINGÄNGE		
konsolidierte Fonds	X	X
Spezialfonds	X	X
Handelsfonds	X	X
Kredite	X	X
Gesamtsumme Eingänge	X	X

ERTRÄGE AUS FREMDKAPITAL

	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Zahlungsmiteingänge	Zahlungsmiteingänge
FREMDKAPITAL			
inländische kommerzielle Institution		X	X
ausländische kommerzielle Institution		X	X
Entwicklungsbanken und ähnliche Kreditinstitute		X	X
Gesamtsumme Fremdkapital	3	X	X

**AUFSTELLUNG DER ZAHLUNGSMITTELAUSGÄNGE NACH POLITISCHEN
MAßNAHMEN/TÄTIGKEITEN/FUNKTIONEN DER REGIERUNG**

	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)	Ausgänge	Ausgänge
AUSGÄNGE – Betriebskonto		
Bildung	X	X
Gesundheit	X	X
Soziale Absicherungen	X	X
Verteidigung	X	X
Öffentliche Ordnung und Sicherheit	X	X
Freizeitgestaltung, Kultur und Religion	X	X
Wirtschaftliche Angelegenheiten	X	X
Umweltschutz	X	X
Allgemeine öffentliche Dienstleistungen	X	X
Gesamtsumme Ausgänge	X	X
AUSGÄNGE – Kapitalkonto		
Bildung	X	X
Gesundheit	X	X
Soziale Absicherungen und Soziales	X	X
Verteidigung	X	X
Öffentliche Ordnung und Sicherheit	X	X
Freizeitgestaltung, Kultur und Religion	X	X
Umweltschutz	X	X
Allgemeine öffentliche Dienstleistungen	X	X
Gesamtsumme Ausgänge	X	X
Gesamtsumme Betriebs- und Kapitalkonto	X	X

EINHEIT DES ÖFFENTLICHEN SEKTORS - GESAMTSTAAT A**Anhang zum Abschluss****1. Rechnungslegungsmethoden****Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses**

Der Abschluss wurde gemäß dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, *Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung*, aufgestellt.

Die Rechnungslegungsmethoden wurden während der Periode konsistent angewendet.

Berichtende Einheit

Der Abschluss ist für die nationale Regierung des Landes A. Der Abschluss umfasst die berichtende Einheit wie in den einschlägigen Rechtsvorschriften (Gesetz über die öffentlichen Finanzen 20XX) vorgesehen.

Regierungstätigkeiten umfassen die Bereitstellung von Dienstleistungen im Bereich Gesundheit, Bildung, Verteidigung, Soziale Absicherung, Wohnungswesen, Freizeitgestaltung, Kultur und Allgemeine Öffentlichkeit und wirtschaftliches Management für und im Namen von Adressat:innen. [Bestimmung der Regierungsebene, Rechtsordnung und Art der bereitgestellten Dienstleistungen.]

Eine Liste von wesentlichen Einheiten, die im Abschluss enthalten sind und der Sektoren, in denen sie tätig sind, wird in Anhangangabe 7 des Abschlusses gezeigt.

Darstellungswährung

Die Darstellungswährung ist (Währung des Landes A).

2. Zahlungsmittel

Zahlungsmittel umfassen Barmittel, Sichteinlagen und Zahlungsmitteläquivalente. Sichteinlagen und Zahlungsmitteläquivalente bestehen aus Guthaben bei Banken und Anlagen in kurzfristige Geldmarktinstrumente.

Zahlungsmittel, die in der Aufstellung der Zahlungsmitteleingänge und -ausgänge enthalten sind, umfassen die folgenden Beträge:

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
Barmittel und Guthaben bei Banken	X	X
Kurzfristige Finanzinvestitionen	X	X
	X	X

Im oben genannten Betrag sind X Währungseinheiten inkludiert, die von der International Agency XX bereitgestellt werden, die auf den Bau von Straßeninfrastrukturen beschränkt sind.

3. Fremdkapital

Das Fremdkapital umfasst Zuflüsse von Zahlungsmitteln von kommerziellen Banken und ähnlichen kommerziellen Institutionen und Entwicklungsbanken und ähnlichen Hilfsorganisationen.

4. Sonstige Eingänge

Die sonstigen Eingänge umfassen Gebühren, Geldbußen, Strafen und sonstige Eingänge.

5. Sonstige Ausgänge

Sonstige Ausgänge umfassen Dividenden, gezahlte Ausschüttungen, Vergleichszahlungen aufgrund von Rechtsstreitigkeiten und sonstige Ausgänge.

6. nicht in Anspruch genommene Kreditlinien

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
Bewegungen von nicht in Anspruch genommenen Kreditlinien		
nicht in Anspruch genommene Kreditlinien zum 1.1.0X	X	X
zusätzliche Kreditlinie	X	X
Gesamtsumme verfügbar	X	X
in Anspruch genommener Betrag	(X)	(X)
Schließung/Auflösung von Kreditlinien	(X)	(X)
nicht in Anspruch genommene Kreditlinien zum 31.12.0X	X	X

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
nicht in Anspruch genommene Kreditlinien		
kommerzielle Finanzinstitutionen	X	X
Entwicklungsbanken und ähnliche Organisationen	X	X
Gesamtsumme der nicht in Anspruch genommenen Kreditlinien	X	X

7. Wesentliche Einheiten**Einheit 200X**

Einheit A

Einheit B

Einheit C

Einheit D

Einheit 200X-1**Einheit A****Einheit B****Einheit C****Einheit D****8. Genehmigungsdatum**

Der Abschluss wurde am XX. *Monat* 200X-1 von Herrn YY, dem für die Liquiditätssteuerung Verantwortlichen des Landes A, zur Veröffentlichung genehmigt.

9. Ursprünglicher und endgültiger genehmigter Haushaltsplan und Vergleich des Haushaltsvollzugs mit dem Haushaltsplan

Der genehmigte Haushaltsplan wurde gemäß der gleichen Rechnungslegungsgrundlage (Einnahmen-/Ausgabenrechnung), der gleichen Klassifizierungsgrundlage und der gleichen Periode (von 1. Januar 200X bis 31. Dezember 200X) wie der Abschluss entwickelt. Er umfasst die gleichen Einheiten wie der konsolidierte Abschluss – diese wurden in der obigen Anhangangabe 7 festgelegt.

Der ursprüngliche Haushaltsplan wurde durch die Legislativmaßnahmen am (Datum) und ergänzende genehmigte Budgetmittel für XXX für die Katastrophenhilfe durch Legislativmaßnahmen am (Datum) aufgrund eines Erdbebens im Norden am (Datum) genehmigt. Die Ziele und Strategien des ursprünglichen Haushaltsplans sowie spätere Überarbeitungen werden in den Berichten zur operationellen Prüfung und zu den Haushaltsergebnissen, die zusammen mit den Abschlüssen veröffentlicht werden, ausführlicher erläutert.

Die Überschreitung der tatsächlichen Aufwendungen gegenüber dem endgültigen Haushaltsplan um 15 % (25 % über dem ursprünglichen Haushaltsplan) für den Bereich Gesundheit ist auf Aufwendungen zurückzuführen, die über das vom Gesetzgeber als Reaktion auf das Erdbeben genehmigte Niveau hinausgehen. Es gab keine anderen wesentlichen Unterschiede.

Alternativ Anhangangabe 9, wenn der Haushaltsplan und der Abschluss nicht gemäß der gleichen Grundlage aufgestellt werden.

9. Ursprünglicher und endgültiger genehmigter Haushaltsplan und Vergleich des Haushaltsvollzugs mit dem Haushaltsplan

Der Haushaltsplan wurde auf Basis einer modifizierten Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach Klassifizierung nach Funktionen genehmigt. Die beschlossenen Budgetmittel decken die Periode von 1. Januar 200X bis 31. Dezember 200X und beinhalten alle Einheiten innerhalb des Sektors Staat. Der Sektor Staat umfasst alle staatlichen Stellen – wesentliche Abteilungen sind in der Liste der Einheiten in Anhangangabe 7 oben enthalten.

Der ursprüngliche Haushaltsplan wurde durch die Legislativmaßnahmen am (Datum) und ergänzende genehmigte Budgetmittel für XXX für die Katastrophenhilfe durch Legislativmaßnahmen am (Datum) aufgrund eines Erdbebens im Norden am (Datum) genehmigt. Die Ziele und Strategien des ursprünglichen Haushaltsplans sowie spätere Überarbeitungen werden in den Berichten zur operationellen Prüfung und zu den Haushaltsergebnissen, die zusammen mit den Abschlüssen veröffentlicht werden, ausführlicher erläutert.

Die Überschreitung der tatsächlichen Aufwendungen gegenüber dem endgültigen Haushaltsplan um 15 % (25 % über dem ursprünglichen Haushaltsplan) für den Bereich Gesundheit ist auf Aufwendungen zurückzuführen, die über das vom Gesetzgeber als Reaktion auf das Erdbeben genehmigte Niveau hinausgehen. Es gab keine anderen wesentlichen Unterschiede zwischen den endgültigen beschlossenen Budgetmitteln und dem Haushaltsvollzug.

Die Grundlage des Haushaltsplans und der Rechnungslegung ist unterschiedlich. Der Abschluss für die Regierung wird nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellt und es wird eine Klassifizierung auf Basis der Natur der Aufwendungen verwendet. Der Abschluss beinhaltet alle beherrschten Einheiten, einschließlich kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors, für die Periode vom 1. Januar 20XX bis 31. Dezember 20XX. Der Haushaltsplan wurde nach der modifizierten Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach Klassifizierung nach Funktionen genehmigt und behandelt nur den Sektor Staat, der kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors und andere nicht marktbezogene staatlichen Einrichtungen und Aktivitäten ausschließt.

Die Beträge in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge wurden angepasst, um mit der modifizierten Einnahmen-/Ausgabenrechnung in Einklang zu stehen und wurden nach der Klassifizierung nach Funktionen neu klassifiziert, damit sich die Grundlage mit der der endgültigen beschlossenen Budgetmittel deckt. Darüber hinaus wurden die Beträge in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge aufgrund von zeitlichen Unterschieden im Zusammenhang mit fortlaufenden genehmigten Budgetmitteln und Unterschieden bei den einbezogenen Einheiten (kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors und andere Einheiten) angepasst, um die tatsächlichen Beträge auf einer mit den endgültigen beschlossenen Budgetmitteln vergleichbaren Grundlage darzustellen.

Eine Abstimmung zwischen den tatsächlichen Zuflüssen und Abflüssen wie im Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug dargestellt und die Beträge der gesamten Zahlungsmiteingänge und gesamten Zahlungsmittelausgänge, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge für das am 31. Dezember 20XX endende Geschäftsjahr ausgewiesen werden, sind unten dargestellt.

	Gesamte Zuflüsse	Gesamte Abflüsse
Haushaltsvollzug nach vergleichbarer Grundlage wie im Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug dargestellt	X	X
Unterschiede der Grundlage	X	X
zeitliche Unterschiede	-	-
Unterschiede bei den Einheiten	X	X
Gesamte Zahlungsmiteingänge	X	
Gesamte Zahlungsmittelausgänge		X

Der Abschluss und die Dokumente zum Haushaltsplan werden für dieselbe Periode aufgestellt. Es gibt einen Unterschied bei der Einheit: der Haushaltsplan wird für den Sektor Staat aufgestellt und der Abschluss inkludiert alle Einheiten, die von der Regierung beherrscht werden. Bei der Grundlage gibt es ebenfalls einen Unterschied: der Haushaltsplan wird nach der modifizierten Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellt und der Abschluss nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung.

Dieser Abgleich kann auf der gleichen Seite wie der Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug dargestellt werden oder als Anhangangabe.

10. Spenden, Zuschüsse und andere Unterstützungen

Zahlungsmiteingänge während der Periode enthalten Spenden, Zuschüsse und andere Hilfen, die durch einzelne multilaterale oder bilaterale Spendenbehörden und Nichtregierungsorganisationen bereitgestellt werden, Finanzierungsfazilitäten, die durch solche Organisationen geschaffen werden und Spenden von gemeinnützigen Organisationen, Unternehmen und einzelnen Privatpersonen.

Der Betrag der Spenden, Zuschüsse und anderen Hilfen (XXX) enthält keine Hilfen, die während der Berichtsperiode in Form von Erträgen aus Krediten erhalten wurden. Die Erträge jeglicher Hilfen, die während der Periode in Form von Krediten erhalten wurden, sind im Fremdkapitalbetrag, der als separater Bilanzposten in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ausgewiesen wird, enthalten.

ANHANG 1B – REGIERUNGSEINHEIT B**(DIESE EINHEIT BEHERRSCHT IHR EIGENES BANKKONTO.)****AUFSTELLUNG DER ZAHLUNGSMITTELEINGÄNGE UND -AUSGÄNGE FÜR EINHEIT B****FÜR DAS AM 31. DEZEMBER 200X ENDEDE GESCHÄFTSJAHR**

	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
EINGÄNGE			
genehmigte Zuweisungen		X	X
Sonstige Eingänge		X	X
Gesamtsumme Eingänge		X	X
EINGÄNGE			
Löhne, Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer:innen		(X)	(X)
Miete		(X)	(X)
Kapitalausgänge		(X)	(X)
Übertragungen	3	(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge		(X)	(X)
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln		X	X
Zahlungsmittel am Beginn des Jahres	2	X	X
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln		X	X
Zahlungsmittel am Ende des Jahres	2	X	X

ZUSÄTZLICHER BERICHT (OPTIONAL)

Ein zusätzlicher Bericht kann zum Beispiel dargestellt werden, um Haushaltsinformationen nach Hauptfondsgruppen anzugeben, wenn zutreffend, oder Ausgaben nach Hauptfunktionen auszuweisen. Ein Beispiel für eine Aufstellung nach Funktion ist unterhalb enthalten.

AUFSTELLUNG NACH FUNKTION			
	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Ausgänge	Ausgänge
AUSGÄNGE			
politische Maßnahme I		(X)	(X)
politische Maßnahme II		(X)	(X)
politische Maßnahme III		(X)	(X)
politische Maßnahme IV		(X)	(X)
Sonstige Ausgänge		(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge		(X)	(X)

Anhang zum Abschluss**1. Rechnungslegungsmethoden****Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses**

Der Abschluss wurde gemäß dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, *Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung*, aufgestellt.

Die *Rechnungslegungsmethoden* wurden während der Periode konsistent angewendet.

Berichtende Einheit

Der Abschluss ist für eine Einheit des öffentlichen Sektors (Regierungseinheit B). Der Abschluss umfasst die berichtende Einheit wie in den einschlägigen Rechtsvorschriften (Gesetz über die öffentlichen Finanzen 20XX) vorgesehen.

Die Haupttätigkeit der Regierungseinheit B ist die Bereitstellung von Dienstleistungen im Bereich [Bestimmung des Bereichs] an Adressat:innen. Die Einheit beherrscht ihr eigenes Bankkonto.

Darstellungswährung

Die Darstellungswährung ist (Währung des Landes A).

2. Zahlungsmittel

Zahlungsmittel umfassen Barmittel, Sichteinlagen und Zahlungsmitteläquivalente. Sichteinlagen und Zahlungsmitteläquivalente *bestehen* aus Guthaben bei Banken und Anlagen in kurzfristige Geldmarktinstrumente.

Genehmigte Budgetmittel und andere Zahlungsmittelleingänge werden auf das Bankkonto der Einheit eingelegt. Das gesamte Fremdkapital stammt von einer zentralen Finanzierungseinheit.

Eingänge von Leistungstransaktionen werden auf Konten von Handelsfonds, die von der Einheit beherrscht werden, eingelegt. Sie werden am Jahresende auf die konsolidierten Einnahmen *übertragen*.

Zahlungsmittel, die in der Aufstellung der Zahlungsmittelleingänge und -ausgänge enthalten sind, umfassen die folgenden Beträge:

(in tausend Währungseinheiten)

200X**200X-1**

Barmittel und Guthaben bei Banken

X

X

Kurzfristige Finanzinvestitionen

X

X

X

X

3. Transfers

Beträge werden in Übereinstimmung mit dem operativen Auftrag und der Genehmigung der Einheit auf berechnete Empfänger übertragen.

4. Wesentliche Einheiten**Einheit 200X****Einheit 200X-1**

Einheit X

X

Einheit Y

X

5. Genehmigungsdatum

Der Abschluss wurde am XX. *Monat* 200X+1 von Herrn YY, Minister von XXXXX für Einheit AB, zur Veröffentlichung genehmigt.

ANHANG 1C – STAATLICHE STELLE C**(DIE REGIERUNG BETREIBT EIN ZENTRALES BANKKONTENSYSYSTEM)****AUFSTELLUNG FÜR ZAHLUNGSMITTELEINGÄNGE UND -AUSGÄNGE FÜR STELLE C FÜR DAS AM 31. DEZEMBER 200X
ENDENDE GESCHÄFTSJAHR**

	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
EINGÄNGE			
Zuweisungen/	2	X	X
genehmigte Budgetmittel			
Sonstige Eingänge		X	X
Gesamtsumme Eingänge		X	X
AUSGÄNGE			
Löhne, Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer:innen		(X)	(X)
Miete		(X)	(X)
Kapitalausgänge		(X)	(X)
Übertragungen	3	(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge		(X)	(X)

ZUSÄTZLICHER BERICHT (OPTIONAL)

Ein zusätzlicher Bericht kann zum Beispiel dargestellt werden, um Haushaltsinformationen nach Hauptfondsgruppen anzugeben, wenn zutreffend, oder Ausgaben nach Hauptfunktionen oder Ausgängen auszuweisen. Ein Beispiel für eine Aufstellung nach Funktion ist unterhalb enthalten.

AUFSTELLUNG NACH FUNKTION

	Anhangangabe	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
AUSGÄNGE			
politische Maßnahme I		X	X
politische Maßnahme II		X	X
politische Maßnahme III		X	X
politische Maßnahme IV		X	X
Sonstige Auszahlungen		X	X
Gesamtsumme Ausgänge		X	X

Anhang zum Abschluss**1. Rechnungslegungsmethoden****Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses**

Der Abschluss wurde gemäß dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS, *Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung*, aufgestellt.

Die Rechnungslegungsmethoden wurden während der Periode konsistent angewendet.

Berichtende Einheit

Der Abschluss ist für eine Einheit des öffentlichen Sektors: staatliche Stelle C. Der Abschluss umfasst die berichtende Einheit wie in den einschlägigen Rechtsvorschriften (Gesetz über die öffentlichen Finanzen 20XX) vorgesehen.

Die Haupttätigkeit der staatlichen Stelle C ist die Bereitstellung von Dienstleistungen im Bereich (Bestimmung des Bereichs) an Adressat:innen.

Die staatliche Stelle C betreibt kein eigenes Bankkonto. Die Regierung betreibt eine zentrale Liquiditätssteuerung, die die Zahlungsmiteingänge und -ausgänge (Ausgaben) der Stelle während des Geschäftsjahres verwaltet.

Darstellungswährung

Die Darstellungswährung ist (Währung des Landes A).

2. Von Stelle C zur Verwendung genehmigte Beträge

Von der staatlichen Stelle C zur Verwendung genehmigte Beträge werden über ein zentrales Konto verwaltet, das vom für die Liquiditätssteuerung Verantwortlichen im Namen der Stelle verwaltet wird. Die Beträge werden im Namen der Stelle C bei Bedarf eingesetzt, wenn sie durch Darstellung von angemessener Dokumentation und Genehmigung unterstützt werden. Das gesamte Fremdkapital stammt von einer zentralen Finanzierungseinheit.

Von der Stelle zur Verwendung genehmigte Beträge, die zum Jahresende nicht verwendet wurden, werden auf die konsolidierten Einnahmen übertragen.

3. Transfers

Beträge werden in Übereinstimmung mit dem operativen Auftrag und der Genehmigung der Stelle AC auf berechnete Empfangende übertragen.

4. Genehmigungsdatum

Der Abschluss wurde am XX. Monat 200X+1 von Herrn YY, Minister von XXXXX für die staatliche Stelle C, genehmigt.

TEIL 2: FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG – EMPFOHLENE ZUSÄTZLICHE ANGABEN

Dieser Teil des Standards ist nicht obligatorisch. Er wurde aufgestellt, um jene Einheiten zu unterstützen, die vom Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung umsteigen und die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basieren IPSAS anwenden möchten. Er legt die empfohlenen zusätzlichen Angaben für die Berichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung fest. Er sollte gemeinsam mit Teil 1 dieses Standards gelesen werden, der die Anforderungen für die Berichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung festlegt. Die empfohlenen Angaben, die kursiv gedruckt sind, sollten unter Berücksichtigung der Erläuterungsparagrafen in diesem Teil des Standards gelesen werden, die in normaler Schrift dargestellt sind.

Die berichtenden Einheiten sollten ihren Weg zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS planen und mit der Aufstellung der Informationen beginnen, die zur Einhaltung dieser IPSAS im Einklang mit dem gewählten Übergangsweg erforderlich sind.

FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG TEIL 2: EMPFOHLENE ZUSÄTZLICHE ANGABEN

Die empfohlenen Angaben sind in kursiv gedruckt. Sie sind unter Berücksichtigung der Erläuterungsparagraphen in Teil 2 dieses Standards, die in normaler Schrift dargestellt sind, zu lesen.

2.1 Empfohlene zusätzliche Angaben

Definitionen

2.1.1 Die folgenden Begriffe werden in diesem Teil des Standards mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Das Verfahren der doppelten Buchhaltung beschreibt eine Rechnungslegungsgrundlage, der zufolge Transaktionen und andere Ereignisse zum Zeitpunkt ihrer Entstehung (und nicht erst, wenn Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente zugehen oder geleistet werden) zu erfassen sind. Die Transaktionen und Ereignisse werden daher in der Buchführung und in den Abschlüssen der Perioden erfasst, denen sie zuzuordnen sind. Die nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung erfassten Bestandteile sind Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Nettovermögen/Eigenkapital, Einnahmen und Aufwendungen.

Vermögenswerte sind Ressourcen, über die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit eine Einheit die Verfügungsgewalt hat und von denen erwartet wird, dass der Einheit durch sie zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zufließt.

Fremdkapitalkosten sind Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Aufwendungen einer Einheit.

Der Stichtagskurs ist der Kassakurs einer Währung am Abschlussstichtag.

Ausschüttungen an Anteilseigner:innen bezeichnen einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das von der Einheit an alle oder einige ihrer Anteilseigner:innen entweder als Investitionsrendite oder als Kapitalrückzahlung ausgeschüttet wird.

Aufwendungen sind eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials in der Berichtsperiode in der Form eines Abflusses oder Verbrauchs von Vermögenswerten oder der Entstehung von Verbindlichkeiten, die zu einer Abnahme des Nettovermögens/Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner:innen zurückzuführen ist.

Verbindlichkeiten sind gegenwärtige Verpflichtungen einer Einheit, die aus Ereignissen der Vergangenheit entstehen und deren Erfüllung für die Einheit erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial verbunden ist.

Einnahmen sind der Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Zuführungen der Anteilseigner:innen stammt.

Begriffe, die in Teil 1 dieses Standards definiert sind, werden in diesem Teil des Standards mit ihrer definierten Bedeutung verwendet.

Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial

2.1.2 Vermögenswerte, einschließlich Zahlungsmittel und andere Ressourcen, stellen für Einheiten ein Mittel dar, um ihre Ziele zu erreichen. Vermögenswerte, die in Übereinstimmung mit den Zielen einer Einheit zur Lieferung von Gütern und Dienstleistungen verwendet werden, die jedoch nicht direkt Nettozuflüsse von Zahlungsmitteln erzeugen, werden oft als Vermögenswerte mit „Dienstleistungspotenzial“ beschrieben. Vermögenswerte, die zur Erzeugung von Nettozuflüssen von Zahlungsmitteln verwendet werden, werden oft als Vermögenswerte mit zukünftigem wirtschaftlichen Nutzen beschrieben. Um alle Zwecke, für die Vermögenswerte eingesetzt werden können, abzudecken, wird in diesem Standard zur Beschreibung der wesentlichen Eigenschaften von Vermögenswerten der Begriff „zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial“ verwendet.

Fortführung der operativen Aktivität

2.1.3 Bei der Aufstellung des Abschlusses einer Einheit wird den für die Aufstellung des Abschlusses Verantwortlichen empfohlen, eine Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der operativen Aktivität der Einheit zu machen. Wenn den für die Aufstellung des Abschlusses Verantwortlichen bei ihrer Einschätzung wesentliche Unsicherheiten bekannt sind, die sich auf Ereignisse und Bedingungen beziehen und die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der operativen Aktivität der Einheit aufwerfen, wird die Angabe dieser Unsicherheiten empfohlen.

- 2.1.4 Ob die operative Aktivität fortgeführt werden kann, ist weniger für den Gesamtstaat, sondern in erster Linie für einzelne Einheiten von Bedeutung. Bei einzelnen Einheiten müssen die für die Aufstellung des Abschlusses Verantwortlichen bei der Beurteilung, ob die Einheit fortgeführt werden kann:
- (a) alle verfügbaren Informationen für die vorhersehbare Zukunft berücksichtigen, was zwölf Monate ab der Genehmigung des Abschlusses einschließt, aber nicht notwendigerweise auf diese beschränkt ist; und
 - (b) möglicherweise ein breites Spektrum von Faktoren in Bezug auf die gegenwärtige und erwartete Leistung, mögliche und angekündigte Umstrukturierungen von Organisationseinheiten, Schätzungen der Eingänge oder der Wahrscheinlichkeit einer fortgesetzten Finanzierung durch die Regierung und mögliche Quellen einer Ersatzfinanzierung berücksichtigen, bevor es angemessen ist, die Schlussfolgerung zu ziehen, dass die Einheit fortgeführt wird.
- 2.1.5 Es kann unter Umständen vorkommen, dass die üblicherweise zur Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der operativen Aktivität vorgenommenen Liquiditäts- und Solvenzttests, wie auf Wirtschaftsunternehmen angewendet, nachteilig erscheinen, andere Faktoren jedoch nahelegen, dass die Einheit dennoch fähig ist, ihre operative Aktivität fortzuführen. Zum Beispiel:
- (a) Bei der Einschätzung, ob die Regierung fähig ist, ihre operative Aktivität fortzusetzen, kann die Befugnis zur Erhebung von Gebühren oder Steuern bei manchen Einheiten dazu führen, dass sie als fähig zur Fortführung der operativen Aktivität erachtet werden, obwohl ihre Zahlungsmittelausgänge ihre Zahlungsmiteingänge über längere Zeiträume übersteigen; und
 - (b) Bei einzelnen Einheiten kann eine Beurteilung ihrer Zahlungsflüsse für eine Berichtsperiode darauf hindeuten, dass die Einheit nicht zur Fortführung der operativen Aktivität fähig ist. Jedoch kann es sein, dass Mehrjahres-Finanzierungsvereinbarungen mit der Regierung abgeschlossen wurden, die die Fortführung der operativen Aktivität der Einheit sicherstellen.

Verwaltete Transaktionen

- 2.1.6 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum Abschluss den Betrag und die Art der Zahlungsflüsse und der Zahlungsmittelbestände anzugeben, die sich aus Transaktionen ergeben, die die Einheit als Agentin im Namen Dritter durchführt, wenn diese Beträge außerhalb der Beherrschung der Einheit liegen.*
- 2.1.7 Die Zahlungsflüsse, die mit Transaktionen verbunden sind, die von einer Einheit als Agentin für Dritte verwaltet werden, laufen möglicherweise nicht über ein Bankkonto, das von der berichtenden Einheit beherrscht wird. In diesen Fällen kann die Einheit die von ihr verwalteten Zahlungsmittel nicht für die Verfolgung ihrer eigenen Ziele verwenden oder anderweitig daraus Nutzen ziehen. Diese Zahlungsflüsse unterliegen nicht der Beherrschung der Einheit und sind daher nicht in den Gesamtwerten enthalten, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder in anderen möglicherweise zu erstellenden Abschlüssen ausgewiesen werden. Die Angabe des Betrages und der Art dieser Transaktionen nach Hauptarten wird jedoch empfohlen, da sie nützliche Informationen über den Umfang der Tätigkeiten der Einheit liefern und für die Beurteilung der Leistung der Einheit relevant sind.
- 2.1.8 Wenn solche Zahlungsmiteingänge und -ausgänge über ein Bankkonto laufen, das von der Einheit beherrscht wird, werden sie als Zahlungsflüsse und -bestände der Einheit selbst behandelt und in die Gesamtsummen einbezogen, die in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ausgewiesen werden. Paragraph 1.3.13(a) von Teil 1 dieses Standards gestattet die Ausweisung solcher Zahlungsmiteingänge und -ausgänge auf Nettobasis. Die nachstehenden Paragraphen 2.1.9 bis 2.1.13 enthalten Leitlinien zu den Zahlungsmiteingängen, -ausgängen und -beständen,
- (a) die von einer Regierung oder einer Regierungseinheit beherrscht werden können und in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge gemäß Teil 1 dieses Standards ausgewiesen werden; und
 - (b) bei denen es sich um verwaltete Transaktionen handelt, die nicht in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder in anderen möglicherweise zu erstellenden Abschlüssen enthalten sind, deren Angabe jedoch empfohlen wird.

Einnahmenerhebung

- 2.1.9 Einheiten des öffentlichen Sektors können Zahlungsmittel beherrschen oder Zahlungsmiteingänge oder -ausgänge im Namen der Regierung oder anderer Regierungen oder staatlichen Einrichtungen verwalten. So kann beispielsweise eine Steuerbehörde (oder eine Einnahmenerhebungsbehörde) mit einem eigenen Bankkonto eingerichtet und mit genehmigten Budgetmitteln zur Finanzierung ihrer Tätigkeit ausgestattet werden. Die Tätigkeit der Behörde umfasst die Verwaltung bestimmter Aspekte des Steuergesetzes und kann die Erhebung von Steuern im Namen der Regierung umfassen.

- 2.1.10 Eine Steuerbehörde kann die ihr zugewiesenen und auf einem von ihr beherrschten Bankkonto eingezahlten Zahlungsmittel verwenden, um ihre operativen Ziele zu erreichen, und sie kann andere von der Verwendung oder dem Nutzen dieser Zahlungsmittel ausschließen. In diesen Fällen beherrscht die Steuerbehörde die ihr zugewiesenen Zahlungsmittel für ihre eigene Verwendung. Die Zahlungsmittel, die die Behörde im Rahmen ihrer Steuererhebungstätigkeit im Namen der Regierung einnimmt, werden jedoch in der Regel in einen bestimmten staatlichen Treuhandfonds eingezahlt oder auf ein staatliches Bankkonto überwiesen, das vom Finanzministerium oder einer ähnlichen Behörde verwaltet wird. Unter diesen Umständen können die eingenommenen Zahlungsmittel nicht zur Erreichung der Ziele der Steuerbehörde verwendet oder anderweitig nach dem Ermessen des Managements der Behörde eingesetzt werden, ohne dass eine spezifische Bewilligung oder eine andere Ermächtigung durch die Regierung oder die zuständige Stelle vorliegt. Daher werden die gesammelten Zahlungsmittel nicht von der Steuerbehörde beherrscht und sind nicht Teil der Zahlungsmiteleingänge oder -bestände der Behörde. Infolge eines Regierungsbeschlusses kann ein Teil der eingenommenen Beträge für die Verwendung durch die Behörde bewilligt oder anderweitig zugewiesen werden. Die Beherrschung ergibt sich jedoch aus der Entscheidung der Regierung, die Ausgabe der Mittel durch die Behörde zu genehmigen, und nicht aus der Einhebung der Zahlungsmittel.
- 2.1.11 Ähnliche Umstände können auftreten, wenn eine Regierung, z. B. eine regionale oder kommunale Regierung, Zahlungsmittel im Namen einer anderen Regierung (z. B. einer nationalen Regierung) einhebt. In diesen Fällen handelt die Regierung bei der Einhebung von Zahlungsmitteln als Agentin für Dritte. Die Zahlungsmittel, die durch die Verwaltung von Transaktionen als Agentin für Dritte entstehen, werden in der Regel nicht auf ein Bankkonto der einhebenden Behörde eingezahlt und sind daher nicht Teil der Zahlungsmiteleingänge, -ausgänge und -bestände der berichtenden Einheit.

„Durchlaufende“ Zahlungsflüsse

- 2.1.12 In einigen Fällen können die Verwaltungsvereinbarungen für die Einnahmeneinhebung, die eine Regierung oder eine Regierungseinheit als Agentin einer anderen Partei vornimmt, vorsehen, dass die eingehobenen Zahlungsmittel zunächst auf das eigene Konto der Einheit eingezahlt werden, bevor sie an die Empfangenden weitergeleitet werden. Zahlungsströme, die sich aus diesen Transaktionen ergeben, werden manchmal als „durchlaufende“ Zahlungsflüsse bezeichnet. In diesen Fällen wird die Einheit:
- (a) über die von ihr in ihrer Eigenschaft als Agentin eingehobenen Zahlungsmittel während des – in der Regel kurzen – Zeitraums, in dem die Zahlungsmittel vor dem Transfer an Dritte auf dem Bankkonto der Einheit hinterlegt sind, beherrschen;
 - (b) in der Regel von den Zinsen profitieren, die sich aus den Beträgen ergeben, die vor dem Transfer an die andere Einheit auf verzinslichen Konten hinterlegt werden; und
 - (c) die Verpflichtung haben, die eingenommenen Zahlungsmittel in Übereinstimmung mit gesetzlichen Vorschriften oder Verwaltungsvereinbarungen an Dritte zu transferieren.

Wenn Zahlungsflüsse aus verwalteten Transaktionen durch ein Bankkonto laufen, das von der berichtenden Einheit beherrscht wird, werden die Zahlungsmiteleingänge, -ausgänge und -bestände, die aus der Einhebungstätigkeit entstehen, in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge der Einheit in Übereinstimmung mit Paragraph 1.3.4(a) von Teil 1 dieses Standards inkludiert. Paragraph 1.3.13(a) von Teil 1 dieses Standards legt fest, dass Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge, die sich aus Transaktionen ergeben, die die Einheit im Namen anderer Parteien verwaltet und die im Abschluss erfasst werden, saldiert ausgewiesen werden können.

Transferzahlungen

- 2.1.13 In Übereinstimmung mit den Zielen einer Regierung und mit Rechtsvorschriften oder anderen Befugnissen können Beträge, die einer Regierungseinheit (einem Ministerium, einer Behörde oder ähnlichem) zugewiesen werden, Beträge enthalten, die an Dritte zu transferieren sind, z. B. in Bezug auf Arbeitslosenleistungen, Alters- oder Invalidenrenten, Familienbeihilfen und andere Zahlungen in Bezug auf Sozialversicherung und die Gemeinschaft. In einigen Fällen laufen diese Beträge durch ein Bankkonto, das von der Einheit beherrscht wird. In diesem Fall erfasst die Einheit die während der Berichtsperiode zur Übertragung bereitgestellten Zahlungsmittel als Zahlungsmiteleingänge, die während der Berichtsperiode übertragenen Beträge als Zahlungsmittelausgänge und alle am Abschlussstichtag für eine künftige Übertragung gehaltenen Beträge als Teil des Endbestands an Zahlungsmitteln.

Angabe von Hauptgruppen von Zahlungsflüssen

- 2.1.14 *Einer Einheit wird empfohlen, entweder in der Aufstellung der Zahlungsmiteleingänge und -ausgänge oder anderen Abschlüssen oder im Anhang zu diesen Abschlüssen Folgendes anzugeben:*
- (a) *eine Analyse der Gesamtsumme der Zahlungsmittelausgänge unter Verwendung einer Gliederung, die entweder auf der Art der Ausgänge oder auf ihrer Funktion innerhalb der Einheit basiert, je nachdem; und*
 - (b) *Einzahlungen aus Aufnahmen von Fremdkapital. Zusätzlich können die Beträge des Fremdkapitals weiter nach Art und Quelle klassifiziert werden.*

- 2.1.15 Die in Paragraph 2.1.14(a) empfohlene Untergliederung kann in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge in Übereinstimmung mit den Anforderungen in Paragraph 1.3.12 von Teil 1 dieses Standards dargestellt werden. Wird in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge eine andere Gliederungsgrundlage angewendet, werden zusätzliche disaggregierte Angaben, die die Empfehlungen in Paragraph 2.1.14(a) oberhalb reflektieren, entweder als eigene Aufstellung oder als Anhangangabe empfohlen.
- 2.1.16 Zahlungsmittelausgänge können weiter untergliedert werden, um die Rechenschaftspflicht zu verbessern, indem die Hauptzwecke für die die Zahlungen getätigt wurden, festgestellt werden können. Sie können auch unterteilt werden, um Kosten und Kostenerstattungen bestimmter politischer Maßnahmen, Aktivitäten oder anderer relevanter Segmente der berichtenden Einheit unterscheiden zu können. Einer Einheit wird empfohlen, diese Informationen zumindest auf einem der zwei folgenden Wege darzustellen.
- 2.1.17 Die erste Methode ist die Methode der Art der Zahlungen. Zahlungen werden in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ihrer Art nach zusammengefasst (zum Beispiel Materialeinkauf, Transportkosten, Löhne und Gehälter) und werden nicht nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Funktionsbereichen der Einheit umverteilt. Ein Beispiel für eine Aufgliederung nach der Methode der Art der Zahlungen ist:

Zahlungsmittelausgänge

Löhne und Gehälter	(X)
Transportkosten	(X)
Kapitalerwerbe	(X)
Fremdkapitalkosten	(X)
Sonstige	(X)
Gesamtsumme Zahlungen	(X)

- 2.1.18 Die zweite Methode, die als Methode der Funktionen bezeichnet wird, klassifiziert Zahlungen nach der politischen Maßnahme oder nach dem Zweck, warum diese getätigt wurden. Diese Darstellung liefert oft relevantere Informationen für Adressat:innen, obwohl die Zuweisung der Zahlungen zu Funktionen willkürlich sein kann und auf erheblichen Ermessensentscheidungen beruht. Ein Beispiel für die Gliederung nach Funktionen der Zahlungsmittelausgänge:

Zahlungsmittelausgänge

Gesundheitsdienstleistungen	(X)
Bildungsdienstleistungen	(X)
Sonstige	(X)
Gesamtsumme Ausgänge	(X)

- 2.1.19 Nach dieser Methode werden die von der Einheit getätigten und mit den Hauptfunktionen verbundenen Zahlungsmittelausgänge separat dargestellt. In diesem Beispiel bestehen die Funktionen der Einheit aus der Bereitstellung von Gesundheitsdienstleistungen und Bildungsdienstleistungen. Die Einheit würde daher für jede dieser Funktionen Zahlungsmittelausgänge darstellen.
- 2.1.20 Einheiten, die ihre Zahlungsmittelausgänge nach Funktion gliedern, wird empfohlen, zusätzliche Informationen zur Art der Zahlungen, einschließlich Zahlungen für Gehälter und andere Leistungen an Arbeitnehmer:innen, anzugeben.
- 2.1.21 Paragraph 1.3.12 von Teil 1 dieses Standards verlangt die Angabe der Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge der Einheit, wobei eine gesonderte Untergliederung der Gesamtsumme der Zahlungsmiteingänge nach einer für die operative Aktivität der Einheit geeigneten Klassifizierungsgrundlage vorgenommen wird. Die Untergliederung der Zahlungsmiteingänge in angemessene Klassen wird von der Größe, Art und Funktion der betroffenen Beträge abhängen. Zusätzlich zur Angabe der Eingänge aus Fremdkapital kann die folgende Untergliederung angemessen sein:
- (a) Eingänge aus Steuern (diese können nach Art der Steuern weiter untergliedert sein);
 - (b) Eingänge aus Gebühren, Geldbußen, Strafen und Lizenzen;
 - (c) Eingänge aus Leistungstransaktionen, einschließlich Eingänge aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen und Nutzungsentgelten (wenn diese als Leistungstransaktionen klassifiziert sind);
 - (d) Gesamtsumme der Eingänge aus Außenhilfe und anderen Hilfen (möglicherweise nach Betrag der bereitgestellten Zuschüsse, Kredite oder anderen Hilfe und wesentlichen Klassen von Bereitstellenden von diesen Hilfen und den bereitgestellten Beträge gegliedert);

- (e) Eingänge aus anderen Zuschüssen, Transfers, oder genehmigten Budgetmitteln (möglicherweise nach Quelle und Zweck klassifiziert);
- (f) Eingänge aus Zinsen und Dividenden; und
- (g) Eingänge aus Schenkungen, Spenden und anderen Formen von Hilfen.

Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Einheiten und Personen

- 2.1.22 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum Abschluss Informationen darzustellen, die vom IPSAS 20, Angaben über Beziehungen zu Nahestehenden Einheiten und Personen, verlangt werden.*
- 2.1.23 IPSAS 20 der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS definiert nahestehende Einheiten oder Personen und andere relevante Begriffe, verlangt die Angabe von Beziehungen zu nahestehenden Einheiten oder Personen, wenn Beherrschung existiert und verlangt die Angabe von bestimmten Informationen über Transaktionen mit nahestehenden Einheiten und Personen, einschließlich Informationen über aggregierte Vergütung von Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen.

Angabe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen, Aufwendungen und Vergleich mit Haushaltsplänen

- 2.1.24 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum Abschluss Folgendes anzugeben:*
- (a) *Informationen über die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen der Einheit; und*
 - (b) *einen Vergleich der Haushaltspläne, wenn die Einheit ihre beschlossenen Budgetmittel nicht öffentlich einsehbar macht.*
- 2.1.25 Regierungen und staatliche Einrichtungen beherrschen wesentliche Ressourcen abgesehen von Zahlungsmitteln und setzen diese Ressourcen für die Erreichung ihrer Leistungsziele ein. Sie nehmen Fremdkapital auf, um ihre Tätigkeiten zu finanzieren, andere Schulden und Verbindlichkeiten im Rahmen ihrer operativen Aktivitäten einzugehen und Verpflichtungen einzugehen, in der Zukunft Geld für den Erwerb von Anlagegütern aufzuwenden. Sie gehen auch Kosten ein und generieren Einnahmen während der Berichtsperiode, wodurch in zukünftigen Berichtsperioden Zahlungsflüsse resultieren werden. Unbare Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen werden nicht in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder anderen Abschlüssen, die nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellt werden könnten, ausgewiesen. Regierungen führen jedoch Aufzeichnungen von ihren Schulden und anderen Verbindlichkeiten, unbaren Vermögenswerten und den Kosten ihrer Tätigkeiten während der Berichtsperiode und den Quellen und den Beträgen von verbundenen Einnahmen und überwachen und verwalten diese. Die Angabe über Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten und die Kosten und Einnahmen von bestimmten politischen Maßnahmen und Tätigkeiten wird die Rechenschaftspflicht erhöhen und Informationen bereitstellen, die für Entscheidungsfindungszwecke nützlich sind und daher in diesem Standard empfohlen werden.
- 2.1.26 Einheiten, die solche Angaben machen, wird empfohlen, Einnahmen und Aufwendungen nach Art oder ihrer Funktion, je nachdem, was für die operativen Aktivitäten der Einheit angemessen ist, und Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach Typ, zu identifizieren, zum Beispiel durch folgende Gliederung:
- (a) Vermögenswerte als Forderungen, Investitionen oder Sachanlagen; und
 - (b) Verbindlichkeiten als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nach Typ oder Quelle und anderen Verbindlichkeiten.

Solche Angaben sind möglicherweise zunächst nicht ausführlich, Einheiten wird aber empfohlen, während dem Übergang zur vollständigen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS diese Angaben schrittweise zu entwickeln und darauf aufzubauen. Um mit den Anforderungen der Paragraphen 1.3.5 und 1.3.32 von Teil 1 des Standards in Einklang zu stehen, müssen diese Angaben mit den qualitativen Eigenschaften von Finanzinformationen in Einklang stehen und sollten klar beschrieben und einfach zu verstehen sein.

- 2.1.27 Die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS können für Einheiten, die zusätzliche Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen angeben, nützliche Leitlinien bereitstellen. Die Leitlinien zur Empfohlenen Praxis stellen ebenfalls Leitlinien zu Angaben bereit, die Adressat:innen dabei helfen, Sachverhalte wie die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit, ihre Leistungsziele und deren Erreichung und die Nachhaltigkeit ihrer Finanzen besser zu verstehen.

Vergleiche mit Haushaltsplänen

- 2.1.28 Einheiten des öffentlichen Sektors unterliegen üblicherweise Haushaltsbeschränkungen in der Form von genehmigten Budgetmitteln oder anderen Budgetgenehmigungen, die durch Rechtsvorschriften wirksam werden können. Eines der Ziele der Finanzberichterstattung von Einheiten des öffentlichen Sektors ist es, darüber zu berichten, ob Zahlungsmittel in Übereinstimmung mit dem rechtskräftigen Haushaltsplan erhalten und verwendet wurden. In einigen Rechtsordnungen ist diese Anforderung in Rechtsvorschriften widergespiegelt. Einheiten, die ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich machen, haben die Anforderungen der Paragraphen 1.7.1 bis 1.7.46 von Teil 1 des Standards einzuhalten. Dieser Standard empfiehlt anderen Einheiten (das sind Einheiten, die ihre beschlossenen Budgetmittel nicht öffentlich zugänglich machen) in ihrem Abschluss einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug für die Berichtsperiode, in der der Abschluss und der Haushaltsplan nach der gleichen Rechnungslegungsgrundlage aufgestellt wurden, anzugeben. Es gibt verschiedene Möglichkeiten der Darstellung einer Gegenüberstellung mit dem Haushalt für diese anderen Einheiten, wie etwa:
- (a) die Aufstellung einer Anhangangabe mit separaten Spalten für den Haushaltsplan und Haushaltsvollzug. Darüber hinaus können zur Vollständigkeit auch mögliche Abweichungen vom Haushalt oder von den genehmigten Budgetmitteln in einer eigenen Spalte dargestellt werden; und
 - (b) die Angabe, dass der Haushaltsplan nicht überschritten wurde. Wenn es zu Überschreitungen des Haushaltsplans oder von genehmigten Budgetmitteln gekommen ist, oder wenn getätigte Zahlungen ohne Budgetgenehmigung oder eine andere Form der Genehmigung entstanden sind, können nähere Informationen mittels Anhangangabe beim betroffenen Posten im Abschluss angegeben werden.
- 2.1.29 *Einheiten, die in ihrem Abschluss einen Vergleich zwischen Haushaltsvollzug und Haushaltsplan angeben, wird empfohlen, im Abschluss einen Querverweis auf Berichte zu inkludieren, die Informationen über erbrachte Leistungen enthalten.*
- 2.1.30 *Bei der Anwendung von Mehrperiodenhaushaltsplänen wird der Einheit empfohlen, zusätzliche Angaben über das Verhältnis zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug während der Haushaltsperiode zu machen.*
- 2.1.31 Zusätzliche Haushaltsinformationen, einschließlich Informationen über die erbrachten Leistungen, können in anderen Dokumenten als den Abschlüssen dargestellt werden. Einheiten, die in ihrem Abschluss einen Vergleich zwischen Haushaltsvollzug und Haushaltsplan angeben, wird empfohlen, in ihrem Abschluss einen Querverweis auf solche Dokumente zu inkludieren, insbesondere um Daten zum Haushaltsplan und Haushaltsvollzug mit nicht finanziellen Haushaltsplandaten und erbrachten Dienstleistungen zu verknüpfen.
- 2.1.32 Wie in Paragraph 1.7.32 dieses Standards angemerkt, können Einheiten verschiedene Ansätze für die Bestimmung des Jahreshaushalts innerhalb des Mehrperiodenhaushaltsplans einsetzen. Bei der Anwendung von Mehrperiodenhaushaltsplänen wird der Einheit empfohlen, zusätzliche Angaben über Themen wie das Verhältnis zwischen Mehrperiodenhaushaltsplänen und Jahreshaushaltsplänen und dem Haushaltsvollzug während der Haushaltsperiode zu machen.

Konsolidierte Abschlüsse

Definitionen

- 2.1.33 *Die folgenden Begriffe werden in diesem Teil des Standards mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*

Ein konsolidierter Abschluss ist der Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit, in dem die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände der beherrschenden Einheit und ihrer beherrschten Einheiten so dargestellt werden, als handle es sich bei ihnen um eine einzige Einheit.

Beherrschung einer Einheit: Eine Einheit beherrscht eine andere Einheit, wenn sie schwankenden Vorteilen aus ihrem Engagement in der anderen Einheit ausgesetzt ist bzw. Anrechte auf diese besitzt und die Fähigkeit hat, Art oder Betrag dieser Vorteile mittels ihrer Verfügungsgewalt über die andere Einheit zu beeinflussen.

Eine beherrschte Einheit ist eine Einheit, die unter Beherrschung einer anderen Einheit steht (bekannt als beherrschende Einheit).

Eine beherrschende Einheit ist eine Einheit, die eine oder mehrere beherrschte Einheiten hat.

Als wirtschaftliche Einheit wird eine beherrschende Einheit einschließlich der von ihr beherrschten Einheiten bezeichnet.

Wirtschaftliche Einheit

- 2.1.34 Der Begriff der „wirtschaftlichen Einheit“ wird in diesem Standard verwendet, um für die Zwecke der Finanzberichterstattung eine Gruppe von Einheiten zu definieren, die die beherrschende Einheit und alle beherrschten Einheiten umfasst. Andere Begriffe, die mitunter zur Bezeichnung einer wirtschaftlichen Einheit verwendet werden, sind Verwaltungseinheit, Finanzeinheit, konsolidierte Einheit und Gruppe. Die Faktoren, die bei der Beurteilung, ob eine Einheit eine andere Einheit für die Zwecke der Finanzberichterstattung beherrscht, zu berücksichtigen sind, werden in IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, dargelegt.
- 2.1.35 Eine wirtschaftliche Einheit kann Einheiten umfassen, die sowohl sozialpolitische als auch kommerzielle Ziele verfolgen. So kann beispielsweise eine staatliche Wohnbauträgerin eine wirtschaftliche Einheit sein, die sowohl Einheiten umfasst, die gegen ein nominelles Entgelt Wohnraum zur Verfügung stellen, als auch Einheiten, die auf kommerzieller Basis Wohnraum zur Verfügung stellen.
- 2.1.36 Die Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit muss anhand der verfassungsrechtlichen Regelungen in einer Rechtsordnung erfolgen, insbesondere im Hinblick auf die Art und Weise, wie die Staatsmacht begrenzt und verteilt wird und wie das Regierungssystem aufgebaut ist und arbeitet. Beispielsweise können in Rechtsordnungen mit Exekutive, Legislative und Judikative diese Staatsgewalten zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden, hinsichtlich welcher es einen Bedarf an einem konsolidierten Abschluss vonseiten der Abschlussadressat:innen gibt. [ENTFÄLLT IM DEUTSCHEN]

Umfang der konsolidierten Abschlüsse

- 2.1.37 *Einer beherrschenden Einheit, außer der in Paragraph 2.1.40 identifizierten beherrschenden Einheit, wird empfohlen, konsolidierte Abschlüsse darzustellen, die alle ihre beherrschten Einheiten – inländisch und ausländisch – durch Anwendung der folgenden Konsolidierungsverfahren konsolidieren:*
- (a) *Zahlungsmittelbestände und Zahlungsmitteltransaktionen zwischen Einheiten innerhalb der wirtschaftlichen Einheit vollständig eliminieren;*
 - (b) *wenn die in einer Konsolidierung verwendeten Abschlüsse zu verschiedenen Abschlussstichtagen erstellt wurden: Anpassungen für die Auswirkungen von wesentlichen Zahlungsmitteltransaktionen vornehmen, die zwischen diesen Daten und dem Datum des Abschlusses der beherrschenden Einheit eingetreten sind; und*
 - (c) *konsolidierte Abschlüsse gemäß den gleichen Rechnungslegungsmethoden wie für die Zahlungsmitteltransaktionen verwendet wurden, aufstellen. Wenn es nicht durchführbar ist, bei der Aufstellung der konsolidierten Abschlüsse die gleichen Rechnungslegungsmethoden zu verwenden, sollte diese Tatsache gemeinsam mit dem Teil der Posten im konsolidierten Abschluss angegeben werden, auf die unterschiedliche Rechnungslegungsmethoden angewandt wurden.*
- 2.1.38 *Wenn eine beherrschende Einheit, mit Ausnahme der in Paragraph 2.1.40 genannten beherrschenden Einheiten, keinen Abschluss darstellt, in dem alle von ihr beherrschten Einheiten konsolidiert sind, wird ihr empfohlen, einen Abschluss darzustellen, in dem diejenigen von ihr beherrschten Einheiten konsolidiert sind, die den Haushaltssektor, den Sektor Staat oder eine andere wirtschaftliche Einheiten repräsentieren, die die Kerntätigkeiten der Regierung darstellen und dem Informationsbedarf der Adressat:innen entsprechen.*
- 2.1.39 *Eine wirtschaftliche Einheit verwendet den Begriff „konsolidierter Abschluss“, um einen Abschluss zu beschreiben, der die beherrschende Einheit und die von ihr beherrschten Einheiten, wie in Paragraph 2.1.37 beschrieben, umfasst. Abschlüsse einer wirtschaftlichen Einheit, die nicht die beherrschende Einheit und alle von ihr beherrschten Einheiten gemäß Paragraph 2.1.37 umfassen, werden mit einem Begriff bezeichnet, der leicht verständlich ist und die Klassen oder (Eigenschaften) von Einheiten, aus denen die wirtschaftliche Einheit besteht, eindeutig beschreibt.*
- 2.1.40 *Die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses ist für eine beherrschende Einheit, die alle folgenden Bedingungen erfüllt, nicht erforderlich:*
- (a) *sie ist selbst eine beherrschte Einheit, wobei der Informationsbedarf der Abschlussadressat:innen durch den konsolidierten Abschluss ihrer beherrschenden Einheit gedeckt wird; sollte es teilweise im Besitz der Einheit stehende beherrschte Einheiten geben, sind die anderen Eigentümer:innen, einschließlich der nicht stimmberechtigten, darüber unterrichtet, dass die Einheit keinen konsolidierten Abschluss vorlegt, und erheben dagegen keine Einwände;*
 - (b) *ihre Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente werden nicht am Kapitalmarkt (einer inländischen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;*
 - (c) *sie hat ihre Abschlüsse nicht zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse am Kapitalmarkt bei einer Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde eingereicht oder beabsichtigt dies zu tun; und*

- (d) *ihre oberste oder eine zwischengeschaltete beherrschende Einheit stellt einen konsolidierten Abschluss auf, der mit dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS oder den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS im Einklang steht und veröffentlicht wird.*

- 2.1.41 Zu Zwecken der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung sind die Adressat:innen des Abschlusses einer Regierung oder sonstigen Einheit des öffentlichen Sektors in der Regel an den von der wirtschaftlichen Einheit als Ganzes beherrschten Zahlungsmittel interessiert und müssen über diese informiert werden. Diesem Bedürfnis wird durch einen konsolidierten Abschluss Rechnung getragen, der Finanzinformationen über die wirtschaftliche Einheit als einzelne Einheit ohne Rücksicht auf die rechtlichen Grenzen der einzelnen rechtlichen Einheiten darstellt.
- 2.1.42 Dieser Standard empfiehlt Regierungen und anderen beherrschenden Einheiten, Abschlüsse darzustellen, die alle beherrschten Einheiten konsolidieren, wenn Abschlussadressat:innen solcher Abschlüsse wahrscheinlich vorhanden sind.
- 2.1.43 Der konsolidierte Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit, die eine Regierung und alle von ihr beherrschten Einheiten umfasst, stellt Informationen über die von der Regierung direkt und über die von ihr beherrschten Einheiten zum Abschlussstichtag beherrschten Zahlungsmittelressourcen und über die Veränderungen dieser Ressourcen während der Berichtsperiode bereit. Die konsolidierten Abschlüsse anderer wirtschaftlicher Einheiten des öffentlichen Sektors, wie z. B. eines Gesundheitsministeriums oder eines Bildungsministeriums, stellen Informationen über die vom Ministerium beherrschten Zahlungsmittelressourcen und die Veränderungen dieser Ressourcen während der Berichtsperiode bereit.
- 2.1.44 Die Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen ist nicht kostenlos. Daher ist es wichtig, dass die Vorteile der Aufstellung solcher Abschlüsse die Kosten für ihre Aufstellung rechtfertigen. Die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses durch eine beherrschende Einheit, die selbst eine beherrschte Einheit ist, wird unter den in Paragraph 2.1.40 genannten Umständen häufig nicht notwendig sein. Dies liegt daran, dass der Bedarf der Adressat:innen an Informationen, die in gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung aufgestellten Abschlüssen dargestellt werden, oft durch die konsolidierten Abschlüsse der beherrschenden Einheit gedeckt wird, wenn solche Abschlüsse in Übereinstimmung mit den Anforderungen der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS oder der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS erstellt werden und die anderen in Paragraph 2.1.40 genannten Umstände zutreffen. In anderen Fällen wird der Informationsbedarf der Abschlussadressat:innen hinsichtlich wichtiger Bereiche oder Tätigkeiten einer Regierung jedoch durch einen konsolidierten Abschluss auf gesamtstaatlicher Ebene möglicherweise nicht gedeckt. In vielen Rechtsordnungen gibt es gesetzliche Vorschriften für die Finanzberichterstattung, die den Informationsbedarf derartiger Abschlussadressat:innen behandeln.
- 2.1.45 In einigen Fällen kann eine Einheit, die die Möglichkeit hat, über die maßgeblichen Tätigkeiten einer anderen Einheit zu bestimmen, nicht in der Lage sein, aus den Tätigkeiten dieser anderen Einheit Nutzen zu ziehen – zum Beispiel, wenn die andere Einheit schwerwiegenden externen langfristigen Beschränkungen unterliegt, die die Einheit, die die Möglichkeit hat, über ihre Tätigkeiten zu bestimmen, daran hindern, aus diesen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen. Die Zahlungsflüsse und Salden solcher Einheiten werden nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen. Der Grund dafür ist, dass konsolidierte Abschlüsse Informationen über die Zahlungsmittelressourcen der Regierung oder einer anderen berichtenden Einheit des öffentlichen Sektors darstellen, die für die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen verwendet werden können oder der berichtenden Einheit anderweitig zugutekommen.
- 2.1.46 Paragraph 2.1.40(d) erkennt an, dass die oberste oder zwischengeschaltete beherrschende Einheit einer Einheit, die den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwendet, konsolidierte Abschlüsse nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellen und darstellen kann. Während dies in einigen Rechtsordnungen der Fall sein kann, wird die oberste oder zwischengeschaltete beherrschende Einheit wahrscheinlich mit erheblichen praktischen Problemen konfrontiert sein, wenn sie in Bezug auf beherrschte Einheiten, die das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung anwenden, die Informationen zusammenstellt, die notwendig sind, um mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS in Einklang zu stehen.

Übergang zu konsolidierten Abschlüssen

- 2.1.47 Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors können eine große Anzahl von Einheiten beherrschen, einschließlich staatliche Stellen, Agenturen und kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors. Die Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen, die eine beherrschende Einheit und alle von ihr beherrschten Einheiten konsolidieren, kann ein komplexer und ressourcenintensiver Prozess sein. Einige Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors sehen sich bei der Aufstellung und Darstellung von konsolidierten Abschlüssen mit erheblichen Hindernissen konfrontiert und sind möglicherweise nicht in der Lage, kurz- bis mittelfristig einen vollständig konsolidierten Abschluss zu erstellen, wenn sie den vollständigen Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung einleiten. Dies kann auf Kapazitätsengpässe zurückzuführen sein, die die Fähigkeit einer Regierung oder einer anderen Einheit einschränken, Daten von allen beherrschten Einheiten zeitnah zu erfassen und zu verarbeiten, aufgrund gesetzlicher oder anderer Anforderungen, Abschlüsse für eine Untergruppe von beherrschten Einheiten anstatt für alle beherrschten Einheiten darzustellen, oder aufgrund anderer Gründe.

- 2.1.48 Da Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors, die nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung bilanzieren und die Kapazitäten, Systeme und rechtlichen Rahmenbedingungen entwickeln, um Konsolidierungshindernisse zu überwinden, auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung übergehen, wird die Möglichkeit zunehmen, in Abschlüsse nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung Informationen über zusätzliche beherrschte Einheiten aufzunehmen. Für Regierungen wird die Aufstellung von Abschlüssen, die Informationen über die Zahlungsmiteingänge, -ausgänge und -bestände einer wirtschaftlichen Einheit enthalten, die die beherrschten Einheiten umfasst, die beispielsweise den Haushaltssektor, den Sektor Staat oder eine andere Darstellung der Kerntätigkeiten der Regierung repräsentieren, Informationen über Schlüsselsektoren der Regierung liefern, die für die Adressat:innen für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung nützlich sind. Dieser Standard empfiehlt einer beherrschenden Einheit, die keinen vollständigen konsolidierten Abschluss darstellt, einen Abschluss für eine solche wirtschaftliche Einheit als Zwischenschritt beim Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und zur Darstellung eines vollständigen konsolidierten Abschlusses in Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS darzustellen. Regierungsbehörden, die nicht alle ihre beherrschten Einheiten konsolidieren, wird ebenfalls empfohlen, Abschlüsse darzustellen, die beherrschte Einheiten konsolidieren, die eine Untergruppe ihrer Tätigkeiten darstellen, die für die Adressat:innen für Rechenschafts- und Entscheidungszwecke nützlich sind.
- 2.1.49 Der Begriff „konsolidierter Abschluss“ wird zur Beschreibung von Abschlüssen verwendet, die eine „Vollkonsolidierung“ aller beherrschten Einheiten, wie in Paragraph 2.1.37 dieses Standards beschrieben, darstellen. Ein anderer Begriff als „konsolidierter Abschluss“ ist zu verwenden, um Abschlüsse zu beschreiben, die Informationen über eine wirtschaftliche Einheit darstellen, die nicht die beherrschende Einheit und alle von ihr beherrschten Einheiten umfasst. Dieser Begriff muss leicht verständlich sein und die Klassen (oder Eigenschaften) von Einheiten, die die wirtschaftliche Einheit bilden, eindeutig beschreiben. Die Wahl eines geeigneten Begriffs ist eine Ermessensfrage. Dieses Ermessen sollte im Zusammenhang mit den qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung ausgeübt werden, wozu auch gehört, dass sie verständlich ist und die wirtschaftliche Einheit getreu darstellt. Für nationale, regionale oder kommunale Regierungen, die solche Abschlüsse aufstellen, können Begriffe wie z. B. Abschlüsse des Haushaltssektors oder des Sektors Staat angemessen sein.

Konsolidierungsvorgänge

- 2.1.50 Die in Paragraph 2.1.37 beschriebenen Konsolidierungsvorgänge bilden die Grundlage für die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses für alle Einheiten innerhalb der wirtschaftlichen Einheit als eine einzige wirtschaftliche Einheit, wie dies in diesem Standard empfohlen wird.
- 2.1.51 Der durch diesen Standard empfohlene konsolidierte Abschluss spiegelt Transaktionen zwischen der wirtschaftlichen Einheit und anderen Einheiten außerhalb dieser Einheit wider. Dementsprechend werden Transaktionen zwischen Einheiten innerhalb der wirtschaftlichen Einheit eliminiert, um Doppelzählungen zu vermeiden. Beispielsweise kann eine staatliche Stelle einen physischen Vermögenswert an eine andere staatliche Stelle verkaufen. Da die Nettzahlungsmittelwirkung auf die berichtende Einheit auf gesamtstaatlicher Ebene gleich Null ist, muss diese Transaktion eliminiert werden, um zu vermeiden, dass die Zahlungsmiteingänge und -ausgänge der gesamten berichtenden Einheit zu hoch ausgewiesen werden. Eine Regierungseinheit kann Mittel bei einem Finanzinstitut des öffentlichen Sektors halten. Diese Salden würden auf der Ebene des Gesamtstaates eliminiert werden, da sie Salden innerhalb der wirtschaftlichen Einheit darstellen. In ähnlicher Weise kann eine kommerzielle Einheit des öffentlichen Sektors, die im Ausland tätig ist, eine Zahlung an eine staatliche Stelle tätigen, die sich zum Abschlussstichtag noch im Transit befindet. In diesem Fall würde die Nichteliminierung der Transaktion bei der Aufstellung des konsolidierten Abschlusses für den Gesamtstaat dazu führen, dass der Zahlungsmittelbestand der wirtschaftlichen Einheit für den Gesamtstaat zu niedrig und ihre Zahlungsmittelausgänge zu hoch ausgewiesen werden. Die Transaktion würde jedoch nicht in Abschlüssen eliminiert werden, die für eine konsolidierte Einheit aufgestellt werden, die beispielsweise einen Sektor Staat repräsentiert, der die kommerzielle Einheit des öffentlichen Sektors ausschließt.
- 2.1.52 Einzelne Einheiten innerhalb der wirtschaftlichen Einheit können für die Klassifizierung von Zahlungsmiteingängen und -ausgängen sowie für die Darstellung ihrer Abschlüsse unterschiedliche Methoden anwenden. Zahlungsmiteingänge, und -ausgänge, die sich aus ähnlichen Transaktionen ergeben, werden in konsolidierten Abschlüssen, soweit durchführbar, einheitlich klassifiziert und dargestellt.

Konsolidierungsangaben

- 2.1.53 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum konsolidierten Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit, der in Übereinstimmung mit den Empfehlungen in Paragraph 2.1.37 aufgestellt wurde, Folgendes anzugeben:*
- (a) *eine Liste wesentlicher beherrschter Einheiten, einschließlich des Namens, der Rechtsordnung, in der die beherrschte Einheit tätig ist (wenn diese von der Rechtsordnung der beherrschenden Einheit abweicht);*
 - (b) *den Grund, warum eine beherrschte Einheit nicht konsolidiert wurde;*
 - (c) *die Beteiligungsquote an diesen beherrschten Einheiten und eine Beschreibung, wie die Beteiligungsquote ermittelt wurde; und*

- (d) *falls anwendbar: die Faktoren, die bei der Ermittlung der beherrschenden Einheit berücksichtigt wurden, die*
- (i) *eine andere Einheit beherrscht (oder eine Kategorie von Einheiten), auch wenn sie weniger als die Hälfte der Stimmrechte an der anderen Einheit (oder den Einheiten) hält, gemeinsam mit einer Erklärung, wie die Beherrschung besteht; und*
 - (ii) *keine andere Einheit beherrscht (oder eine Kategorie von Einheiten), auch wenn sie mehr als die Hälfte der Stimmrechte an der anderen Einheit (oder den Einheiten) hält.*

2.1.54 *Einer Einheit, die einen Abschluss für eine wirtschaftliche Einheit darstellt, die einige, aber nicht alle beherrschten Einheiten konsolidiert, wie in Paragraph 2.1.37 empfohlen, wird empfohlen, im Anhang zu diesem Abschluss die in Paragraph 2.1.53 empfohlenen Angaben zusammen mit folgenden Angaben zu machen:*

- (a) *eine Beschreibung der Klassen (oder Eigenschaften) der beherrschten Einheiten, die in den konsolidierten Abschluss einbezogen bzw. aus diesem ausgeschlossen sind, zusammen mit einer Erläuterung der Gründe für den Ausschluss von Klassen aus dem konsolidierten Abschluss; und*
- (b) *eine Auflistung von wesentlichen Einheiten, die seit der Aufstellung des Abschlusses der vorangegangenen Berichtsperiode zu den in den konsolidierten Abschluss einbezogenen Einheiten hinzugekommen sind oder von diesen entfernt wurden.*

2.1.55 *Einer beherrschenden Einheit, die keinen konsolidierten Abschluss, wie in Paragraph 2.1.37 empfohlen, darstellt, wird empfohlen, die Gründe für die Nichtdarstellung eines konsolidierten Abschlusses zusammen mit der Methode zur Bilanzierung der beherrschten Einheiten in ihrem Einzelabschluss anzugeben. Es wird ihr auch empfohlen, den Namen und die Hauptanschrift der beherrschenden Einheit, die einen konsolidierten Abschluss veröffentlicht, anzugeben.*

2.1.56 *Die in den Paragraphen 2.1.53 und 2.1.54 empfohlenen Angaben werden den Adressat:innen Informationen über die Zusammensetzung und die Hauptmerkmale von vollständig konsolidierten Abschlüssen liefern, die in Übereinstimmung mit den Empfehlungen in Paragraph 2.1.37 erstellt wurden, sowie von Abschlüssen, die eine Teilmenge der beherrschten Einheiten in Übereinstimmung mit den Empfehlungen in Paragraph 2.1.38 konsolidieren. Die in Paragraph 2.1.55 empfohlenen Angaben werden es den Adressat:innen ermöglichen, festzustellen, ob eine beherrschende Einheit einen konsolidierten Abschluss aufstellt und, falls nicht, welche Methode zur Bilanzierung der beherrschten Einheiten verwendet wird.*

Erwerb und Abgang von beherrschten Einheiten und sonstigen operativen Einheiten

2.1.57 *Einer Einheit wird empfohlen, die aggregierten Zahlungsflüsse, die aus dem Erwerb und Abgang von beherrschten Einheiten oder sonstigen operativen Einheiten resultieren, separat anzugeben und darzustellen.*

2.1.58 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum Abschluss im Hinblick auf den Erwerb und den Abgang von beherrschten Einheiten oder sonstigen operativen Einheiten, die während der Periode erfolgten, die folgenden zusammenfassenden Angaben zu machen:*

- (a) *die gesamte Gegenleistung für den Erwerb oder den Abgang (einschließlich Zahlungsmittel und andere Vermögenswerte);*
- (b) *den Teil der Gegenleistung für den Erwerb oder den Abgang, der aus Zahlungsmitteln bestand; und*
- (c) *den Betrag der Zahlungsmittel der beherrschten Einheit oder operativen Einheit, die erworben oder veräußert wurde.*

2.1.59 *Die gesonderte Darstellung der Auswirkungen der Zahlungsflüsse aus dem Erwerb und dem Abgang von beherrschten Einheiten und sonstigen operativen Aktivitäten sowie die gesonderte Angabe der Beträge der erworbenen oder veräußerten Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erleichtert die Unterscheidung dieser Zahlungsflüsse von den Zahlungsmiteingängen und -ausgängen aus den anderen Aktivitäten der Einheit. Um Adressat:innen in die Lage zu versetzen, die Auswirkungen der Erwerbe und Abgänge zu bestimmen, werden die Auswirkungen der Zahlungsflüsse aus Abgängen nicht mit denen aus Erwerben saldiert.*

2.1.60 *Die Summe des Betrags der als Gegenleistung für den Erwerb oder den Abgang gezahlten oder erhaltenen Zahlungsmittel wird in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge abzüglich der erworbenen oder veräußerten Zahlungsmittel ausgewiesen.*

- 2.1.61 Paragraph 2.1.24 empfiehlt die Angabe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen der Einheit. Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen, die keine Zahlungsmittel oder Zahlungsflüsse einer erworbenen oder veräußerten beherrschten Einheit oder operativen Einheit sind, können auch separat und nach Hauptklassen zusammengefasst angegeben werden. In Übereinstimmung mit der Anforderung des Paragraphen 1.3.32 von Teil 1 dieses Standards sind, wenn solche Angaben gemacht werden, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen eindeutig zu identifizieren und die Grundlage, auf der sie bewertet und erfasst werden, zu erläutern.

Gemeinsame Vereinbarungen

- 2.1.62 *Einer Einheit wird empfohlen, Angaben zu gemeinsamen Vereinbarungen zu machen, die für eine getreue Darstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge der Einheit während der Berichtsperiode und der Bestände an Zahlungsmitteln zum Abschlussstichtag erforderlich sind.*

- 2.1.63 Eine gemeinsame Vereinbarung ist eine Vereinbarung, bei der zwei oder mehr Parteien die gemeinschaftliche Führung innehaben. Viele Einheiten des öffentlichen Sektors gehen gemeinsame Vereinbarungen ein, um eine Vielzahl von Tätigkeiten auszuüben. Die Art dieser Tätigkeiten reicht von kommerziellen Tätigkeiten bis hin zur Bereitstellung kostenloser kommunaler Dienstleistungen. Die Bedingungen einer gemeinsamen Vereinbarung werden in einem Vertrag oder einer anderen verbindlichen Vereinbarung festgehalten und legen in der Regel den anfänglichen Beitrag jeder Partnereinheit sowie den Anteil an den Einnahmen oder dem sonstigen Nutzen (falls vorhanden) und den Aufwendungen jeder Partnereinheit fest. Einheiten, die nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung bilanzieren, werden im Allgemeinen über Folgendes Bericht erstatten:

- (a) als Zahlungsmittelausgänge die Zahlungsmittel, die für den Erwerb eines Anteils an einer gemeinsamen Vereinbarung und für den laufenden Betrieb der gemeinsamen Vereinbarung aufgewendet wurden; und
- (b) als Zahlungsmiteingänge die von der gemeinsamen Vereinbarung erhaltenen Zahlungsmittel.

Angaben zu gemeinsamen Vereinbarungen können eine Auflistung und Beschreibung der Beteiligungen an wesentlichen gemeinsamen Vereinbarungen beinhalten. Die internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor IPSAS 36, *Anteile an Assoziierten Einheiten und Gemeinschaftseinheiten*, und IPSAS 37, *Gemeinsame Vereinbarungen*, die zu den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gehören, bieten Leitlinien zu verschiedenen Formen und Strukturen, die gemeinsame Vereinbarungen annehmen können, und zu möglichen zusätzlichen Angaben, die gemacht werden können. Die Definition und Erläuterung von „Beherrschung“ in IPSAS 35 muss bei der Bestimmung, ob eine Einheit eine „assoziierte Einheit“ ist und ob eine Vereinbarung eine „gemeinsame Vereinbarung“ im Sinne von IPSAS 36 und IPSAS 37 ist, berücksichtigt werden.

Rechnungslegung in Hochinflationländern

- 2.1.64 Die Aufstellung eines Abschlusses in der Inlandswährung ohne Anpassung ist in Hochinflationländern nicht sinnvoll. Der Kaufkraftverlust ist so enorm, dass der Vergleich mit Beträgen, die aus früheren Transaktionen und anderen Ereignissen resultieren, sogar innerhalb einer Rechnungslegungsperiode irreführend ist.
- 2.1.65 Dieser Standard legt nicht fest, ab welcher Inflationsrate Hochinflation vorliegt. Die Notwendigkeit einer Anpassung des Abschlusses gemäß den Empfehlungen dieses Standards ist eine Ermessensfrage. Allerdings gibt es im wirtschaftlichen Umfeld eines Landes Anhaltspunkte, die auf Hochinflation hindeuten, nämlich u. a. folgende:
- (a) die Bevölkerung bevorzugt es, ihr Vermögen in nicht monetären Vermögenswerten oder in einer relativ stabilen Fremdwährung zu halten. Beträge in Inlandswährung werden unverzüglich investiert, um die Kaufkraft zu erhalten;
 - (b) die Bevölkerung rechnet nicht in der Inlandswährung, sondern in einer relativ stabilen Fremdwährung. Preise können in dieser Währung angegeben werden;
 - (c) Verkäufe und Käufe auf Kredit werden zu Preisen getätigt, die den für die Kreditlaufzeit erwarteten Kaufkraftverlust berücksichtigen, selbst wenn die Laufzeit nur kurz ist;
 - (d) Zinssätze, Löhne und Preise sind an einen Preisindex gebunden; und
 - (e) die kumulative Inflationsrate innerhalb von drei Jahren nähert sich oder überschreitet 100 %.

Anpassung des Abschlusses

2.1.66 *Einer Einheit, deren Berichte in der Währung eines Hochinflationslandes aufgestellt werden, wird empfohlen:*

- (a) *ihre Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und andere Abschlüsse in Bezug auf die am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit anzupassen;*
- (b) *die Vergleichsinformationen für die vorherige Periode und alle Informationen in Bezug auf frühere Perioden hinsichtlich der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit anzupassen; und*
- (c) *einen allgemeinen Preisindex zu verwenden, der die Veränderungen in der allgemeinen Kaufkraft widerspiegelt. Es ist wünschenswert, dass alle Einheiten, die in der Währung derselben Volkswirtschaft berichten, denselben Index verwenden.*

2.1.67 *Der Einheit wird empfohlen, die folgenden Angaben zu machen:*

- (a) *die Tatsache, dass die Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und andere Abschlüsse und die Vergleichszahlen für frühere Perioden aufgrund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft der Berichtswährung angepasst wurden und daher in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind; und*
- (b) *die Art sowie Höhe des Preisindex am Abschlussstichtag sowie Veränderungen des Indexes während der aktuellen und der vorangegangenen Periode.*

2.1.68 Dass sich Preise im Laufe der Zeit ändern, ist auf verschiedene politische, wirtschaftliche und gesellschaftliche Kräfte zurückzuführen. Spezifische Kräfte, wie Änderungen bei Angebot und Nachfrage und technischer Fortschritt, führen unter Umständen dazu, dass einzelne Preise unabhängig voneinander erheblich steigen oder sinken. Darüber hinaus führen allgemeine wirtschaftliche Kräfte unter Umständen zu einer Änderung des allgemeinen Preisniveaus und somit der allgemeinen Kaufkraft.

2.1.69 In einem Hochinflationsland ist der Nutzen eines Abschlusses wesentlich erhöht, wenn er in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt ist. Daher werden die Behandlungen und Angaben in den Paragraphen 2.1.66 und 2.1.67 oberhalb empfohlen. Eine Darstellung dieser Informationen als primäre Darstellung anstatt als Zusatz zum Abschluss, der nicht angepasst wurde, wird empfohlen. Eine separate Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und anderer Abschlüsse vor der Anpassung wird nicht empfohlen.

2.1.70 Alle Posten in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge werden in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt. Daher würden alle Beträge, einschließlich aller Zahlungen Dritter in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge oder einem anderen Abschluss, durch Anwendung der Änderung im allgemeinen Preisindex ab den Zeitpunkten, zu denen die Ausgänge und Eingänge erstmals aufgezeichnet wurden, geändert werden.

2.1.71 Die Abschlüsse vieler Einheiten im öffentlichen Sektor enthalten Informationen zum jeweiligen Budget und ermöglichen damit einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug. Wenn dies der Fall ist, empfiehlt dieser Standard, die Informationen zum Haushaltsplan gemäß diesem Standard anzupassen.

Vergleichsinformationen

2.1.72 Wenn Vergleiche mit früheren Perioden sinnvoll sein sollen, werden Vergleichszahlen für die vorangegangene Berichtsperiode anhand eines allgemeinen Preisindex angepasst, damit der Vergleichsabschluss in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit dargestellt ist. Informationen zu früheren Perioden werden ebenfalls in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt.

Konsolidierte Abschlüsse

2.1.73 Eine beherrschende Einheit, die in der Währung eines Hochinflationslandes berichtet, kann beherrschte Einheiten haben, die ihren Abschluss ebenfalls in der Währung eines hochinflationären Landes erstellen. Wenn die Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge und andere Abschlüsse auf der gleichen Grundlage aufgestellt werden, ist der Abschluss jeder dieser beherrschten Einheiten anhand eines allgemeinen Preisindex des Landes anzupassen, in dessen Währung die beherrschte Einheit bilanziert, bevor er von der beherrschenden Einheit in den konsolidierten Abschluss einbezogen wird. Handelt es sich bei der beherrschten Einheit um eine beherrschte Einheit im Ausland, so wird der angepasste Abschluss zum Stichtagskurs umgerechnet.

2.1.74 Werden Abschlüsse mit unterschiedlichen Abschlussstichtagen konsolidiert, sind alle Posten – ob monetär oder nicht – an die am Stichtag des konsolidierten Abschlusses geltende Maßeinheit anzupassen.

Auswahl und Verwendung des allgemeinen Preisindex

2.1.75 Zur Anpassung des Abschlusses gemäß dem in diesem Standard empfohlenen Ansatz muss ein allgemeiner Preisindex herangezogen werden, der die Veränderungen in der allgemeinen Kaufkraft widerspiegelt. Es ist wünschenswert, dass alle Einheiten, die in der Währung derselben Volkswirtschaft berichten, denselben Index verwenden.

- 2.1.76 Die in diesem Standard empfohlenen Angaben sind notwendig, um die Grundlage für die Behandlung der Hochinflationsauswirkungen im Abschluss zu verdeutlichen. Ferner sind sie dazu bestimmt, weitere Informationen zu geben, die für das Verständnis dieser Grundlage und der daraus resultierenden Beträge notwendig sind.

Zahlungen Dritter im Namen der Einheit

- 2.1.77 *Wenn eine berichtende Einheit während der Berichtsperiode förmlich darüber informiert wurde, dass Zahlungen zur direkten Begleichung ihrer Verpflichtungen oder zum Erwerb von Gütern und Dienstleistungen zu ihren Gunsten von Dritten geleistet wurden, oder wenn die Einheit auf andere Weise überprüft hat, dass solche Zahlungen geleistet wurden, wird der Einheit empfohlen, im Anhang zum Abschluss folgende Angaben zu machen:*
- (a) *die Gesamtsumme der von solchen Dritten geleisteten Zahlungen; und*
 - (b) *eine Untergliederung des Gesamtbetrages solcher Zahlungen anhand einer für die operative Aktivität der Einheit geeigneten Klassifizierungsgrundlage.*
- 2.1.78 In einigen Fällen kaufen Dritte Güter oder Dienstleistungen im Namen der Einheit oder begleichen Verpflichtungen der Einheit. So kann beispielsweise eine nationale Regierung den Betrieb eines Gesundheits- oder Bildungsprogramms einer unabhängigen regionalen oder kommunalen Regierung finanzieren, indem sie die Dienstleistenden direkt bezahlt und die erforderlichen Güter während des Zeitraums erwirbt und an die andere Regierung überträgt. Ebenso kann eine nationale Regierung oder eine unabhängige Hilfsorganisation ein Bauunternehmen direkt für den Bau einer Straße für eine andere Regierung bezahlen, anstatt die Mittel direkt an die Regierung selbst zu überweisen. Diese Zahlungen können in Form eines Zuschusses, einer Spende oder einer anderen Form oder eines zurückzuzahlenden Darlehens erfolgen. In diesen Fällen erhält die regionale oder kommunale Regierung keine Zahlungsmittel (einschließlich Zahlungsmitteläquivalente) direkt von der anderen Einheit oder erhält keine Beherrschung über ein Bankkonto oder etwas Ähnlichem, das von der anderen Einheit zu ihren Gunsten eingerichtet wurde. Daher stellt der in ihrem Namen abgerechnete oder gezahlte Betrag keine „Zahlungsmittel“ im Sinne dieses Standards dar. Die empfangende Regierung profitiert jedoch von den Zahlungsmittelausgängen, die in ihrem Namen geleistet werden.
- 2.1.79 Die Angabe von Informationen über den Betrag und die Klassen der von Dritten geleisteten Zahlungen (nach Art, Funktion oder beidem) liefert zusätzliche Informationen, die für die Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung nützlich sind. In einigen Fällen kann es vorkommen, dass eine Einheit nicht förmlich über die während der Berichtsperiode in ihrem Namen geleisteten Zahlungen Dritter informiert wurde oder anderweitig davon Kenntnis hat, oder dass sie nicht in der Lage ist, zu überprüfen, ob eine erwartete Zahlung erfolgt ist. Wenn eine Einheit nicht darauf vertrauen kann, dass der angegebene Betrag der Zahlungen von Dritten eine getreue Darstellung aller dieser Zahlungen ist, die während der Berichtsperiode im Namen der Einheit geleistet wurden, sollte der Anhang die Adressat:innen darauf hinweisen, dass diese Angaben möglicherweise nicht alle diese Zahlungen von Dritten umfassen.
- 2.1.80 Paragraph 2.1.77 empfiehlt die Angabe des Gesamtbetrages der während der Berichtsperiode geleisteten Zahlungen an Dritte und der Hauptklassen dieser Zahlungen. Zahlungen Dritter umfassen Beträge, die in Paragraph 2.1.82 dieses Standards als Außenhilfe und sonstige Hilfe definiert sind. Paragraph 2.1.90(b) empfiehlt die Angabe des Betrags der Außenhilfe, die einer Einheit in Form von Zahlungen Dritter gewährt wurde. Paragraph 2.1.91 empfiehlt, dass solche Angaben auch über andere Hilfen gemacht werden, sofern dies durchführbar ist.
- 2.1.81 Die Untergliederung (oder Neuklassifizierung) der Zahlungen Dritter, die gemäß dem Paragraphen 1.3.17 anzugeben sind, sind eine Frage des Ermessens. Die Faktoren, die bei der Ausübung dieses Ermessens berücksichtigt werden, sind in Paragraph 1.3.17 von Teil 1 dieses Standards dargelegt.

Empfangende von Außenhilfe und anderer Hilfe

Definitionen

- 2.1.82 *Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:*

Hilfe bezeichnet Außenhilfe oder andere Hilfe.

Bilaterale Außenhilfsorganisationen sind Behörden, die aufgrund von nationalen Gesetzen, Vorschriften oder anderen Befugnissen einer Nation zu dem Zweck oder einschließlich des Zwecks eingerichtet wurden, einen Teil oder die gesamte Außenhilfe dieser Nation bereitzustellen.

Leistungstransaktionen sind Transaktionen, bei denen eine Einheit Vermögenswerte oder Dienstleistungen erhält bzw. einige ihrer Verbindlichkeiten getilgt werden und einer anderen Einheit im direkten Austausch einen ungefähr gleich hohen Wert (überwiegend in Form von Zahlungsmitteln, Gütern, Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten) verleihen.

Als Außenhilfe werden alle öffentlichen Ressourcen bezeichnet, die die Empfangenden bei der Verfolgung ihrer Ziele einsetzen oder anderweitig nutzen können.

Multilaterale Außenhilfsorganisationen sind alle Behörden, die im Rahmen internationaler Abkommen oder Verträge zu dem Zweck oder einschließlich des Zwecks der Bereitstellung von Außenhilfe eingerichtet wurden.

Nichtregierungsorganisationen sind alle ausländischen oder nationalen Behörden, die unabhängig von der Beherrschung durch eine Regierung gegründet wurden, um Regierungen, Regierungsbehörden, anderen Organisationen oder Einzelpersonen Hilfe zu leisten.

Öffentliche Ressourcen sind alle Kredite, Zuschüsse, technische Hilfen, Garantien oder andere Formen der Hilfe, die im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung von multilateralen oder bilateralen Außenhilfsorganisationen oder von einer Regierung oder Regierungsbehörden bereitgestellt oder zugesagt werden, außer für Empfangende derselben Nation wie die Regierung oder die Regierungsbehörde, die die Hilfe bereitstellt oder zu deren Bereitstellung sich verpflichtet.

Unter anderer Hilfe sind Ressourcen zu verstehen, die von Nichtregierungsorganisationen zur Verfügung gestellt werden, sowie Schenkungen und Spenden oder andere Formen der Hilfe, die von Einzelpersonen und Organisationen des privaten Sektors freiwillig geleistet werden und die die Empfangenden bei der Verfolgung ihrer Ziele nutzen oder anderweitig davon profitieren können. Andere Hilfe umfasst keine offiziellen Ressourcen, Steuern, Geldbußen und Gebühren, Ressourcen, die im Rahmen von Leistungstransaktionen zur Verfügung gestellt werden, oder Ressourcen, die von der Regierung oder den Behörden einer Regierung desselben Landes wie der der Empfangenden bereitgestellt werden.

Hilfe

- 2.1.83 Der Begriff „Hilfe“ wird in diesem Standard weit gefasst und umfasst sowohl die „Außenhilfe“ als auch die „andere Hilfe“. Die wichtigsten Merkmale der Außenhilfe und der anderen Hilfe werden im Folgenden erläutert.

Außenhilfe

- 2.1.84 Außenhilfe wird definiert als alle öffentlichen Ressourcen, die die Empfangenden bei der Verfolgung ihrer Ziele einsetzen oder anderweitig davon profitieren können. Verschiedene Organisationen verwenden möglicherweise eine unterschiedliche Terminologie für Außenhilfe oder Klassen von Außenhilfe. Einige Organisationen verwenden zum Beispiel den Begriff externe Hilfe oder Hilfe und nicht Außenhilfe. In diesen Fällen ist es unwahrscheinlich, dass die unterschiedliche Terminologie Verwirrung stiftet. In anderen Fällen kann die Terminologie jedoch sehr unterschiedlich sein. In diesen Fällen muss nach Ermessen entschieden werden, ob die bereitgestellten Ressourcen als Außenhilfe eingestuft werden sollten.
- 2.1.85 Öffentliche Ressourcen sind Ressourcen, die im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung von multilateralen oder bilateralen Außenhilfsorganisationen oder von Regierungen oder Regierungsbehörden bereitgestellt oder zugesagt werden, ausgenommen für Empfangende, die derselben Nation angehören wie die Bereitstellenden der Hilfe. Zu den Regierungen im Sinne der Definition offizieller Ressourcen gehören nationale, regionale oder kommunale Regierungen in jedem Land. Daher ist Hilfe, die z. B. von einer nationalen Regierung oder einer regionalen Regierungsbehörde eines Landes an eine regionale oder kommunale Regierung eines anderen Landes geleistet wird, Außenhilfe im Sinne dieses Standards. Hilfe, die von einer nationalen oder regionalen Regierung an eine andere Ebene der Regierung innerhalb des gleichen Landes bereitgestellt wird und Hilfe, die von Nichtregierungsorganisationen bereitgestellt wird, auch wenn diese Hilfe im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung bereitgestellt wird, erfüllt jedoch nicht die Definition einer öffentlichen Ressource und gilt somit nicht als Außenhilfe.
- 2.1.86 Die Außenhilfevereinbarungen können vorsehen, dass die Einheit:
- (a) den gesamten Ertrag aus Krediten oder Zuschüssen oder eine Tranche des Kredits oder Zuschusses als Zahlungsmittel abrufen;
 - (b) Erstattung(en) von qualifizierten Zahlungen der Einheit an einen Dritten, die eine oder mehrere Verpflichtungen der Einheit gemäß der Kredit- oder Zuschussvereinbarung als Zahlungsmittel begleichen, verlangt; oder
 - (c) die Außenhilfsorganisation auffordert, Zahlungen direkt an einen Dritten zu leisten, die eine oder mehrere Zahlungsmittelverpflichtungen der empfangenden Einheit im Sinne der Kredit- oder Zuschussvereinbarung erfüllen, einschließlich einer Verpflichtung der empfangenden Einheit für Güter oder Dienstleistungen, die von einer Nichtregierungsorganisation bereitgestellt werden oder bereitgestellt werden sollen.
- Außenhilfevereinbarungen können auch die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen für Empfangende beinhalten.

Andere Hilfe

- 2.1.87 Andere Hilfe ist definiert als Ressourcen, die von Nichtregierungsorganisationen bereitgestellt werden, und Hilfe, die freiwillig geleistet wird, z. B. von Einzelpersonen, gemeinnützigen Organisationen und anderen Organisationen. Steuern und andere Ressourcen, die aufgrund von Gesetzen oder Vorschriften zwangsweise an Einheiten des öffentlichen Sektors gezahlt werden oder zu zahlen sind, Geldbußen oder andere Strafen, die für Verstöße gegen Gesetze oder Vorschriften verhängt werden, sowie Gebühren für Dienstleistungen, die von oder im Namen von Einheiten des öffentlichen Sektors erbracht werden, sind keine andere Hilfe im Sinne von Paragraph 2.1.82. Ebenso werden Ressourcen, die im Rahmen von Leistungstransaktionen und Transfers von Ressourcen zwischen Regierungen innerhalb desselben Landes bereitgestellt werden, nicht als andere Hilfe eingestuft.
- 2.1.88 In den meisten Fällen wird klar sein, ob die Ressourcen freiwillig zur Verfügung gestellt werden und ob ihre Absicht darin besteht, Hilfe zu leisten, z. B. in Form von Soforthilfe oder um die Einheit bei der Erreichung wirtschaftlicher Entwicklungsziele oder gemeinnütziger Ziele zu unterstützen, oder für andere Zwecke. In einigen Fällen muss jedoch nach Ermessen entschieden werden, ob die bereitgestellten Ressourcen als andere Hilfe eingestuft werden sollten.
- 2.1.89 Nichtregierungsorganisationen sind ausländische oder inländische Behörden, die unabhängig von der Beherrschung durch eine Regierung gegründet wurden. In einigen seltenen Fällen kann es unklar sein, ob es sich bei der Spendenorganisation um eine bilaterale oder multilaterale Außenhilfsorganisation oder um eine Nichtregierungsorganisation handelt, die somit unabhängig von der Beherrschung durch eine Regierung ist. Wenn eine solche Spendenorganisation im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung Hilfe bereitstellt oder sich dazu verpflichtet, kann die Unterscheidung zwischen offiziellen Ressourcen im Sinne dieses Standards und Ressourcen, die von einer Nichtregierungsorganisation bereitgestellt werden, verschwimmen. In diesen Fällen muss nach Ermessen entschieden werden, ob die erhaltene Hilfe der Definition von Außenhilfe oder anderer Hilfe entspricht.

Erhaltene Außenhilfe

2.1.90 *Einer Einheit wird empfohlen, im Anhang zum Abschluss Folgendes separat anzugeben:*

- (a) *die Gesamtsumme der in Zahlungsmittel erhaltenen Außenhilfe während der Periode, außer diese wird als eigene Klasse von Zahlungsmittleingängen in der Aufstellung der Zahlungsmittleingänge und -ausgänge angegeben;*
- (b) *die gesamte von Dritten während der Periode gezahlte Außenhilfe, um Verpflichtungen der Einheit direkt zu begleichen oder Güter und Dienstleistungen im Namen der Einheit zu kaufen, wenn dies durch Dritte empfohlen wird oder anderweitig durch die Empfangenden überprüft wurde;*
- (c) *die gesamte während der Periode als Kredit erhaltene Außenhilfe und die Gesamtsumme der erhaltenen Zuschüsse;*
- (d) *die wesentlichen Klassen von Bereitstellenden von Außenhilfe und die bereitgestellten Beträge;*
- (e) *nach wesentlicher Klasse und Betrag: die Zwecke, für die Außenhilfe während der Berichtsperiode erhalten und verwendet wurde, gegliedert nach separaten Beträgen nach Kredit und Zuschuss;*
- (f) *den Saldo der nicht in Anspruch genommenen Außenhilfe in Form von Krediten und Zuschüssen, die zum Abschlussstichtag für die Finanzierung zukünftiger operativer Aktivitäten zur Verfügung stehen, wenn der für die Empfangenden zur Verfügung stehende Betrag der Kredite und Zuschüsse in einer verbindlichen Vereinbarung bestimmt wurde und die Erfüllung aller wesentlichen Bedingungen, die den Zugang zum Betrag bestimmen oder beeinflussen, sehr wahrscheinlich ist, Folgendes:*
 - (i) *die Gesamtsumme der Außenhilfe in Form von Krediten;*
 - (ii) *die Gesamtsumme der Außenhilfe in Form von Zuschüssen; und*
 - (iii) *die Zwecke, für die nicht in Anspruch genommene Außenhilfe in Form von Krediten und Zuschüssen verwendet werden kann.*

Andere erhaltene Hilfe

- 2.1.91 *Wenn durchführbar wird einer Einheit empfohlen, auf andere erhaltene Hilfe die in Paragraph 2.1.90 oberhalb identifizierten Angaben anzuwenden.*

Erhaltene Außenhilfe und andere Hilfe

- 2.1.92 Die Angabe des Gesamtbetrags der erhaltenen Außenhilfe und, getrennt davon, der anderen Hilfe in Form von Zahlungsmitteln und in Form von Zahlungen Dritter, die im Namen der Einheit geleistet wurden, kann nützliche Informationen darüber liefern, inwieweit die operative Aktivität der berichtenden Einheit aus Steuern bzw. internen Quellen finanziert wird oder von Außenhilfe und anderer Hilfe abhängig ist, sowie über die Form dieser Hilfe – ob in Form von Zahlungsmitteln oder sonstigen Vorteilen. Die Angabe von Außenhilfe und anderer Hilfe, die in Form von Zahlungen Dritter erhalten wurde, wird empfohlen, wenn die Einheit formell darüber informiert wurde oder auf andere Weise überprüft hat, dass solche Zahlungen während der Berichtsperiode erfolgt sind.
- 2.1.93 Die Angabe des Betrags der erhaltenen Außenhilfe und anderer Hilfe in Form von Krediten oder Zuschüssen ermöglicht es den Adressat:innen festzustellen, ob die Einheit verpflichtet ist, die geleistete Hilfe zu einem späteren Zeitpunkt zurückzuzahlen.
- 2.1.94 Durch die Angabe der wesentlichen Klassen von Bereitstellenden, wie z. B. multilaterale Spendende, bilaterale Spendende, internationale Hilfsorganisationen, Nichtregierungsorganisationen, nationale Hilfsorganisationen oder andere für die berichtende Einheit relevante Klassen, wird das Ausmaß der Abhängigkeit der Organisation von bestimmten Klassen von Bereitstellenden deutlich und ist für die Beurteilung der Nachhaltigkeit der Hilfe relevant.
- 2.1.95 Eine Einheit kann für verschiedene Zwecke Außenhilfe erhalten, einschließlich Hilfe um Folgendes zu unterstützen:
- (a) wirtschaftliche Entwicklungsziele oder gemeinnützige Ziele, oft Entwicklungshilfe genannt;
 - (b) Soforthilfeziele, oft Soforthilfe genannt;
 - (c) Zahlungsbilanz oder Verteidigung ihres Wechselkurses, oft Zahlungsbilanzhilfe genannt;
 - (d) militärische bzw. wehrtechnische Ziele, oft Militärhilfe genannt; und
 - (e) Handelstätigkeiten, einschließlich Exportkredite oder Kredite, die von Export-/Importbanken oder anderen Regierungsbehörden angeboten werden, oft Handelsfinanzierung genannt.
- 2.1.96 Für einige dieser Zwecke, wie z. B. Soforthilfe und Unterstützung der gemeinnützigen Ziele einer Einheit, kann auch andere Hilfe geleistet werden.
- 2.1.97 Die Angabe der Zwecke, für die während der Berichtsperiode Außenhilfe und andere Hilfe geleistet und verwendet wurde, nach wesentlichen Klassen wird die Rechenschaftspflicht der Einheit über die Verwendung der erhaltenen Hilfe weiter erhöhen.
- 2.1.98 Der Betrag der Außenhilfe und der Hilfe von Nichtregierungsorganisationen und anderen Quellen, der derzeit im Rahmen einer verbindlichen Vereinbarung zugesagt, aber noch nicht in Anspruch genommen wurde, kann erheblich sein. In einigen Fällen ist der Betrag der Hilfskredite oder -zuschüsse in einer verbindlichen Vereinbarung festgelegt, und es ist sehr wahrscheinlich, dass alle wesentlichen Bedingungen für den Zugang zu diesem Betrag erfüllt werden. Dies kann in Bezug auf nicht in Anspruch genommene Salden von Projektfinanzierungen für Projekte, die sich derzeit in der Entwicklung befinden, der Fall sein, wenn die Bedingungen erfüllt wurden und weiterhin erfüllt werden und davon ausgegangen wird, dass das Projekt gemäß den Bedingungen der Vereinbarung fortgesetzt wird. Die Angabe der nicht in Anspruch genommenen Salden der Außenhilfe und der anderen Hilfe unter diesen Umständen liefert Informationen darüber, inwieweit die der Einheit zur Verfügung gestellte Hilfe während der Berichtsperiode in Anspruch genommen wurde und in welcher Höhe zugesagte Außenhilfe und andere Hilfe zur Unterstützung der laufenden Entwicklung bestimmter Projekte verfügbar ist.
- 2.1.99 In einigen Fällen können Spendende ihre Absicht bekunden, der berichtenden Einheit fortlaufend Hilfe zu gewähren, ohne jedoch in einer verbindlichen Vereinbarung die Höhe der in künftigen Perioden zu gewährenden Hilfskredite oder -zuschüsse festzulegen. In anderen Fällen kann der Betrag der Hilfe zwar festgelegt werden, aber an Bedingungen geknüpft sein, deren Erfüllung zum Abschlussstichtag nicht als sehr wahrscheinlich eingeschätzt werden kann. In diesen Fällen wird die Angabe der nicht in Anspruch genommenen Beträge nicht durch Paragraph 2.1.90(f) empfohlen. In einigen Fällen kann es erforderlich sein, nach Ermessen zu beurteilen, ob die Erfüllung der wesentlichen Bedingungen, die den Zugang zur Außenhilfe oder anderen Hilfe bestimmen oder beeinflussen, sehr wahrscheinlich ist.

Erhaltene Güter und Dienstleistungen

- 2.1.100 *Einer Einheit wird empfohlen, den Wert der während der Periode in Form von Gütern oder Dienstleistungen erhaltenen Hilfe sowie die Grundlage, auf der dieser Wert ermittelt wurde, im Anhang zum Abschluss gesondert anzugeben.*

- 2.1.101 *Erhebliche Ressourcen können als Hilfe in Form von Gütern oder Dienstleistungen erhalten werden. Dies ist der Fall, wenn neue oder gebrauchte Güter wie Fahrzeuge, Computer oder andere Ausrüstungsgegenstände im Rahmen einer Außenhilfevereinbarung oder beispielsweise von Nichtregierungsorganisationen oder privaten Wohltäter:innen an die Einheit übertragen werden. Dies ist auch der Fall, wenn einer Regierung im Rahmen einer Außenhilfevereinbarung oder von Nichtregierungsorganisationen oder anderen Spendenden Nahrungsmittelhilfe zur Verteilung an ihre Bürger:innen als Soforthilfe zur Verfügung gestellt wird. Bei einigen Empfangenden kann die Hilfe hauptsächlich in Form von Gütern oder Dienstleistungen erhalten werden.*
- 2.1.102 Die Angabe des Wertes der während der Berichtsperiode in Form von Gütern und Dienstleistungen erhaltenen Hilfe unterstützt die Leser:innen des Abschlusses, den vollen Umfang der während der Berichtsperiode erhaltenen Hilfe besser zu verstehen. In einigen Fällen und für einige Empfangende kann die Bestimmung des Wertes solcher Güter und Dienstleistungen jedoch ein schwieriger, zeitraubender und kostspieliger Prozess sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein inländischer Marktpreis für diese Güter und Dienstleistungen nicht ohne weiteres ermittelt werden kann, wenn die bereitgestellten Güter und Dienstleistungen auf den internationalen Märkten nicht in großem Umfang gehandelt werden oder wenn sie von einzigartiger Natur sind, wie es bei der Nothilfe häufig der Fall ist.
- 2.1.103 Dieser Standard legt nicht fest, auf welcher Grundlage der Wert der Güter oder Dienstleistungen zu bestimmen ist. Daher kann ihr Wert als die abgeschriebenen historischen Kosten der physischen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung der Vermögenswerte auf die Empfangenden oder als der von einer Außenhilfeorganisation oder anderen Spendenden für die Nahrungsmittel gezahlte Preis bestimmt werden. Er kann auch auf der Grundlage einer Schätzung des Wertes durch das Management des Übertragenden oder des Empfangenden oder durch einen Dritten bestimmt werden. Wird der Wert der Hilfe in Form von Gütern oder Dienstleistungen angegeben, so empfiehlt Paragraph 2.1.100 die Angabe der Grundlage, auf der dieser Wert ermittelt wurde. Wird ein solcher Wert als beizulegender Zeitwert beschrieben, so entspricht er der Definition des beizulegenden Zeitwerts, d. h. dem Betrag, für den ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Vertragsparteien getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte.

2.2 Regierungen und andere Einheiten des öffentlichen Sektors, die den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abschließen

Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge

- 2.2.1 *Einer Einheit, die ihren Übergang auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung und die Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abschließt, wird empfohlen eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge im selben Format wie in IPSAS 2, Geldflussrechnungen, gefordert, darzustellen.*
- 2.2.2 Einheiten, die auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung umstellen, werden die für die Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS, die vor der formalen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS veröffentlicht wurden, benötigten Informationen und Systeme schrittweise aufbauen müssen. Die Darstellung von Informationen, die so genau wie möglich das Format, das von den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS angewendet wird, nachbilden, wird beim Übergangsprozess helfen.
- 2.2.3 IPSAS 2 stellt Leitlinien zur Klassifizierung von Zahlungsflüssen aus operativer, Finanzierungs- und Investitionstätigkeit bereit und umfasst Anforderungen für die Aufstellung von Geldflussrechnungen, die diese Klassen in der Geldflussrechnung separat ausweisen. Eine Zusammenfassung der Schlüsselaspekte von IPSAS 2 und Leitlinien zur Anwendung für die Finanzberichterstattung nach diesem Standard sind in Anhang 3 enthalten. Teil 2 dieses Standards empfiehlt die Angabe von Informationen, zusätzlich zu jenen, die in IPSAS 2 verlangt werden. Einheiten, die das Format von IPSAS 2 für die Erstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge anwenden, wird empfohlen, die in Teil 2 dieses Standards festgelegten zusätzlichen Angaben zu machen.

Konsolidierte Abschlüsse – die wirtschaftliche Einheit

- 2.2.4 Dieser Standard empfiehlt beherrschenden Einheiten, einen konsolidierten Abschluss darzustellen, der alle beherrschten Einheiten gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Konsolidierung konsolidiert, und legt einige Umstände fest, gemäß denen dies nicht notwendig ist. Diese Umstände entsprechen jenen in IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*. IPSAS 35 enthält jedoch zusätzliche Ausnahmen von der Anforderung zur Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen für beherrschende Einheiten, die Investmentgesellschaften sind und ihre beherrschten Einheiten ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerten. Diese Ausnahme ist für beherrschende Einheiten, die Investmentgesellschaften sind und den auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS anwenden, nicht anwendbar.
- 2.2.5 Wenn Abschlüsse, die alle beherrschten Einheiten konsolidieren, nicht dargestellt werden, empfiehlt dieser Standard die Darstellung eines Abschlusses, der Informationen über eine wirtschaftliche Einheit, die die Untergruppen der beherrschten Einheiten, wie jene die den Haushaltssektor oder den Sektor Staat oder eine andere Darstellung der Kerntätigkeiten der Regierung umfassen, enthält. Die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS verbieten die Darstellung von Informationen über solche wirtschaftlichen Einheiten nicht, sie können jedoch nicht als Alternative zur Vollkonsolidierung aller beherrschten Einheiten wie in IPSAS 35 beschrieben dargestellt werden.
- 2.2.6 Einheiten, die den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abschließen, müssen sich dieser Unterschiede bei den Konsolidierungsanforderungen der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS und der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS bewusst sein.

Verlangte und empfohlene Angaben gemäß dem auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS

- 2.2.7 Die Anforderungen und Empfehlungen dieses Standards widersprechen in dem Ausmaß, in dem sie auf die Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung angewendet werden, nicht den Anforderungen und Empfehlungen des entsprechenden auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS. Dieser Standard empfiehlt jedoch in einigen Fällen Angaben, die von den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS nicht verlangt werden. So zum Beispiel in Bezug auf empfohlene Angaben von Zahlungen Dritter und Außenhilfe und anderer Hilfe. Diese Angaben werden in diesem Standard empfohlen, um zusätzliche Informationen zu liefern, die für die Beurteilung, welche Ressourcen der Einheit zur Verfügung stehen, nützlich sind. Solche Informationen sind für alle Adressat:innen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung nützlich. Es kann auch für die „speziellen Zwecke“ – zum Beispiel von Bereitstellenden von Außenhilfe oder anderer Hilfe – in Bezug auf Informationen, die für die Überwachung der Bereitstellung und Verwendung von an die Einheit bereitgestellter Hilfe nützlich sind, relevant sein.

IPSAS 33 – Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung

- 2.2.8 IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung*, legt die Übergangsvorschriften fest, die Erleichterungen für Einheiten von der Anwendung bestimmter Anforderungen der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS für drei (3) Jahre ab dem Datum der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS bringen. IPSAS 33 legt fest, dass sich erstmalige Anwender:innen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS dazu entscheiden können, eine oder mehrere der in IPSAS 33 beinhalteten Erleichterungen anzuwenden und, je nach der Art der angewendeten Erleichterungen, ihren Abschluss als Folgendes identifizieren:
- (a) *Überleitungsabschluss nach IPSAS*, wenn sie die in IPSAS 33 als „Befreiungsmöglichkeiten, die Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS haben“ identifizierten Erleichterungen anwenden; oder
 - (b) *Abschluss, der mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS in Einklang steht*, wenn sie andere in IPSAS 33 identifizierte Erleichterungen anwenden. Das sind jene Erleichterungen, die in IPSAS 33 als „Befreiungsmöglichkeiten, die keine Auswirkungen auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS haben“ identifiziert sind⁶¹.
- 2.2.9 Anhang A von IPSAS 33 listet die Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften auf, die erstmalige Anwender:innen bei der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwenden müssen bzw. anwenden können und veranschaulicht, ob sie sich auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und die Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS auswirken.

Grundlagen für die Entscheidungsfindung – auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierender IPSAS Teil 2

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden dem IPSAS, Finanzberichterstattung gemäß dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung, beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Einführung – Entfernung von Hindernissen für die Anwendung dieses IPSAS

- GE1 Die Anforderungen der Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen und die Angabe von Informationen über Außenhilfe und Zahlungen Dritter, die zuvor in Teil 1 dieses auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) enthalten waren, wurden als wesentliche Hindernisse bei der Anwendung dieses Standards identifiziert. Um diese Hindernisse zu entfernen, wurden diese Anforderungen überarbeitet und als Empfehlungen in Teil 2 des Standards neu verfasst.
- GE2 Im Prozess der Neufassung dieser Anforderungen als Empfehlungen wurden zusätzliche Änderungen durchgeführt, um die Rolle von Teil 2 dieses Standards in Bezug auf die Unterstützung für den Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu stärken.

Konsolidierung

- GE3 Teil 2 des Standards empfiehlt beherrschenden Einheiten einen konsolidierten Abschluss darzustellen, der alle beherrschten Einheiten konsolidiert. Er empfiehlt auch beherrschenden Einheiten, die nicht alle beherrschten Einheiten konsolidieren, Abschlüsse für eine wirtschaftliche Einheit, die den Haushaltssektor, den Sektor Staat oder eine andere Darstellung der Kernaktivitäten des Staates widerspiegeln, als Zwischenschritt zu erstellen, wenn sie zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS übergehen. Solche Abschlüsse werden Informationen bereitstellen, die für Adressat:innen aus Rechenschaftslegungs- und Entscheidungsfindungszwecken nützlich sind und einen geordneten und sinnvollen Übergang zur Vollkonsolidierung, wie in den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS verlangt, unterstützen. Die Empfehlung, einen Abschluss für eine wirtschaftliche Einheit, die die beherrschten Einheiten umfasst, die den Sektor Staat repräsentieren, zu erstellen, steht auch im Einklang mit dem strategischen Ziel des IPSASB der Konvergenz der Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor mit den statistischen Rechnungslegungsgrundlagen, wenn angemessen.

⁶¹ Anhang A von IPSAS 33 listet die Befreiungsmöglichkeiten und Übergangsvorschriften auf, die erstmalige Anwender:innen bei der erstmaligen Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwenden müssen bzw. anwenden können und veranschaulicht, ob sie sich auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und die Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS auswirken.

- GE4 Um diese Einheiten beim Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung zu unterstützen, wurden Schlüsseldefinitionen und empfohlene Angaben, wenn nötig, überarbeitet, um sicherzustellen, dass sie nicht mit IPSAS 34, *Einzelabschlüsse*, IPSAS 35, *Konsolidierte Abschlüsse*, IPSAS 36, *Anteile an assoziierten Einheiten und Gemeinschaftseinheiten*, IPSAS 37, *Gemeinsame Vereinbarungen*, und IPSAS 38, *Angaben zu Anteilen an Anderen Einheiten*, im Konflikt stehen.

Außenhilfe

- GE5 Die Anforderungen, Informationen über Außenhilfe, die in Teil 1 des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) enthalten waren, anzugeben, wurden überarbeitet und als Empfehlungen in Teil 2 des Standards neu gefasst. Darüber hinaus wurden Angaben, die zuvor verlangt oder empfohlen waren, reduziert, um sich hauptsächlich auf die Empfehlungen zu konzentrieren, Informationen über die während der Berichtsperiode erhaltene und verwendete Außenhilfe in Form von Zahlungsmittel und Zahlungen Dritter sowie den Betrag der nicht in Anspruch genommenen Hilfe, die der berichtenden Einheit zum Abschlussstichtag zur Verfügung steht, anzugeben. In diesem überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) wird auch empfohlen, die Angabe von Informationen über Sachverhalte wie wesentliche Bedingungen von Außenhilfevereinbarungen, Bedingungen, die nicht eingehalten wurden, und Rückzahlungsbedingungen von ausstehenden Außenhilfeverbindlichkeiten aus dem Standard zu entfernen. Wo es praktikabel ist, empfiehlt Teil 2 des Standards einer berichtenden Einheit, Angaben über die Hilfe zu machen, die der Einheit in Form von Zahlungsmitteln und Zahlungen Dritter, z. B. von Nichtregierungsorganisationen und Spendenden des öffentlichen und privaten Sektors, gewährt wird.
- GE6 Das IPSASB ist der Ansicht, dass die empfohlenen Angaben Informationen liefern, die für die Rechenschaftspflicht und Entscheidungsfindung nützlich sind, und dass sie mit größerer Wahrscheinlichkeit durchführbar sind und dass sie den allgemeinen Zweck für den nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erstellten Abschlusses besser widerspiegeln.
- GE7 Teil 2 des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) empfiehlt die Angabe des Wertes von Gütern und Dienstleistungen, die während der Periode in Form von Außenhilfe erhalten wurden. Teil 1 des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) verlangte, dass in den Fällen, in denen sich eine Einheit dafür entschied, den Wert der während der Berichtsperiode in Form von Gütern und Dienstleistungen erhaltenen Außenhilfe anzugeben, auch die Grundlage anzugeben war, auf der dieser Wert ermittelt wurde. Solche Angaben wurden für die von Nichtregierungsorganisationen erhaltene Hilfe empfohlen, aber nicht verlangt. Einige Adressat:innen baten um eine Klärung des Verhältnisses zwischen diesen Anforderungen und Empfehlungen und denjenigen, die sich auf Zahlungen Dritter beziehen. Einige Adressat:innen äußerten auch Bedenken, dass die Angabe der Grundlage, auf der der Wert von Gütern und Dienstleistungen bestimmt wurde, erforderlich war, wenn diese Güter und Dienstleistungen als öffentliche Mittel im Rahmen von Außenhilfevereinbarungen erhalten wurden, aber unter anderen Umständen nur empfohlen wurde. Das IPSASB nahm zu diesen Bedenken Stellung. In diesem überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) wurde die Beziehung zwischen Außenhilfe und Zahlungen Dritter geklärt und die Anforderung, die Bewertungsgrundlage der erhaltenen Güter und Dienstleistungen anzugeben, wurde als Empfehlung in Teil 2 der IPSAS neu gefasst und auf Außenhilfe und andere in Form von Gütern und Dienstleistungen erhaltene Hilfe ausgeweitet.

Zahlungen Dritter

- GE8 Teil 1 des auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2007) verlangte die Angabe bestimmter Informationen über von Dritten geleistete Zahlungen in einer separaten Spalte in der Aufstellung der Zahlungsmittelgänge und -gänge. In den überarbeiteten auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS (2017) wird dies als Empfehlung neu verfasst, um solche Angaben im Anhang zum Abschluss aufzunehmen, anstatt sie im Abschluss zu veröffentlichen. Die Neufassung der Anforderung, Informationen über Zahlungen von Dritten anzugeben, als eine Empfehlung wurde aufgrund von Bedenken vorgenommen, dass Informationen, die notwendig sind, um die Anforderungen oder die Empfehlung vollständig zu erfüllen, den Empfangenden nicht zeitnah zur Verfügung stehen würden. Unter diesen Umständen wären die im Abschluss enthaltenen Informationen wahrscheinlich unvollständig, und das Potenzial für eine Fehlinterpretation ihres Nutzens für Rechenschafts- und Entscheidungszwecke rechtfertigte nicht ihre Angabe in einer separaten Spalte im Abschluss.
- GE9 Der auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) nimmt auch Änderungen an Teil 1 vor, um eine zusätzliche Erläuterung von einzelnen Bankkonten-Vereinbarungen zu inkludieren, um die Ansicht des IPSASB widerzuspiegeln, dass solche Vereinbarungen nicht zu Zahlungen Dritter führen. Diese Erläuterung grenzt die Umstände ein, unter denen Zahlungen Dritter entstehen können.

Änderungen um Einheiten, die auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung und die Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS übergehen, zu unterstützen

- GE10 Dieser überarbeitete auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) verfeinert die Empfehlungen in Teil 2, um die Rolle des Standards bei der Unterstützung von Regierungen und anderen Einheiten des öffentlichen Sektors beim Übergang zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS zu stärken. Diese Verfeinerungen beinhalten:
- (a) aktualisierte Definitionen und empfohlene Angaben, um sicherzustellen, dass sie nicht im Widerspruch zu den entsprechenden auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS stehen, es sei denn, dies ist beabsichtigt, um den Fokus auf das Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung in diesem Standard widerzuspiegeln; und
 - (b) die Rolle von IPSAS 33, *Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung*, der eine Befreiung von der Einhaltung bestimmter Anforderungen der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS für einen Zeitraum von drei Jahren nach der erstmaligen Anwendung vorsieht.
- GE11 In Übereinstimmung mit der Rolle von Teil 2 des Standards bei der Unterstützung von Einheiten, die zum Verfahren der doppelten Buchhaltung und zur Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS übergehen, sind die in diesem Standard enthaltenen Definitionen von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen die gleichen wie in den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS. Die Definitionen von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen im „Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors“ (das Rahmenkonzept) umfassen zwar im Wesentlichen dieselben Eigenschaften, wurden jedoch weiterentwickelt, um ihre Haupteigenschaften zu verdeutlichen. Die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS wurden noch nicht aktualisiert, um die Definitionen von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen des Rahmenkonzepts widerzuspiegeln, und folglich entsprechen die Definitionen in diesem Standard nicht denen des Rahmenkonzepts.

Außerordentliche Posten

- GE12 Dieser überarbeitete auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierende IPSAS (2017) empfiehlt nicht mehr die Angabe von Informationen über außerordentliche Posten und unterstützende Definitionen und Erläuterungen. IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses* (veröffentlicht im Jahr 2000), der zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des vorherigen auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS in Kraft war, verlangte die Angabe bestimmter außerordentlicher Posten im Abschluss. IPSAS 2, *Geldflussrechnungen* (veröffentlicht im Jahr 2000), und IPSAS 3, *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* (veröffentlicht im Jahr 2000), verlangten ebenfalls eine separate Angabe von außerordentlichen Posten. Diese Anforderungen wurden nun aus den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS gestrichen. Die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS verlangen, empfehlen oder verbieten nicht die Angabe von außerordentlichen Posten. Diese Änderungen wurden vorgenommen, um Teil 2 dieses Standards mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS in Einklang zu bringen.

Veranschaulichung von bestimmten in Teil 2 des Standards empfohlenen Angaben

Dieser Anhang dient nur der Veranschaulichung. Der Zweck dieses Anhangs ist die Anwendung der Empfehlungen zu veranschaulichen und bei der Klarstellung ihrer Bedeutung zu unterstützen.

Auszug aus dem Anhang zum Abschluss von der Regierungseinheit ABC**Verwaltete Transaktionen (Paragraph 2.1.6)**

Verwaltete Transaktionen umfassen Zahlungsflüsse, die aus von der Einheit als Agentin im Namen der Regierung und spezifischen Leitungsgremien verwalteten Transaktionen resultieren. Alle Zahlungsmittel, die in der Funktion als Agentin eingehoben wurden, werden auf das Konto des Fonds der konsolidierten Einnahmen bzw. das Anderkonto (Name des Kontos) eingelegt. Diese Konten werden nicht von der Einheit beherrscht und die darauf eingezahlten Zahlungsmittel können von der Einheit ohne spezifische Genehmigung durch das relevante Leitungsgremium nicht verwendet werden.

(in tausend Währungseinheiten)	Art der Transaktion	200X	200X-1
eingehobene Zahlungsmittel im Namen von			
der Exekutive/Krone	Steuererhebung	X	X
Stelle EF	Erhebung der Gebühr für Versorgungsleistungen	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
an die jeweilige Einheiten übertragene Zahlungsmittel		(X)	(X)
		-	-

Transaktionen mit nahestehenden Einheiten und Personen (Paragraph 2.1.22)

Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen (wie in IPSAS 20, *Angaben über Beziehungen zu Nahestehenden Einheiten und Personen*, definiert) der Einheit ABC sind der Minister, die Mitglieder des Leitungsgremiums und die Mitglieder der Führungsebene. Das Leitungsgremium besteht aus Mitgliedern, die von der Regierung A bestellt wurden; die Vorstandsvorsitzende und der Finanzvorstand nehmen zwar an Sitzungen des Leitungsgremiums teil, sind aber keine Mitglieder des Leitungsgremiums. Der Minister erhält von der Einheit ABC keine Vergütung. Im Folgenden werden die Gesamtvergütung der Mitglieder des Leitungsgremiums und die Anzahl der Mitglieder nach Vollzeitäquivalenten, die innerhalb dieser Kategorie eine Vergütung erhalten, aufgeschlüsselt:

Gesamtvergütung AX Mio.

Anzahl der Personen AY Personen.

Die Führungsebene besteht aus der Vorstandsvorsitzenden und dem Finanzvorstand der Einheit sowie den Abteilungsleiter:innen. Im Folgenden werden die Gesamtvergütung der Mitglieder der Führungsebene und die Anzahl der Mitglieder nach Vollzeitäquivalenten, die innerhalb dieser Kategorie eine Vergütung erhalten, aufgeschlüsselt:

Gesamtvergütung AP Mio.

Anzahl der Personen AQ Personen.

Regierung X: konsolidierte Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge der Regierung X und Auszüge aus dem Anhang zum Abschluss von Regierung X**Regierung X: Aufstellung der konsolidierten Zahlungsmiteingänge und -ausgänge:****für das am 31. Dezember 200X endende Geschäftsjahr (Paragraph 2.1.37)****(Eingänge)**

Anhangangabe		200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
EINGÄNGE			
<i>Steuern</i>			
Ertragsteuer		X	X
Mehrwertsteuer		X	X
Grundsteuer		X	X
Andere Steuern		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Außenhilfe und andere Hilfe	F	X	X
<i>Fremdkapital</i>			
Erträge von kommerziellen Institutionen		X	
Entwicklungsbanken und ähnliche Organisationen		X	
<i>Kapitaleingänge</i>			
Erträge aus dem Verkauf von Sachanlagen		X	X
Erträge aus dem Verkauf von Finanzinstrumenten		X	X
<i>Handelsaktivitäten</i>			
Eingänge aus Handelsaktivitäten		X	X
<i>Sonstige Eingänge</i>			
		X	X
Gesamtsumme Eingänge		X	X

Regierung X: Aufstellung der konsolidierten Zahlungsmiteileingänge und -ausgänge:**für das am 31. Dezember 200X endende Geschäftsjahr**

(in tausend Währungseinheiten)	<i>(Ausgänge)</i>	
	Anhangangabe	
	200X	200X-1
	Eingänge/(Ausgänge)	Eingänge/(Ausgänge)
AUSGÄNGE		
<i>Betrieb</i>		
Löhne, Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer:innen	(X)	(X)
Material und Verbrauchsgüter	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
	(X)	(X)
<i>Übertragungen</i>		
Zuschüsse	(X)	(X)
Andere Transferzahlungen	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
	(X)	(X)
<i>Kapitalausgänge</i>		
Erwerb/Bau von Sachanlagen	(X)	(X)
Erwerb von Finanzinstrumenten	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
	(X)	(X)
<i>Kredit- und Zinszahlungen</i>		
Rückzahlung von Aufnahmen von Fremdkapital	(X)	(X)
Zinszahlungen	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
	(X)	(X)
<i>Sonstige Ausgänge</i>	(X)	(X)
Gesamtsumme Ausgänge	(X)	(X)
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln	X	X
Zahlungsmittel am Beginn des Jahres	X	X
Erhöhung/(Verringerung) von Zahlungsmitteln	X	X
Zahlungsmittel am Ende des Jahres	X	X

Anhang zum Abschluss der Regierung X*(Auszüge, die empfohlene Angaben veranschaulichen)***Anhangangabe A: Beherrschte Einheiten (Paragraph 2.1.53)**

Einheit XYZ hat schwankende Vorteile aus ihrem Engagement in beherrschte Einheiten und die Fähigkeit, Art oder Betrag dieser Vorteile mittels ihrer Verfügungsgewalt über diese Einheiten zu beeinflussen. Alle beherrschten Einheiten sind im konsolidierten Abschluss enthalten. Die wesentlichen beherrschten Einheiten wurden unterhalb bestimmt.

wesentliche beherrschte Einheiten**Rechtsordnung**

Einheit A

Einheit B

Einheit C

X

Einheit D

Einheit E

Einheit F

Einheit G

Einheit H

X

Einheit I

Einheit J

Die Beherrschung über staatliche Einrichtungen erfolgt durch Statuten oder andere anwendbare Rechtsvorschriften. Die Beherrschung über kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors (kommerzielle Einheiten) erfolgt durch Statuten und im Falle der kommerziellen Einheiten C und D durch die Eigentumsanteile. Die Regierung behält die Beherrschung über die kommerzielle Einheit J aufgrund gesetzlicher Ermächtigung, obwohl die Mehrheit des Eigenkapitals der kommerziellen Einheit J an private Investor:innen verkauft worden ist.

Einheit	Eigentumsanteile (%)	Stimmrechte (%)
Einheit C	XX	XX
Einheit D	XX	XX
Einheit J	XX	XX

*(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)***Erwerb von beherrschten Einheiten und operativen Einheiten (Paragraphen 2.1.57 und 2.1.58)**

Namen der erworbenen Einheiten	Teil der erworbenen Anteile %	Erwerbspreis (in tausend Währungseinheiten)	Zahlungsmittelanteil des Erwerbspreises (in tausend Währungseinheiten)	Erworbene Zahlungsmittelbestände (in tausend Währungseinheiten)
Einheit C	XX	X	X	X
Einheit D	XX	X	X	X
		X	X	X

Abgang von beherrschten Einheiten und sonstigen operativen Einheiten

Name der abgegangenen Einheiten	Teil der abgegangenen Anteile %	Gegenleistung für den Abgang (in tausend Währungseinheiten)	Zahlungsmittelanteil der Gegenleistung für den Abgang (in tausend Währungseinheiten)	Abgegangene Zahlungsmittelbestände (in tausend Währungseinheiten)
Unternehmen H	XX	X	X	X

Anhangangabe B: wesentliche gemeinsame Vereinbarungen (Paragraph 2.1.62)

Name der gemeinsamen Vereinbarung	Haupttätigkeit	Zinsen für den Output	
		200X %	200X-1 %
regionaler Wasserverband	Wasserversorgung	XX	XX
regionaler Elektrizitätsverband	Bereitstellung von Versorgungsleistungen	XX	XX

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Anhangangabe C: Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen und Aufwendungen (Paragraph 2.1.24(a))*Sachanlagen*

Die Regierung startete mit dem Prozess der Identifizierung und Bewertung von Hauptklassen von Sachanlagen. Die Vermögenswerte werden zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zur Bewertung angesetzt. Die Bewertungen wurden durch unabhängige Gutachter:innen durchgeführt. Die Bewertungsgrundlagen für jede Klasse von Vermögenswerten sind wie folgt:

Sachanlagen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Grundstücke Zeitwert

Gebäude Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Marktwert

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
Sachanlagen	X	X
Grundstücke und Gebäude		
Immobilie innerhalb der Grenzen einer Rechtsordnung (Land, Staat, Stadt)	X	X
Gebäude zu Anschaffungskosten	X	X
Gebäudewert gemäß Bewertung	X	X
	X	X

Einnahmen und Aufwendungen

Die Regierung sammelt weiterhin Daten zu Einnahmen und Aufwendungen der Berichtsperiode während des Übergangs auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung.

Die Regierung führt Aufzeichnungen über fällige Grundsteuern zum Abschlussstichtag auf Basis der Immobilienwerte, wie sie vom Finanzamt auf einer rollierenden 3-Jahresbasis beurteilt wurden. Sie schätzt auch Beträge der anfallenden Güter- und Dienstleistungssteuer und Nutzungsentgelte der [Bestimmung der Branche] auf Basis der Verkaufs- und Produktionseinnahmen und -berichte.

Sie entwickelt ein statistisches Modell zur Bewertung der Einkommensteuereinnahmen gemäß dem Verfahren der doppelten Buchhaltung, das sich auf die seit 200X-3 erstellten Steuerstatistiken sowie auf andere Informationen stützt, einschließlich des durchschnittlichen wöchentlichen Gewinns, des Bruttoinlandprodukts und der Verbraucher- und Herstellerpreisindizes. Die Regierung erwartet, dass das Modell eine verlässliche Bewertung von Ertragsteuereinkommen nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung für die am 31. Dezember 20XX endende Berichtsperiode ermöglicht.

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten umfassen fällige Beträge für Löhne, Gehälter und Mietkosten sowie andere am Abschlussstichtag fällige Kosten.

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
aktive Rechnungsabgrenzungsposten	X	X
Grundsteuern	X	X
Güter- und Dienstleistungssteuer	X	X
Nutzungsentgelte	X	X
passive Abgrenzungsposten		
Löhne und Gehälter	X	X
Miete	X	X
Sonstige	X	X

Fremdkapital

Das Fremdkapital der Regierung wird hier aufgelistet:

(in tausend Währungseinheiten)	200X	200X-1
Stand zu Beginn des Geschäftsjahres	X	X
ERTRÄGE		
inländische kommerzielle Institution	X	X
ausländische kommerzielle Institution	X	X
Entwicklungsbanken und ähnliche Kreditinstitute	X	X
Gesamtsumme Fremdkapital	X	X
TILGUNGEN		
inländische kommerzielle Institution	(X)	(X)
ausländische kommerzielle Institution	(X)	(X)
Entwicklungsbanken und ähnliche Kreditinstitute	(X)	(X)
Gesamtsumme Tilgungen	(X)	(X)
Stand zum Ende des Geschäftsjahres	X	X

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Anhangangabe D: Vergleich des Haushaltsplans, wenn die Einheit ihren Haushaltsplan nicht öffentlich zugänglich macht (Paragraph 2.1.24(b))

(in tausend Währungseinheiten)	Haushaltsvollzug	Haushaltsplan	Abweichung
EINGÄNGE			
<i>Steuern</i>			
Ertragsteuer	X	X	X
Mehrwertsteuer	X	X	(X)
Grundsteuer	X	X	X
Andere Steuern	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Unterstützung - Unterstützungsabkommen</i>			
internationale Behörden	X	X	-
Sonstige	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i>Fremdkapital</i>			
Einzahlungen aus Aufnahmen von Fremdkapital	X	X	(X)
<i>Kapitaleingänge</i>			
Erlöse aus dem Verkauf von Sachanlagen	X	X	X
<i>Handelsaktivitäten</i>			
Eingänge aus Handelsaktivitäten	X	X	X
<i>Sonstige Eingänge</i>	X	X	X
Gesamtsumme Eingänge	X	X	X
AUSGÄNGE			
<i>Betrieb</i>			
Löhne, Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer:innen	(X)	(X)	(X)
Material und Verbrauchsgüter	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Übertragungen</i>			
Zuschüsse	(X)	(X)	-
andere Transfers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
<i>Kapitalausgänge</i>			
Erwerb/Bau von Sachanlagen	(X)	(X)	(X)
Erwerb von Finanzinstrumenten	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	(X)

(in tausend Währungseinheiten)	Haushaltsvollzug	Haushaltsplan	Abweichung
Kredit- und Zinszahlungen			
Rückzahlung von Aufnahmen von Fremdkapital	(X)	(X)	-
Zinszahlungen	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Sonstige Ausgänge	(X)	(X)	X
Gesamtsumme Ausgänge	(X)	(X)	(X)
NETTOEINGÄNGE/(-AUSGÄNGE)	X	X	X

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Anhangangabe D2: die Einheit stellt einen Zweijahreshaushalt auf

Zweijahreshaushalt nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung – für das am 31. Dezember 200X endende Geschäftsjahr (Paragraph 2.1.30)

(in tausend Währungseinheiten)	Ursprüngliches zwei- jähriges Haus- haltsjahr	Ziel- haushalts- plan für das 1. Jahr	Überar- beiteter Haus- haltsplan für das 1. Jahr	1. Jahr Haushalts- vollzug auf vergleich- barer Grundlage	Verfü- gbarer Stand für das 2. Jahr	Ziel- haushalts- plan für das 2. Jahr	Überar- beiteter Haus- haltsplan für das 2. Jahr	2. Jahr Haushalts- vollzug auf vergleich- barer Grundlage	*Unterschied: Haushaltsplan und -vollzug für Haushalts- periode
ZUFLÜSSE VON ZAHLUNGSMITTELN									
Steuern	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Unterstützungsabkommen	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Erträge: Fremdkapital	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Erträge aus dem Abgang: Sachanlagen	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Finanzinstrumente	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sonstige Eingänge	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Gesamte Zuflüsse	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ABFLUSS VON ZAHLUNGSFLÜSSEN									
Gesundheit	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Bildung	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Öffentliche Ordnung/Sicherheit	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Soziale Absicherungen	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Verteidigung	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Wohnungswesen, kommunale Einrichtungen	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Freizeitgestaltung, Kultur, Religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Wirtschaftliche Angelegenheiten	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Umweltschutz	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Allgemeine öffentliche Dienstleistungen	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Gesamte Abflüsse	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
NETTOZAHLUNGSFLÜSSE	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Diese Spalte ist nicht erforderlich. Ein Vergleich zwischen Haushaltsvollzug und dem ursprünglichen oder endgültigen Haushaltsplan, der klar als angemessen bestimmt ist, kann enthalten sein.

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Anhangangabe E: Zahlungen durch Dritte (Paragraph 2.1.77)

Regierung X profitiert von Zahlungen Dritter für den Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen in ihrem Namen während der Periode. Diese Zahlungen stellen keine Zahlungsmiteileingänge oder -ausgänge der Regierung dar. Sie umfassen Zahlungen für Güter und Dienstleistungen, die von multilateralen und bilateralen Hilfsorganisationen und Nichtregierungsorganisationen getätigt wurden. Sie sind Teil der Unterstützung für Regierungsmaßnahmen, die im Wege der Außenhilfe oder anderen Hilfe geleistet werden – weitere Informationen über Außenhilfe und sonstige Hilfe sind in Anhangangabe F unten enthalten. Die Regierung hat überprüft, dass die folgenden Zahlungen von Dritten für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen in den Jahren 200X und 200X-1 geleistet wurden.

ZAHLUNGEN DRITTER

	200X	200X-1
(in tausend Währungseinheiten)		
Gehälter und Löhne	X	X
Material und Verbrauchsgüter	X	X
Kapitalausgänge	X	X
Kredit- und Zinszahlungen	X	X
Zahlungen Dritter gesamt	X	X

Anhangangabe F: Erhaltene Außenhilfe und andere Hilfe (Paragraphen 2.1.90 und 2.1.91)

Die Hilfe wurde in Form von Zahlungsmitteltransfers und Einzahlungen auf Giro- und Termingeldkonten sowie auf von der Regierung beherrschten Treuhandkonten geleistet. Sie umfasst auch Beträge, die von der Regierung von Konten von Spendenden in Übereinstimmung mit Außenhilfe- und anderen Unterstützungsvereinbarungen und sonstigen Genehmigungen abgeboben wurden. Hilfe wurde auch in Form von Zahlungen Dritter erhalten.

Die Außenhilfe umfasst Kredite und Zuschüsse von multilateralen und bilateralen Spendenorganisationen im Rahmen von Vereinbarungen, in denen der Verwendungszweck der Hilfe festgelegt ist. Andere Hilfe wurde für bestimmte Zwecke von Nichtregierungsorganisationen, privaten Unternehmen und anderen Spendenden bereitgestellt.

Die Beträge, die Art der Bereitstellenden und die Zwecke, für die die Außenhilfe im Berichtszeitraum bereitgestellt wurde, sind nachstehend aufgeführt.

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Außenhilfe und andere erhaltene Hilfe (Paragraph 2.1.90(a), (b), (c) und (d) und Paragraph 2.1.91)

	200X		200X-1
(in tausend Währungseinheiten)			
Außenhilfe			
Gesamte Zahlungsmiteileingänge	X		X
Zahlungen Dritter gesamt	X		X
gesamte Außenhilfe	X		X
multilaterale Hilfsorganisationen			
Zahlungsmiteileingänge	X		X

FINANZBERICHTERSTATTUNG GEMÄß DEM VERFAHREN DER EINNAHMEN-/AUSGABENRECHNUNG

Zahlungen Dritter	X		X
multilaterale Hilfsorganisationen gesamt	X		X
bilaterale Hilfsorganisationen			
Zahlungsmiteileingänge	X		X
Zahlungen Dritter	X		X
bilaterale Hilfsorganisationen gesamt	X		X
andere Hilfe			
Gesamte Zahlungsmiteileingänge	X		X
Zahlungen Dritter gesamt	X		X
andere Hilfe gesamt	X		X
Nichtregierungsorganisationen			
Zahlungsmiteileingänge	X		X
Zahlungen Dritter	X		X
Nichtregierungsorganisationen gesamt	X		X
private Unternehmen und andere Spendende			
Zahlungsmiteileingänge	X		X
private Unternehmen und andere Spendende gesamt	X		X

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

(in tausend Währungseinheiten)	200X		200X+1
Kreditfonds	X		X
Außenhilfe	X		X
Kreditfonds gesamt	X		X
Zuschüsse und Spenden			
Außenhilfe	X		X
andere Hilfe	X		X
Zuschüsse und Spenden gesamt	X		X

Zweck für den Außenhilfe und andere Hilfe bereitgestellt und verwendet wurde (Paragraph 2.1.90(e) und Paragraph 2.1.91)*Außenhilfe*

Während der Berichtsperiode wurde Außenhilfe von multilateralen und bilateralen Außenhilfsorganisationen im Rahmen von Vereinbarungen erhalten, die festlegen, dass die Hilfe für die folgenden Zwecke verwendet wird:

	Entwicklungshilfe		Nothilfe		Sonstige		Summe	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Kreditfonds	X	X	-	-	X	-	X	X
Fördergelder	X	-	X	X	-	-	X	X
Summe	X	X	X	X	X	-	X	X
verwendete Beträge	X	X	X	X	X	-	X	X

Andere Hilfe

Während der Berichtsperiode wurde andere Hilfe in Form von Zuschüssen und Spenden von Nichtregierungsorganisationen, Unternehmen des privaten Sektors und anderen Spendenden für die folgenden Zwecke erhalten:

	Entwicklungshilfe		Nothilfe		Summe	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Zuschüsse und Spenden	X	X	X	X	X	X
verwendete Beträge	X	X	X	X	X	X

(Fortsetzung des Auszugs aus dem Anhang zum konsolidierten Abschluss der Regierung X)

Nicht in Anspruch genommene Außenhilfe und andere Hilfe (Paragraph 2.1.90(f) und Paragraph 2.1.91)

Nicht in Anspruch genommene Außenhilfe in Form von Krediten und Zuschüssen besteht aus Beträgen, die in einem verbindlichen Vertrag mit Außenhilfsorganisationen festgelegt wurden, die zum Abschlussstichtag aber nicht verwendet wurden und die Bedingungen unterliegt, die in der Vergangenheit erfüllt wurden und es wird erwartet, dass sie auch in Zukunft erfüllt werden. In den Jahren 200X oder 200X-1 gab es keine Beträge an nicht in Anspruch genommener Hilfe von Nichtregierungsorganisationen oder anderen Bereitstellenden von anderer Hilfe.

	Entwicklungshilfe		Nothilfe		Sonstige		Summe	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Endsaldo – Kredite	X	X	-	-	X	X	X	X
Endsaldo – Zuschüsse	X	X	-	-	X	X	X	X

Erhaltene Güter und Dienstleistungen (*Paragraph 2.1.100*)

Im Jahr 200X ereignete sich in der Region ZZZ ein starkes Erdbeben, das Staatseigentum und Privateigentum schwere Schäden zufügte und zu wesentlichem Verlust von Leben führte. Multilaterale Behörden, bilaterale Behörden, Nichtregierungsorganisationen, private Unternehmen und Vereine mehrerer Nationen spendeten Arbeitskräfte und Ausrüstung, um beim Finden und Retten von Verschütteten zu helfen. Außerdem wurde spezialisiertes medizinisches Personal, das speziell für die Behandlung von Traumata ausgebildet ist, gemeinsam mit medizinischer Ausstattung in die Region eingeflogen. Vorläufige Unterkünfte, Essen und Kleidung wurden ebenfalls zur Verfügung gestellt. Der Wert der erhaltenen Güter und Dienstleistungen wurde auf XX inländische Währungseinheiten geschätzt. Der Wert der bereitgestellten Nothilfe wurde auf Basis von Kostenschätzungen von internationalen Hilfsorganisationen, Nichtregierungsorganisationen und Unternehmen, die große Beiträge geleistet haben, geschätzt, da regionale Preise für äquivalente Güter und Dienstleistungen nicht zur Verfügung standen.

Fünzigtausend Tonnen Reis wurden als Essensunterstützung während des Jahres erhalten. Der geschätzte Wert lag bei XX inländischen Währungseinheiten, die den Großhandelspreis von ähnlichem Reis in inländischen Großmärkten widerspiegeln.

Güter und Dienstleistungen, die während dem Jahr erhalten wurden, wurden nicht in der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge ausgewiesen, da dort nur von der Regierung erhaltene (direkt oder indirekt) oder gezahlte Zahlungsmittel aufscheinen. Sachleistungen in Form von Gütern und Dienstleistungen wurden als Teil der Nothilfe erhalten und werden in der Anhangangabe widerspiegelt.

Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge im gemäß IPSAS 2, Geldflussrechnungen, verlangten Format

Paragraph 2.2.1 von Teil 2 dieses Standards empfiehlt einer Einheit, die ihren Übergang auf das Verfahren der doppelten Buchhaltung und der Anwendung der auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS abschließt, eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge im selben Format wie in IPSAS 2, Geldflussrechnungen, gefordert, darzustellen. IPSAS 2 wird von einer Einheit, die gemäß dem Verfahren der doppelten Buchhaltung gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor bilanziert, angewendet.

Dieser Anhang liefert eine Zusammenfassung der wichtigsten Aspekte von IPSAS 2 und Leitlinien zur Anwendung für die Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung wie gemäß diesem Standard gefordert. Einheiten, die beabsichtigen, eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge in Übereinstimmung mit den Anforderungen von IPSAS 2 soweit angemessen darzustellen, müssen sich auf diesen IPSAS beziehen.

Darstellung gemäß dem in IPSAS 2, Geldflussrechnungen, verlangten Format

- 1 IPSAS 2, *Geldflussrechnungen*, verlangt von einer Einheit, die den Abschluss gemäß dem Verfahren der doppelten Buchhaltung aufstellt **und die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwendet**, eine Geldflussrechnung aufzustellen, die die Geldflüsse während der Periode klassifiziert nach operativer Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit, wie unterhalb definiert, ausweist.

Definitionen

- 2 Finanzierungstätigkeiten sind Tätigkeiten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des zugeführten Kapitals und der Fremdkapitalaufnahme der Einheit auswirken.

Investitionstätigkeiten sind der Erwerb und der Abgang langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten gehören.

Operative Tätigkeiten sind die Tätigkeiten der Einheit, die nicht den Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten zuzuordnen sind.

Bestandteile des Abschlusses

- 3 Bei der Darstellung der Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge in diesem Format, kann es notwendig sein, Zahlungsflüsse, die aus einer einzelnen Transaktion resultieren, auf verschiedene Arten zu klassifizieren. (Der Begriff Geldflussrechnung wird im restlichen Anhang für eine Aufstellung der Zahlungsmiteingänge und -ausgänge verwendet, die im gleichen Format, wie in IPSAS 2 verlangt wird, dargestellt wird. Wenn die Rückzahlung eines Darlehens beispielsweise sowohl Zinsen als auch Tilgung umfasst, kann der Zinsanteil unter Umständen als operative Tätigkeit, der Tilgungsanteil als Finanzierungstätigkeit eingestuft werden. Eine Einheit, die Informationen mit einer Geldflussrechnung darstellt, stellt die Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in einer Weise dar, die ihrer jeweiligen Tätigkeit möglichst angemessen ist.
- 4 Eine Geldflussrechnung enthält Bilanzposten, die die folgenden Beträge darstellen:
 - (a) Gesamteingänge aus operativer Tätigkeit;
 - (b) Gesamtausgänge aufgrund von operativer Tätigkeit;
 - (c) Nettozahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit;
 - (d) Nettozahlungsflüsse aus der Investitionstätigkeit;
 - (e) Nettozahlungsflüsse aus der Finanzierungstätigkeit;
 - (f) Anfangs- und Endsaldo der Zahlungsmittel; und
 - (g) Nettoerhöhung/(-verringering) von Zahlungsmitteln.
 Zusätzliche Bilanzposten, Überschriften und Zwischensummen werden in der Aufstellung ebenfalls dargestellt werden, wenn eine solche Darstellung notwendig ist, um die Zahlungsflüsse der Einheit getreu darzustellen.
- 5 Eine Einheit wird in der Geldflussrechnung oder im Anhang auch Folgendes darstellen:
 - (a) Hauptklassen von Bruttozahlungsmiteingängen und -ausgängen, die aus operativen Tätigkeiten und Investitions- und Finanzierungstätigkeiten resultieren, außer in dem Umfang, in dem Paragraph 1.3.13 von Teil 1 dieses Standards eine Berichterstattung auf Nettobasis erlaubt;

- (b) eine Untergliederung der gesamten Zahlungsmiteingänge aus der operativen Tätigkeit in einer der operativen Tätigkeit der Einheit angemessenen Weise; und
- (c) eine Analyse der Ausgänge aus operativer Tätigkeit unter Verwendung einer Gliederung, die entweder auf der Art der Ausgänge oder auf ihrer Funktion innerhalb der Einheit basiert, je nachdem.

Die separate Angabe von Zahlungen für Kapitalerwerb sowie für Zinsen und Dividenden steht ebenfalls im Einklang mit den Anforderungen von IPSAS 2.

- 6 Die Angabe von Informationen darüber, ob Zahlungsmittel aus Steuern, Geldbußen, Gebühren (operative Tätigkeiten), dem Verkauf von Anlagevermögen (Investitionstätigkeiten) bzw. der Aufnahme von Fremdkapital (Finanzierungstätigkeiten) stammen und ob sie zur Deckung der operativen Kosten, für den Erwerb von Anlagevermögen (Investitionstätigkeiten) oder für die Tilgung von Krediten (Finanzierungstätigkeiten) aufgewendet wurden, wird die Transparenz und Rechenschaftslegung der Finanzberichte erhöhen. Diese Angaben werden auch eine fundierte Analyse und Beurteilung der gegenwärtigen Zahlungsmittelressourcen der Einheit sowie der wahrscheinlichen Quellen und der Nachhaltigkeit künftiger Zuflüsse von Zahlungsmitteln erleichtern. Dementsprechend empfiehlt dieser Standard allen Einheiten, diese Informationen im Abschluss bzw. den zugehörigen Anhangangaben anzugeben.

Operative Tätigkeit

- 7 Die Nettozahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit sind ein Schlüsselindikator dafür, in welchem Ausmaß die operative Aktivität der Einheit finanziert wird:

- (a) über Steuern (direkt und indirekt); und
- (b) von den Empfangenden der von der Einheit bereitgestellten Güter und Dienstleistungen.

Die Angabe der Nettozahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit hilft auch bei der Ermittlung des Ausmaßes, in dem die operative Aktivität der Einheit Zahlungsmittel erzeugt, die zur Rückzahlung von Verpflichtungen, zur Zahlung einer Dividende/Ausschüttung an die Eigentümer:innen und für neue Investitionen ohne Rückgriff auf externe Finanzierungsquellen verwendet werden können. Die konsolidierten Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit für den Gesamtstaat geben einen Hinweis darauf, in welchem Ausmaß eine Regierung ihre laufenden Aktivitäten über Steuern und Entgelte finanziert hat. Informationen über die genauen Bestandteile der historischen Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit sind in Verbindung mit anderen Informationen von Nutzen, um zukünftige Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit zu prognostizieren.

- 8 Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit stammen in erster Linie aus der zahlungsmittelgenerierenden Haupttätigkeit der Einheit. Im Folgenden werden Beispiele für Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit angeführt:

- (a) Zahlungsmiteingänge aus Steuern, Abgaben und Bußgeldern;
- (b) Zahlungsmiteingänge aus Entgelten für Güter und Dienstleistungen, die von der Einheit bereitgestellt wurden;
- (c) Zahlungsmiteingänge aus Zuschüssen oder Transfers und anderen genehmigten Budgetmitteln oder sonstigen Budgetbefugnissen der Zentralregierung oder anderer Einheiten des öffentlichen Sektors, einschließlich jener, die für den Erwerb der Anlagegüter getätigt wurden;
- (d) Zahlungsmiteingänge aus Nutzungsentgelten, Honoraren und Provisionen;
- (e) Zahlungsmittelausgänge an andere Einheiten des öffentlichen Sektors zur Finanzierung ihrer operativen Aktivität (abgesehen von Darlehen oder Eigenkapitalzufuhr);
- (f) Zahlungsmittelausgänge an Lieferant:innen von Gütern und Dienstleistungen;
- (g) Zahlungsmittelausgänge an und für Arbeitnehmer:innen;
- (h) Zahlungsmiteingänge und -ausgänge von Versicherungseinheiten des öffentlichen Sektors für Prämien, Schadensregulierungen, Leibrenten und andere Versicherungsleistungen;
- (i) Zahlungsmittelausgänge für lokale Grundsteuern oder gegebenenfalls Ertragsteuern im Zusammenhang mit der operativen Tätigkeit;
- (j) Zahlungsmiteingänge und -ausgänge für Handelsverträge;
- (k) Zahlungsmiteingänge oder -ausgänge aus aufgegebenen operativen Aktivitäten; und
- (l) Zahlungsmiteingänge oder -ausgänge im Zusammenhang mit der Beendigung von Rechtsstreitigkeiten.

- 9 Eine Einheit hält unter Umständen Wertpapiere und Anleihen zu Handelszwecken. In diesem Fall ähneln diese Posten den zur Weiterveräußerung bestimmten Vorräten. Aus diesem Grund werden Zahlungsflüsse aus dem Erwerb und Verkauf derartiger Wertpapiere als operative Tätigkeit eingestuft. Ähnlich gelten von öffentlichen Finanzinstituten gewährte Kredite und Darlehen im Regelfall als operative Tätigkeit, da sie mit der wesentlichen zahlungsmittelgenerierenden Tätigkeit dieser Einheit in Zusammenhang stehen.
- 10 In einigen Rechtsordnungen werden von Regierungen oder anderen Einheiten des öffentlichen Sektors für Einheiten Mittel zur Finanzierung der operativen Aktivität zugewiesen oder genehmigt, wobei die Verwendung dieser Mittel nicht klar zwischen laufenden Aktivitäten, Investitionen und zugeführtem Kapital aufgeteilt wird. Wenn eine Einheit nicht in der Lage ist, genehmigte Budgetmittel oder Budgetgenehmigungen nach laufenden Aktivitäten, Investitionen (operativen Tätigkeiten) und zugeführtem Kapital (Investitionstätigkeiten) zu trennen, erklärt IPSAS 2, dass die Einheit die genehmigten Budgetmittel oder Budgetgenehmigungen als Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit klassifizieren sollte und diese Tatsache im Anhang zur Geldflussrechnung angeben soll.

Investitionstätigkeit

- 11 Die gesonderte Angabe der Zahlungsflüsse aus der Investitionstätigkeit gibt das Ausmaß an, in dem Auszahlungen für Ressourcen getätigt wurden, die zur zukünftigen Erbringung von Dienstleistungen durch die Einheit beitragen sollen. Im Folgenden werden Beispiele für Zahlungsflüsse aus Investitionstätigkeit angeführt:
- (a) Zahlungsmittelausgänge für die Beschaffung von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten. Hierzu zählen auch Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten und für selbst erstellte Sachanlagen;
 - (b) Zahlungsmiteingänge aus dem Verkauf von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten;
 - (c) Zahlungsmittelausgänge für den Erwerb von Eigenkapital oder Schuldinstrumenten anderer Einheiten und von Anteilen an Gemeinschaftseinheiten (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden);
 - (d) Zahlungsmiteingänge aus der Veräußerung von Eigenkapital- oder Schuldinstrumenten anderer Einheiten und von Anteilen an Gemeinschaftseinheiten (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden);
 - (e) Zahlungsmittelausgänge für an Dritte gewährte Kredite und Darlehen (mit Ausnahme der von einem öffentlichen Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen);
 - (f) Zahlungsmiteingänge aus der Tilgung von an Dritte gewährten Krediten und Darlehen (mit Ausnahme der von einem öffentlichen Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen);
 - (g) Zahlungsmittelausgänge für standardisierte und andere Termingeschäfte, Options- und Swap-Geschäfte, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Auszahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft; und
 - (h) Zahlungsmiteingänge aus standardisierten und anderen Termingeschäften, Options- und Swap-Geschäften, es sei denn, diese Verträge werden zu Handelszwecken gehalten oder die Einzahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft.

Wenn ein Kontrakt als Absicherung, die sich auf ein bestimmtes Grundgeschäft bezieht, designiert wird, werden die Zahlungsflüsse des Kontrakts auf dieselbe Art und Weise eingestuft wie die Zahlungsflüsse des gesicherten Grundgeschäfts.

Finanzierungstätigkeit

- 12 Die gesonderte Angabe der Zahlungsflüsse aus der Finanzierungstätigkeit ist für die Schätzung zukünftiger Ansprüche der Kapitalgebenden gegenüber der Einheit nützlich. Im Folgenden werden Beispiele für Zahlungsflüsse aus der Finanzierungstätigkeit angeführt:
- (a) Einzahlungen aus der Ausgabe von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Anleihen und hypothekarisch unterlegten Schuldtiteln sowie aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken oder aus der Aufnahme anderer kurz- oder langfristiger Ausleihungen;
 - (b) Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen;
 - (c) Auszahlungen von Leasingnehmenden zur Tilgung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverträgen; und
 - (d) Einzahlungen und Auszahlungen in Bezug auf die Ausgabe und Rücknahme von Währung.

Zinsen und Dividenden

- 13 IPSAS 2 verlangt die separate Angabe von Zahlungsflüssen in Bezug auf erhaltene und gezahlte Zinsen und Dividenden. IPSAS 2 verlangt auch, dass sie stetig von Periode zu Periode entweder als operative Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit einzustufen sind, wenn solche Angaben gemacht werden.
- 14 Der Gesamtbetrag der gezahlten und erhaltenen Zinsen und Dividenden während der Periode werden in der Geldflussrechnung angegeben. Gezahlte Zinsen sowie erhaltene Zinsen und Dividenden werden bei einem öffentlichen Finanzinstitut im Normalfall als Zahlungsflüsse aus der operativen Tätigkeit eingestuft. Es gibt jedoch keinen Konsens über die Klassifizierung von Zahlungsflüssen, die in Verbindung mit erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden für andere Einheiten stehen. Gezahlte Zinsen und Dividenden und erhaltene Zinsen und Dividenden können als Zahlungsflüsse aus operativer Tätigkeit klassifiziert werden. Alternativ können gezahlte Zinsen und Dividenden und erhaltene Zinsen und Dividenden als Zahlungsflüsse aus Finanzierungs- bzw. Investitionstätigkeit eingestuft werden, da sie Finanzierungsaufwendungen oder Investitionsrenditen sind.

Berichterstattung über Hauptklassen von Eingängen und Ausgängen

- 15 Die Untergliederung der Eingänge hängt von der Größe, der Art und der Funktion der Beträge ab. Abhängig von der Art der Einheit kann die folgende Untergliederung angemessen sein:
- (a) Eingänge aus Steuern (diese können nach Art der Steuern weiter untergliedert sein);
 - (b) Eingänge aus Gebühren, Geldbußen, Strafen und Lizenzen;
 - (c) Eingänge aus Leistungstransaktionen, einschließlich Eingänge aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen und Nutzungsentgelten (wenn diese als Leistungstransaktionen klassifiziert sind);
 - (d) Eingänge aus Zuschüssen, Transfers, oder genehmigten Budgetmitteln (möglicherweise nach Quelle klassifiziert); und
 - (e) Eingänge aus Zinsen und Dividenden.
- 16 Zahlungsposten werden unterteilt, um Kosten und Kostenerstattungen bestimmter politischer Maßnahmen, Aktivitäten oder anderer relevanter Segmente der berichtenden Einheit unterscheiden zu können. Beispiele von Gliederungen von Zahlungen nach Art und Funktion sind in Teil 1 und 2 des Standards enthalten.

Qualitative Eigenschaften von Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke

Paragraph 1.3.27 von Teil 1 des Standards verlangt, dass der Abschluss Informationen bereitstellt, die die qualitativen Eigenschaften von im Abschluss für allgemeine Zwecke enthaltenen Informationen erfüllt und den Beschränkungen solcher Informationen gerecht werden. Dieser Anhang fasst die qualitativen Eigenschaften und Beschränkungen von Finanzberichten für allgemeine Zwecke, wie in Paragraph 1.3.27 festgelegt, zusammen. Eine vollständige Erläuterung der qualitativen Eigenschaften und Beschränkungen finden die Leser:innen im „Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors“.

Die qualitativen Eigenschaften sind jene Merkmale, die die im Abschluss bereitgestellten Informationen für Adressat:innen nützlich machen und das Erreichen der Zielsetzung der Finanzberichterstattung unterstützen. Zielsetzung der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke ist, den Adressat:innen nützliche Informationen zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken zur Verfügung zu stellen. Sie sind unabhängig von der für die Aufstellung des Abschlusses verwendeten Rechnungslegungsgrundlage auf Abschlüsse anzuwenden. Die qualitativen Eigenschaften sind Verständlichkeit, Relevanz, getreue Darstellung, Zeitnähe, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. Gängige Einschränkungen, denen die Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke unterliegen, sind Wesentlichkeit, Kosten-Nutzen und ein sachgerechtes Gleichgewicht zwischen den qualitativen Eigenschaften.

Verständlichkeit

Verständlichkeit ist eine Eigenschaft von Informationen, die es den Adressat:innen ermöglicht, ihre Bedeutung zu verstehen. In einer Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke (Abschlüsse) von Einheiten des öffentlichen Sektors sollten Informationen so dargestellt werden, dass sie dem Bedarf und der Wissensbasis von Adressat:innen und der Art der dargestellten Informationen entsprechen. Bei den Adressat:innen wird vorausgesetzt, dass sie eine angemessene Kenntnis der Tätigkeiten der Einheit und des Umfelds, in dem sie tätig sind, sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen zu lesen.

Informationen über komplexe Sachverhalte sollten nicht nur vom Abschluss ausgeschlossen werden, weil sie für bestimmte Adressat:innen ohne Hilfe zu schwierig zu verstehen sind.

Relevanz

Informationen sind relevant, wenn diese einen Einfluss darauf haben, ob die Zielsetzung der Finanzberichterstattung erreicht wird. Informationen üben einen derartigen Einfluss dann aus, wenn sie einen bestätigenden oder einen prognostizierenden Wert haben. Sie können auch dann einen Einfluss ausüben und somit relevant sein, wenn manche Adressat:innen nicht darauf zurückgreifen bzw. diese bereits kennen.

Getreue Darstellung

Informationen sind dann nützlich für die Finanzberichterstattung, wenn sie die wirtschaftlichen und anderen Phänomene, die sie vorgeben darzustellen, auch getreu darstellen. Eine getreue Darstellung wird erreicht, wenn die Darstellung des Phänomens vollständig, neutral und frei von wesentlichen Fehlern ist. Informationen, die ein wirtschaftliches oder anderes Phänomen getreu darstellen, stellen den Gehalt der zugrunde liegenden Transaktion und anderer Ereignisse, einer anderen Aktivität oder eines anderen Umstandes dar, wobei dies nicht immer zwingend der rechtlichen Gestaltung entspricht.

Vergleichbarkeit

Informationen im Abschluss sind vergleichbar, wenn Adressat:innen Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen zwei Phänomenen bestimmen können. Vergleichbarkeit ist keine Eigenschaft einer einzelnen Information, sondern der Beziehung zwischen zwei oder mehreren Informationen.

Vergleichbarkeit ist auf Folgendes anzuwenden:

- ① den Vergleich zwischen Abschlüssen von verschiedenen Einheiten; und
- ② den Vergleich von Abschlüssen der gleichen Einheit verschiedener Perioden.

Eine Folge der Eigenschaft der Vergleichbarkeit ist, dass Adressat:innen über die angewendete Politik bei der Aufstellung des Abschlusses informiert werden müssen, genauso wie über Änderungen dieser Politiken und die Auswirkungen dieser Änderungen.

Da Adressat:innen die Leistung einer Einheit im Laufe der Zeit vergleichen wollen, ist es wichtig, dass der Abschluss entsprechende Informationen für vorangegangene Perioden zeigen.

Zeitnähe

Zeitnähe bedeutet, Adressat:innen Informationen zur Verfügung zu stellen, bevor diese ihre Nützlichkeit für Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecke verlieren. Relevante Informationen früher zur Verfügung zu stellen, kann ihre Nützlichkeit für die Beurteilung der Rechenschaftslegung und ihre Funktion als Grundlage und Einflussfaktor für das Treffen notwendiger Entscheidungen verbessern. Durch mangelnde Zeitnähe werden Informationen möglicherweise weniger nützlich.

Nachvollziehbarkeit

Nachvollziehbarkeit ist eine Eigenschaft von Informationen, durch die den Adressat:innen gegenüber gewährleistet wird, dass Informationen im Abschluss die wirtschaftlichen und anderen Phänomene, die sie vorgeben darzustellen, getreu darstellen. Vertretbarkeit wird mitunter bei erläuternden Informationen und zukunftsbezogenen finanziellen und nicht finanziellen quantitativen Informationen, die im Abschluss angegeben werden, zur Beschreibung dieser Eigenschaft verwendet. Ob als Nachvollziehbarkeit oder Vertretbarkeit bezeichnet, impliziert diese Eigenschaft jedenfalls, dass unterschiedliche sachverständige und unabhängige Beobachter:innen prinzipiell übereinstimmen werden – wenn sie sich auch nicht unbedingt vollkommen einig sind – dass

- ⌚ die Informationen die wirtschaftlichen und anderen Phänomene, die sie vorgeben darzustellen, ohne wesentliche Fehler oder verzerrende Einflüsse darstellen; oder
- ⌚ eine sachgerechte Methode für Ansatz, Bewertung oder Darstellung ohne wesentliche Fehler oder verzerrende Einflüsse angewendet wurde.

Einschränkungen, denen die Informationen im Abschluss für allgemeine Zwecke unterliegen

Wesentlichkeit

Informationen sind wesentlich, wenn ihre Auslassung oder fehlerhafte Darstellung die Erfüllung der Rechenschaftsverpflichtung der Einheit oder Entscheidungen, die Adressat:innen auf der Basis der von der Einheit für die betroffene Berichtsperiode aufgestellten Abschlüsse treffen, beeinflussen könnte. Wesentlichkeit hängt sowohl von der Art als auch vom Betrag des entsprechend den jeweiligen Umständen jeder Einheit beurteilten Postens ab.

Gleichgewicht zwischen Vorteilen und Kosten

Das Gleichgewicht zwischen Vorteilen und Kosten ist eine tiefgreifende Beschränkung. Die von den Informationen abgeleiteten Vorteile sollten die Kosten der Bereitstellung rechtfertigen. Die Beurteilung, ob der Nutzen von zur Verfügung gestellten Informationen die damit verbundenen Kosten aufwiegt, ist häufig eine Ermessensentscheidung, da es häufig nicht möglich ist, alle Kosten und den gesamten Nutzen von Informationen im Abschluss zu bestimmen bzw. zu quantifizieren.

Die Kosten für die Informationen umfassen die Kosten für das Sammeln und die Verarbeitung der Informationen, die Kosten für deren Verifizierung bzw. für die Darstellung der zugrunde liegenden Annahmen und Methoden, und die Kosten für deren Verbreitung. Bei den Adressat:innen fallen Kosten für die Analyse und Auslegung an.

Aufsteller:innen unternehmen den Großteil der Anstrengungen für die Bereitstellung von Informationen im Abschluss. Im Endeffekt tragen jedoch Leistungsempfangende und Ressourcengebende die Kosten für diese Anstrengungen, weil dazu der Aufstellung von Informationen im Abschluss Ressourcen für Aktivitäten im Bereich der Erbringung von Dienstleistungen zugewiesen werden. Der Großteil des Nutzens der Informationen im Abschluss entsteht den Adressat:innen. Informationen, die für einen Abschluss erstellt wurden, können jedoch auch intern vom Management verwendet werden und zu besseren Managemententscheidungen führen.

Bei der Entwicklung der IPSAS berücksichtigt das IPSASB Informationen von Aufsteller:innen, Adressat:innen, Akademiker:innen und anderen Parteien zur erwarteten Art und Quantität des Nutzens und der Kosten der vorgeschlagenen Anforderungen. Angabepflichten und andere Anforderungen, die zu einer nützlichen Darstellung von Informationen für Adressat:innen des Abschlusses zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken führen und den qualitativen Eigenschaften gerecht werden, werden dann von den IPSAS verlangt, wenn der Beurteilung des IPSASB zufolge der Nutzen der Einhaltung dieser Angabepflichten und anderen Anforderungen deren Kosten aufwiegt.

Gleichgewicht zwischen qualitativen Eigenschaften

Die qualitativen Eigenschaften tragen nur gemeinsam zur Nützlichkeit von Informationen bei. In einigen Fällen kann zum Erreichen der Zielsetzung der Finanzberichterstattung ein Abwägen oder Kompromiss zwischen qualitativen Eigenschaften notwendig sein. Die relative Bedeutung der qualitativen Eigenschaften in jeder Situation ist eine Sache des pflichtgemäßen Ermessens. Ziel ist es, ein sachgerechtes Gleichgewicht zwischen den Eigenschaften herzustellen und so die Zielsetzung der Finanzberichterstattung zu erfüllen.

EINFÜHRUNG IN DIE LEITLINIEN ZUR EMPFOHLENEN PRAXIS

Die Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) werden vom International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) entwickelt und genehmigt.

Das Ziel des IPSASB ist es, dem allgemeinen Interesse zu dienen, indem es qualitativ hochwertige Public Sector Accounting Standards aufstellt und die Anwendung und Einführung dieser ermöglicht und dadurch die Qualität und Konsistenz der Praxis weltweit verbessert und die Transparenz und Rechenschaftspflicht in Bezug auf die Finanzen des öffentlichen Sektors stärkt.

Zur Erfüllung dieses Ziels stellt das IPSASB Internationale Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) und LEP für Einheiten des öffentlichen Sektors, einschließlich nationale, regionale und kommunale Regierungen und verbundene Regierungsbehörden, auf.

Die IPSAS sind auf Abschlüsse für allgemeine Zwecke („Abschlüsse“) anzuwenden und gelten als maßgeblich. LEP sind Verlautbarungen, die Leitlinien in Bezug auf die bewährte Praxis bei der Aufstellung einer Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke, bei der es sich nicht um Abschlüsse handelt, enthalten. Im Gegensatz zu den IPSAS schreiben die LEP keine Anforderungen vor. Alle Verlautbarungen in Bezug auf die Finanzberichte für allgemeine Zwecke, die keine Abschlüsse sind, sind LEP. LEP stellen keine Leitlinien für den Grad der Sicherheit (falls vorhanden) bereit, dem die Informationen unterworfen sein sollten.

LEP 1 – BERICHTERSTATTUNG ZUR LANGFRISTIGEN NACHHALTIGKEIT DER FINANZEN EINER EINHEIT

Entwicklung dieser LEP

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS und LEP ergeben.

Die LEP 1, *Berichterstattung zur langfristigen Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit*, wurden im Juli 2013 veröffentlicht.

Seitdem wurden die LEP 1 durch die folgenden IPSAS und LEP geändert:

- *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien* (veröffentlicht im Mai 2023)
- *Die Anwendbarkeit der IPSAS* (veröffentlicht im April 2016)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in LEP 1

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
5	Gestrichen	<i>Die Anwendbarkeit der IPSAS April 2016</i>
6	Geändert	<i>Die Anwendbarkeit der IPSAS April 2016</i>
IL1	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
IL2	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
IL3	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>

LEP 1, BERICHTERSTATTUNG ZUR LANGFRISTIGEN NACHHALTIGKEIT DER FINANZEN EINER EINHEIT

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Status und Anwendungsbereich	2–8
Definitionen	9
Bestimmung, ob Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet werden.....	10–13
Berichterstattungsgrenze.....	14–15
Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit	16–20
Darstellung von Prognosen über zukünftige Zu- und Abflüsse	21–26
Zeithorizont	25–26
Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit.....	27–40
Dienstleistungsdimension	31–34
Einnahmendimension	35–37
Schuldendimension.....	38–40
Grundsätze und Methodik.....	41–53
Aktualisierung der Prognosen und Berichterstattungshäufigkeit.....	41
Auswirkungen rechtlicher Vorschriften und politischer Rahmenbedingungen	42
Laufende politische, demographische und wirtschaftliche Annahmen.....	43–51
Laufende politische Annahmen	43–49
Demographische und wirtschaftliche Annahmen	50
Angemessenheit von Annahmen	51
Inflation und Abzinsungssätze.....	52
Sensitivitätsbetrachtungen	53
Angaben.....	54–58
Anhang A: In den IPSAS definierte Begriffe in diesen LEP	
Anhang B: Beziehungen zwischen den Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit	
Anhang C: Glossar der Indikatoren	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	

Zielsetzung

1. Die Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) enthalten Leitlinien zur Berichterstattung zur langfristigen Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit des öffentlichen Sektors („Berichterstattung zu Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit“¹). Die LEP stellen Informationen über die Auswirkungen der zum Abschlussstichtag geltenden Politik und der getroffenen Entscheidungen über künftige Mittelzu- und -abflüsse bereit und ergänzen die Informationen im Abschluss für allgemeine Zwecke („Abschluss“). Das Ziel einer solchen Berichterstattung ist es, einen Hinweis auf die projizierte langfristige Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit über einen bestimmten Zeithorizont in Übereinstimmung mit den angegebenen Annahmen zu geben.

Status und Anwendungsbereich

2. Die Berichterstattung von Informationen gemäß dieser LEP ist bewährte Praxis. Einer Einheit, die über die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit Bericht erstattet, wird empfohlen, diesen LEP zu folgen. Damit der Abschluss einer Einheit als gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) aufgestellt gilt, ist die Einhaltung dieser LEP nicht verpflichtend.
3. Der Anwendungsbereich dieser LEP umfasst die projizierten Mittelflüsse einer Einheit. Sie sind nicht auf die Mittelflüsse beschränkt, die sich auf Programme zur Bereitstellung von Sozialleistungen beziehen. Nichtsdestotrotz wird in diesen LEP anerkannt, dass die Mittelflüsse im Zusammenhang mit Programmen, die Sozialleistungen bereitstellen, einschließlich Anspruchsberechtigungsprogramme, die von den Teilnehmer:innen Beiträgen verlangen, für viele Einheiten eine äußerst wichtige Komponente der Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit darstellen können.
4. Diese LEP befassen sich nicht direkt mit Themen, die mit der Berichterstattung zur ökologischen Nachhaltigkeit in Verbindung stehen. Eine Einheit hat jedoch alle finanziellen Auswirkungen von ökologischen Faktoren zu beurteilen und zu berücksichtigen, wenn sie ihre Prognosen entwickelt.
5. [Gestrichen]
6. Obwohl diese LEP nicht direkt auf kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors anwendbar sind, sind die zukünftigen Zu- und Abflüsse in Bezug auf kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors, die von der berichtenden Einheit beherrscht werden, über einen spezifischen Zeithorizont der Prognosen im Anwendungsbereichs dieser LEP.
7. Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit sollten nicht als im Einklang mit diesen LEP beschrieben werden, wenn nicht alle Vorschriften dieser LEP eingehalten wurden.
8. Diese LEP geben Mindestangaben in Bezug auf Informationen vor. Diese LEP schließen nicht die Darstellung von zusätzlichen Informationen aus, wenn solche Informationen für das Erreichen der Ziele der Finanzberichterstattung nützlich sind und die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung erfüllen.

Definitionen

9. Die folgenden Begriffe werden in diesen LEP mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Laufende politische Annahmen sind jene Annahmen, die auf am Abschlussstichtag geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen beruhen, wobei für bestimmte Umstände angemessene Abweichungen vorgesehen sind.

Zuflüsse sind Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die laut Prognosen über einen Zeithorizont von der Einheit erhalten werden oder ihr entstanden sind.

Langfristige finanzielle Nachhaltigkeit ist die Fähigkeit einer Einheit die Dienstleistungserbringung und finanziellen Verpflichtungen sowohl jetzt als auch in der Zukunft zu erfüllen.

Abflüsse sind Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die laut Prognosen über einen Zeithorizont von der Einheit gezahlt werden oder ihr entstanden sind.

Eine Prognose ist eine zukunftsbezogene Finanzinformation, die auf der Grundlage der laufenden politischen Annahmen und Annahmen über die zukünftige Wirtschaft und andere Bedingungen, erstellt wird.

Begriffe, die in diesen LEP mit der in Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) festgelegten Bedeutung verwendet werden, sind in Anhang A dargelegt.

¹ Das IPSASB erkennt an, dass der Begriff „finanziell“ in einer Reihe von Rechtsordnungen eine engere Auslegung in Bezug auf die Besteuerung hat. In diesen LEP wird der Begriff in seiner weiteren Bedeutung verwendet, um sowohl die Zu- als auch die Abflüsse einzubeziehen.

Bestimmung, ob Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet werden

10. Bei der Bestimmung, ob Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet werden, muss eine Einheit beurteilen, ob mögliche Adressat:innen für die voraussichtlichen Finanzinformationen existieren.
11. Die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit sind weitgehendender als die Informationen, die aus dem Abschluss abgeleitet werden können. Sie enthalten Prognosen über Zu- und Abflüsse in Bezug auf die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen und Programme zur Bereitstellung von Sozialleistungen, indem sie laufende politische Annahmen über einen bestimmten Zeithorizont verwenden. Daher werden von der Einheit am oder vor dem Abschlussstichtag getroffene Entscheidungen berücksichtigt, die zu zukünftigen Abflüssen führen werden, die die Definition bzw. Ansatzkriterien für Verbindlichkeiten zum Abschlussstichtag nicht erfüllen. Gleichzeitig werden auch Zuflüsse, die die Definition bzw. Ansatzkriterien von Vermögenswerten zum Abschlussstichtag nicht erfüllen, berücksichtigt.
12. Bei der Beurteilung der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit wird eine breite Palette an Daten verwendet. Diese Daten umfassen finanzielle und nicht finanzielle Informationen über zukünftige wirtschaftliche und demographische Bedingungen, Annahmen über länderspezifische und globale Trends wie Produktivität, die relative Wettbewerbsfähigkeit der nationalen, regionalen und kommunalen Wirtschaft und erwartete Änderungen der demographischen Variablen wie Alter, Mortalität, Morbidität, Fertilität, Geschlecht, Einkommen, Bildungsstand und Erwerbsbeteiligung.
13. Die Relevanz der Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit sollte im Kontext der Finanzierung der Einheit und der Fähigkeit, den Grad der Dienstleistungserbringung festzustellen, betrachtet werden. Es ist wahrscheinlich, dass es Adressat:innen für die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit für Einheiten mit einer oder mehrerer der folgenden Eigenschaften gibt:
 - (a) wesentliche Befugnisse zur Einhebung von Steuern bzw. anderen Einnahmen;
 - (b) Befugnis, wesentliche Schulden eingehen zu dürfen; oder
 - (c) die Befugnis und Fähigkeit, die Art, den Grad und die Methode der Dienstleistungserbringung einschließlich der Einführung neuer Dienstleistungen zu bestimmen.

Berichterstattungsgrenze

14. Die Verwendung der gleichen Berichtsgrenze wie für die Abschlüsse verbessert die Verständlichkeit von Prognosen und erhöht deren Nutzen für Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke.
15. Eine Einheit kann Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit unter Verwendung einer anderen Berichtsgrenze, wie der des Sektors Staat, berichten. Die Verwendung einer anderen Berichtsgrenze kann eingesetzt werden, um die Konsistenz und Vergleichbarkeit mit einer anderen Rechtsordnung zu verbessern oder weil andere Indikatoren verwendet wurden, um die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit auf Grundlage einer anderen Berichtsgrenze zu beurteilen. Einheiten, die Informationen über den Sektor Staat bereitstellen, wird empfohlen, auch Informationen gemäß IPSAS 22, *Angabe von Finanzinformationen des Sektors Staat*, darzustellen.

Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit

16. Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit, die gemäß diesen LEP aufgestellt werden, sollten Adressat:innen ermöglichen, verschiedene Aspekte der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit der Einheit zu beurteilen, einschließlich der Art und dem Ausmaß von finanziellen Risiken, denen die Einheit gegenübersteht.
17. Die Form und der Inhalt von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit einer Einheit variiert je nach Art der Einheit und dem regulatorischen Umfeld, in dem sie tätig ist. Die Methode einer einzigen Darstellung wird die Ziele der Finanzberichterstattung wahrscheinlich nicht erfüllen. Um die Ziele² und qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung zu erfüllen, während die Beschränkungen³ berücksichtigt werden, enthalten die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit normalerweise die folgenden Komponenten:
 - (a) Prognosen von zukünftigen Zu- und Abflüssen, die in Tabellen oder Grafiken dargestellt werden können und eine narrative Diskussion, die die Prognosen erklärt (siehe Paragraphen 21–26 und 56);
 - (b) eine narrative Diskussion der Dimensionen von langfristiger finanzieller Nachhaltigkeit, einschließlich aller Indikatoren, die für die Darstellung der Dimensionen verwendet werden (siehe Paragraphen 27–40 und 57); und

2 Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung von Einheiten des öffentlichen Sektors besteht in der Bereitstellung von Informationen über die Einheit, die für Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke zu Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecken nützlich sind. Weitere Details sind in Kapitel 2 des *Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors (Rahmenkonzepts)* zu finden.

3 Die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung sind Relevanz, getreue Darstellung, Verständlichkeit, Zeitnähe, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. Die Einschränkungen, denen die Informationen unterliegen, sind Wesentlichkeit, Kosten-Nutzen und das Gleichgewicht zwischen den qualitativen Eigenschaften. Weitere Details sind in Kapitel 3 des *Rahmenkonzepts* zu finden.

- (c) eine narrative Diskussion der Grundsätze, Annahmen und Methodik, die den Prognosen zugrunde liegen (siehe Paragraphen 41–53 und 58).
18. Die Prognosen, die im Zuge der Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet werden, spiegeln im Allgemeinen Unsicherheit wider. Die Prognosen werden von Modellen abgeleitet, die sich auf Annahmen beziehen, die von einer gewissen Unsicherheit begleitet werden. Damit die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit die projizierten zukünftigen Mittelflüsse einer Einheit getreu darstellen, sollten die verwendeten Annahmen auf den besten verfügbaren Informationen basieren.
19. Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit können als separater Bericht oder als Teil eines anderen Berichts veröffentlicht werden. Sie können zur gleichen Zeit wie die Finanzberichte für allgemeine Zwecke einer Einheit oder zu einem anderen Zeitpunkt veröffentlicht werden.
20. Eine beherrschte Einheit sollte sicherstellen, dass die berichteten Informationen im Einklang mit den von der beherrschenden Einheit berichteten Informationen stehen.

Darstellung von Prognosen über zukünftige Zu- und Abflüsse

21. Eine Einheit sollte Prognosen über zukünftige Zu- und Abflüsse, einschließlich Investitionsausgaben, darstellen. Die Prognosen sollten auf der Grundlage der laufenden politischen Annahmen und Annahmen über die zukünftige Wirtschaft und andere Bedingungen erstellt werden.
22. Eine Einheit hat zu prüfen, inwieweit sie auf Annahmen, Prognosen und Indikatoren zurückgreifen kann, die von anderen Einheiten, wie Finanzministerien oder aus anderen Informationsquellen stammen, anstatt die Informationen selbst zu erstellen, da dies die Kosten der Berichterstattung verringern kann. Eine solche Beurteilung prüft, ob solche Informationen die qualitativen Eigenschaften erfüllen. Wenn eine Einheit einen Haushaltsplan oder Vorhersagen hat, die die Definition einer Prognose erfüllen, können diese Informationen für die relevante Zeitperiode oder -perioden verwendet werden.
23. Prognosen können in Tabellen oder Grafiken dargestellt werden, die die Details der Programme und Tätigkeiten bereitstellen, die zu Abflüssen führen und die Quellen von Zuflüssen feststellen. Bei der Bestimmung des Formats von Tabellen haben Einheiten das Gleichgewicht zwischen Verständlichkeit und Relevanz zu wahren. Die Darstellung einer großen Anzahl von Zeitperioden zwischen dem Abschlussstichtag und dem Ende des Zeithorizonts stellt vollständigere Informationen bereit, aber erhöht das Risiko eines Informationsüberflusses und der Beeinträchtigung der Verständlichkeit.
24. Eine Einheit hat sicherzustellen, dass ihre Wahl und Darstellung von Prognosen nicht verzerrt ist und kein irreführend besseres oder schlechteres Bild darstellt. Die verwendeten Formate und Bedingungen sollten zwischen den Berichtsperioden einheitlich sein.

Zeithorizont

25. Bei der Wahl eines angemessenen Zeithorizonts hat eine Einheit die qualitativen Eigenschaften Nachvollziehbarkeit, getreue Darstellung und Relevanz zu balancieren. Je weiter weg das Ende des Zeithorizonts vom Abschlussstichtag ist, umso mehr zukünftige Ereignisse werden umfasst. Je länger der Zeithorizont jedoch ist, umso weniger robust und möglicherweise weniger nachvollziehbar sind die Annahmen, die die Prognosen untermauern. Umgekehrt können übermäßig kurze Zeithorizonte das Risiko, dass die Konsequenzen von Ereignissen außerhalb des Zeithorizonts ignoriert werden, erhöhen, wodurch die Relevanz von Prognosen reduziert wird.
26. Die Länge des Zeithorizonts spiegelt die Eigenschaften einer Einheit wider. Sie wird wahrscheinlich von den Merkmalen der Einheit beeinflusst, einschließlich Aspekten wie der Langlebigkeit wichtiger Programme, dem Grad der Abhängigkeit von anderen Einheiten in Bezug auf die Finanzierung, der geschätzten Lebensdauer wichtiger Sachanlagen, wie Infrastrukturnetze und dem Zeithorizont, der von anderen vergleichbaren Einheiten, die prospektive Informationen liefern, angewendet werden.

Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit

27. Eine Einheit, die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet, hat eine narrative Diskussion über jede ihrer Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit zu inkludieren. Diese LEP befassen sich mit drei zusammenhängenden Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit:
- 🕒 Dienstleistungen;
 - 🕒 Einnahmen; und
 - 🕒 Schulden.

28. Die Dimensionen hängen zusammen, da Änderungen in einer Dimension Auswirkungen auf die anderen Dimensionen haben. Zukünftige Dienstleistungen und Ansprüche von Begünstigten (die Dienstleistungsdimension) werden durch Einnahmen bzw. Schulden finanziert. Eine einzelne Dimension kann analysiert werden, indem die anderen zwei Dimensionen konstant gehalten werden. Indem das bestehende Level von Dienstleistungen und die Einnahmen konstant gehalten werden, kann eine Einheit die Effekte von solchen Annahmen auf das Schuldenniveau veranschaulichen. Die Beziehungen zwischen den Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit sind in Anhang B veranschaulicht.
29. Jede Dimension hat zwei Aspekte: Fähigkeit und Anfälligkeit. Fähigkeit bedeutet, dass die Einheit die Dimension ändern oder beeinflussen kann und Anfälligkeit ist das Ausmaß, in dem die Einheit von Faktoren außerhalb ihrer Kontrolle oder ihres Einflusses abhängig ist.
30. Eine Einheit kann Indikatoren verwenden, um die Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit darzustellen. Eine Einheit hat die Indikatoren auf der Grundlage ihrer Relevanz für die Einheit zu wählen. Beispiele für Indikatoren werden im Glossar der Indikatoren in Anhang C bereitgestellt.

Dienstleistungsdimension

31. Die Dienstleistungsdimension betrachtet den Umfang und die Qualität der Dienstleistungen für die Empfangenden und die Ansprüche der Begünstigten während des Prognosezeitraums unter Berücksichtigung der laufenden politischen Annahmen zu den Steuereinnahmen und anderen Quellen und unter Einhaltung der Beschränkungen auf Schulden. Diese Dimension konzentriert sich auf die Fähigkeit einer Einheit, den Umfang und die Qualität der von ihr erbrachten Dienstleistungen oder der von ihr bereitgestellten Anspruchsprogramme beizubehalten oder zu verändern. Es wird auch darauf geachtet, ob die Einheit anfällig für Faktoren wie die Bereitschaft von Empfangenden und Begünstigten ist, Kürzungen von Dienstleistungen und Ansprüchen zu akzeptieren, oder ob sie anfällig ist, weil sie nicht in der Lage ist, das Dienstleistungsniveau zu bestimmen oder zu verändern, z. B. wenn eine andere staatliche Ebene das Niveau der zu erbringenden Dienstleistungen bestimmt.
32. Indem sie die Auswirkungen der laufenden politischen Annahmen auf die Steuereinnahmen und andere Quellen sowie auf die Schulden widerspiegeln, können Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit die für die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen verfügbaren Beträge darstellen. Die Adressat:innen können diese Informationen mit den Verpflichtungen der Einheit zur Leistungserbringung vergleichen und so die Nachhaltigkeit der Leistungserbringung bewerten.
33. Ein Faktor, der bei solchen Vergleichen zu berücksichtigen ist, ist das Ausmaß, in dem die Ausgaben für bestimmte Programme wahrscheinlich stärker ansteigen werden als die Gesamtausgaben der Einheit. Dies kann darauf zurückzuführen sein, dass die Zahl der Begünstigten für ein bestimmtes Programm voraussichtlich steigen wird, oder dass die Kosten für bestimmte Programme, z. B. für die Gesundheitsversorgung, voraussichtlich schneller steigen werden als die allgemeine Inflationsrate. So könnte beispielsweise der Anteil der Kosten für die Gesundheitsversorgung an den Gesamtausgaben des Staats aufgrund des demographischen und technologischen Wandels im Laufe des Prognosezeitraums steigen.
34. Bei kapitalintensiven Tätigkeiten umfasst die Dienstleistungsdimension auch eine Bewertung der Nutzungsdauer und der Wiederbeschaffungszyklen von Sachanlagen.

Einnahmendimension

35. Die Einnahmendimension berücksichtigt das Steuerniveau und andere Einnahmequellen während des Prognosezeitraums unter Berücksichtigung der laufenden politischen Annahmen über die Erbringung von Dienstleistungen an die Empfangenden und die Ansprüche der Begünstigten bei gleichzeitiger Einhaltung der Beschränkungen auf Schulden. Diese Dimension konzentriert sich auf die Fähigkeit einer Einheit, bestehende Steuerniveaus oder andere Einnahmequellen zu variieren oder neue Einnahmequellen einzuführen. Die Aufmerksamkeit richtet sich auch auf Faktoren wie die Anfälligkeit der Einheit für die mangelnde Bereitschaft der Steuerzahlenden, Steuererhöhungen zu akzeptieren und das Ausmaß ihrer Abhängigkeit von Einnahmequellen außerhalb ihrer Kontrolle oder ihres Einflusses.
36. Ein Beispiel für einen Indikator für die Einnahmendimension ist der Anteil der Gesamteinnahmen, die von Einheiten auf anderen Regierungsebenen oder von internationalen Organisationen erhalten werden. So kann eine kommunale Regierungseinheit beispielsweise in der Lage sein, die Grundsteuern beizubehalten oder zu erhöhen, ist aber teilweise auf eine Mischung aus allgemeinen Zuschüssen und spezifischen Zuschüssen von nationalen bzw. regionalen Regierungen angewiesen. Da die Maßnahmen für die Erbringung von Dienstleistungen und für die Verwaltung der Schulden projiziert werden, kann die Höhe der zur Finanzierung dieser Maßnahmen erforderlichen Einnahmen dargestellt werden. Diese Informationen helfen den Adressat:innen bei der Beurteilung der Fähigkeit der Einheit, die Höhe ihrer Einnahmen beizubehalten oder zu steigern und damit bei der Bewertung der Nachhaltigkeit ihrer Einnahmequellen.

37. Im Allgemeinen ist eine Einheit, die nur eingeschränkt die Fähigkeit hat, die Höhe ihrer Einnahmen aus Steuern und anderen Quellen zu variieren, wahrscheinlich in hohem Maße von Finanzierungsentscheidungen von Einheiten anderer Regierungsebenen abhängig. Wenn zwischenstaatliche Transfers verfassungsrechtlich oder anderweitig rechtlich untermauert sind, kann dies die Einheit weniger anfällig für plötzliche nachteilige Finanzierungsentscheidungen anderer Einheiten machen und somit die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass sie weiterhin stabile Einnahmen erhält. Diese Informationen helfen den Adressat:innen, die Anfälligkeit der Einheit für Entscheidungen, die außerhalb ihrer Kontrolle liegen, zu beurteilen.

Schuldendimension

38. Die Schuldendimension berücksichtigt Schuldenniveaus während des Prognosezeitraums unter Berücksichtigung der laufenden politischen Annahmen über die Erbringung von Dienstleistungen an die Empfangenden und die Ansprüche der Begünstigten und Steuereinnahmen und andere Quellen. Diese Dimension konzentriert sich auf die Fähigkeit der Einheit, ihren finanziellen Verpflichtungen bei Fälligkeit nachzukommen oder die Schulden bei Bedarf zu refinanzieren oder zu erhöhen. Außerdem wird untersucht, ob die Einheit anfällig für Markt- und Kreditgeber:innenvertrauen sowie für Zinsänderungsrisiko ist.
39. Die Höhe der Nettoschulden ist für die Beurteilung der Schuldendimension wichtig, da sie zu jedem Abschlussstichtag den Betrag darstellt, der für die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen in der Vergangenheit aufgewendet wurde und in der Zukunft finanziert werden muss. Daher dürfte dieser Indikator für viele Einheiten von Bedeutung sein. Durch die Prognosen laufender politischer Annahmen für die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen und für die Steuereinnahmen und Einnahmen aus anderen Quellen kann die voraussichtliche Höhe der Nettoschulden dargestellt werden. Diese Informationen helfen den Adressat:innen bei der Beurteilung der Fähigkeit der Einheit, ihren finanziellen Verpflichtungen bei Fälligkeit nachzukommen oder ihre Schulden beizubehalten, zu refinanzieren oder zu erhöhen und somit die Tragfähigkeit der Schulden der Einheit zu beurteilen.
40. Auf nationaler Ebene ist bei der Darstellung solcher Prognosen zu prüfen, ob eine Unterscheidung zwischen: (a) der Primärbilanz, d. h. die gesamten projizierten Staatsausgaben ohne zu zahlender Kreditzinsen abzüglich der Steuereinnahmen, und (b) dem Gesamtsaldo, d. h. der Primärbilanz einschließlich der Abflüsse im Zusammenhang mit zu zahlenden Kreditzinsen, möglich ist. Auf subnationaler Ebene oder bei internationalen Organisationen kann der Schwerpunkt auf den Nettoschulden als Prozentsatz der Gesamteinnahmen liegen. Ein Anstieg dieses Indikators deutet darauf hin, dass ein zunehmender Anteil der Einnahmen für den Schuldendienst benötigt wird, wodurch Ressourcen von der Erbringung von Dienstleistungen abgezogen werden und dass die projizierte Höhe der Schulden einer Einheit möglicherweise nicht tragbar ist.

Grundsätze und Methodik

Aktualisierung der Prognosen und Berichterstattungshäufigkeit

41. Regelmäßige Aktualisierungen sind zwar wünschenswert, doch wird in diesen LEP eingeräumt, dass eine jährliche Aktualisierung möglicherweise nicht für alle Einheiten realistisch ist. Allerdings besteht im Allgemeinen ein umgekehrtes Verhältnis zwischen der Robustheit der Annahmen, auf denen die Prognosen beruhen und dem Zeitraum, der seit ihrer Erstellung vergangen ist. In Zeiten globaler finanzieller Volatilität steigt das Risiko, dass Prognosen, die einige Zeit vor dem Abschlussstichtag erstellt wurden, veraltet sind, was dazu führt, dass diese Informationen nicht mehr den Zielen der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung entsprechen. In dieser Situation sollte eine Einheit in Betracht ziehen, ihre Prognosen häufiger zu aktualisieren. Eine Einheit sollte auch in Betracht ziehen, ihre Prognosen nach signifikanten oder größeren unerwarteten Ereignissen wie Naturkatastrophen oder anderen Notfällen zu aktualisieren.

Auswirkungen rechtlicher Vorschriften und politischer Rahmenbedingungen

42. In einigen Rechtsordnungen unterliegt die Berichterstattung über die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit einem rechtlichen oder regulatorischen Rahmen, der auf nationaler oder staatlicher Ebene oder durch internationale Vereinbarungen gilt. Es kann auch rechtliche Vorschriften für kommunale Regierungen geben. Dazu können auch Vorschriften zu einem ausgeglichenen Haushalt gehören. Diese Vorschriften werden wahrscheinlich die Grundsätze, Annahmen und Methodik festlegen oder anderweitig beeinflussen, die eine Einheit bei der Berechnung und Angabe ihrer Prognosen verwenden sollte.

Laufende politische, demographische und wirtschaftliche Annahmen

43. Wenn Mittelflüsse für bestimmte Programme und Aktivitäten individuell modelliert werden, sollten die politischen Annahmen auf der Fortführung der aktuellen Rechtsvorschriften oder Verordnung beruhen, mit Abweichungen, wo dies angemessen ist. Diese Annahmen (die als „laufende politische Annahmen“ bezeichnet werden) sollten während des gesamten Prognosezeitraums einheitlich angewendet werden. Der Ausgangspunkt für die laufenden politischen Annahmen sollten die derzeit geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen sein. Es kann jedoch Fälle geben, in denen eine Abweichung von den geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen angebracht ist, zum Beispiel:

- (a) wenn vor dem Abschlussstichtag Änderungen der geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen in Kraft getreten sind und diese Änderungen einen bestimmten Umsetzungstermin innerhalb des Zeithorizonts der Prognosen haben;
 - (b) wenn die Bestimmungen in den geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen in sich widersprüchlich sind; oder
 - (c) wenn geltende Rechtsvorschriften oder Verordnungen ein Ablaufdatum haben, z. B. „Auflösungsbestimmungen“.
44. Die laufenden politischen Annahmen können durch rechtliche Änderungen beeinflusst werden, die vor dem Abschlussstichtag in Kraft getreten sind und deren Umsetzungsdatum innerhalb des Zeithorizonts der Prognosen liegt. Unter diesen Umständen ist es nicht angemessen, davon auszugehen, dass die derzeitigen Rechtsvorschriften oder Verordnungen während des gesamten Prognosezeitraums in Kraft bleiben.
45. Ein Beispiel für geltende Rechtsvorschriften oder Verordnungen, die in sich widersprüchlich sind, ist ein Sozialversicherungsprogramm, das gesetzliche Bestimmungen enthält, die Zahlungen untersagen, sobald ein zweckgebundener Fonds erschöpft ist, obwohl die Ansprüche der Begünstigten auch nach Erschöpfung dieses Fonds weiter bestehen. Die Annahme, dass der Fonds seinen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen kann, sobald er erschöpft ist, mag eine strenge Rechtsauffassung widerspiegeln, aber eine Einheit muss möglicherweise beurteilen, ob die Darstellung von Prognosen auf einer solchen Grundlage die erwarteten Abflüsse und damit das Ausmaß der finanzpolitischen Herausforderung, vor der das Sozialversicherungsprogramm steht, unterschätzt. In dieser Situation kann eine Einheit ihre Prognosen trotz rechtlicher Beschränkungen auf der Grundlage laufender politischer Annahmen berechnen.
46. Geltende Rechtsvorschriften oder Verordnungen können ein Ablaufdatum haben, z. B. Auflösungsbestimmungen, wodurch sie nach einem bestimmten Zeitraum auslaufen. In vielen Fällen besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass solche Programme durch ähnliche Programme ersetzt werden. Die Anwendung eines strengen gesetzlichen Beendigungsgrundsatzes könnte die voraussichtlichen Abflüsse zu niedrig ansetzen und somit den Nutzen der Informationen beeinträchtigen.

Methode für Zuflüsse von Einnahmen

47. Bedeutende Einnahmезuflüsse aus Steuern und anderen Quellen, wie zwischenstaatliche Transfers, können auf der Grundlage laufender politischer Annahmen individuell modelliert werden. Für wichtige Steuerquellen und andere Einnahmезuflüsse, die nicht einzeln modelliert werden, wird ein Wachstum (oder eine Verringerung) im Verhältnis zu einer Variablen wie dem Bruttoinlandsprodukt (BIP) oder einem bestimmten Inflationsindex projiziert.
48. Für andere Einnahmen wie Lizenzgebühren aus natürlichen Ressourcen kann ebenfalls ein Wachstum in Übereinstimmung mit dem BIP oder einem Index projiziert werden. Sie können auch individuell modelliert werden, um besonderen Umständen Rechnung zu tragen, z. B. wenn die natürliche Ressource voraussichtlich erschöpft sein wird.

Methode für altersbedingte und nicht altersbedingte Programme

49. Altersbedingte Programme unterliegen häufig Anspruchsvoraussetzungen wie dem Alter und anderen demographischen Faktoren. Bei der Erstellung von Prognosen können altersbedingte Programme und Aktivitäten von nicht altersbedingten Programmen unterschieden werden. Altersbedingte Programme können individuell modelliert werden, während für nicht altersbedingte Programme projiziert werden kann, dass sie im Einklang mit anderen Variablen wie dem BIP steigen oder in realen Werten konstant bleiben. Eine solche Methode für nicht altersbedingte Programme bietet eine gewisse Flexibilität, da sie es ermöglicht, dass über dem BIP (real) liegende Erhöhungen in einigen Programmen und Aktivitäten durch geringere Erhöhungen oder Ausgabenkürzungen in anderen Bereichen ausgeglichen werden können.

Demographische und wirtschaftliche Annahmen

50. Es ist wahrscheinlich, dass demographische Annahmen Fertilität, Mortalität und Migrationsraten und Erwerbsbeteiligung umfassen. Wirtschaftliche Annahmen umfassen wahrscheinlich Wirtschaftswachstumsraten und Inflation. Andere wirtschaftliche Annahmen können ökologische Faktoren, wie die Auswirkungen der Erschöpfung und des Abbaus von Ökosystemen und die Erschöpfung von Wasser und begrenzten natürlichen Ressourcen auf wirtschaftliches Wachstum, sein.

Angemessenheit von Annahmen

51. Die Prognosen der Zu- und Abflüsse sollten auf laufenden politischen, wirtschaftlichen und demographischen Annahmen beruhen, die im Zusammenhang mit den in Paragraph 18 erörterten Faktoren angemessen sind.

Inflation und Abzinsungssätze

52. Es gibt zwei Hauptmethoden für die Einbringung der Effekte von Preisinflation in die Prognosen. Die Inflation kann bei der Erstellung der Prognosen berücksichtigt werden oder die Prognosen können zu laufenden Preisen (d. h. zu den am Abschlussstichtag geltenden Preisen) erstellt werden. Wenn die Prognosen Inflation enthalten, dann sollten die Abzinsungssätze auch Inflation enthalten. Wenn die Prognosen mit derzeitigen Preisen erstellt werden, sollten die Abzinsungssätze keine Inflation enthalten.

Sensitivitätsbetrachtungen

53. Viele Annahmen, auf denen die Prognosen beruhen, sind von Natur aus unsicher. In einigen Fällen können kleine Änderungen der Variablen erhebliche Auswirkungen auf die Prognosen haben. Die Verwendung von Sensitivitätsbetrachtungen wird den Adressat:innen helfen, die Auswirkungen signifikanter Änderungen der demographischen und wirtschaftlichen Annahmen auf die Prognosen zu verstehen.

Angaben

54. Die Einheit hat Angaben zu machen, die es den Adressat:innen ihrer Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit ermöglichen, die voraussichtliche langfristige finanzielle Nachhaltigkeit der Einheit zu beurteilen. Eine Einheit sollte alle zusätzlichen Angaben, die nötig sind, um die Ziele der Finanzberichterstattung zu erfüllen, machen.
55. Eine Einheit hat die folgenden Informationen anzugeben:
- (a) den Namen der Einheit;
 - (b) den Abschluss, auf den sich die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit beziehen;
 - (c) wenn es Unterschiede gibt: die Namen der Einheiten innerhalb der Berichtsgrenze für Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit, die sich von jenen im Abschluss unterscheiden;
 - (d) wenn die Einheit eine beherrschte Einheit ist: die Identität der beherrschenden Einheit;
 - (e) der Zeitpunkt zu dem die Prognosen gemacht wurden;
 - (f) die Grundlage und das Timing des im Nachhinein erfolgten Updates der Prognosen; und
 - (g) wenn eine Einheit Prognosen und Indikatoren verwendet, die von anderen Einheit oder aus anderen Informationsquellen aufgestellt wurden: die Namen dieser anderen Einheiten oder anderen Quellen und die verwendeten Informationen.
56. Die narrative Diskussion der Prognosen sollte Angaben der folgenden Informationen beinhalten:
- (a) die Quellen von wesentlichen Zuflüssen von Einnahmen aus Steuern und anderen Quellen;
 - (b) einen Überblick der laufenden politischen Annahmen für wesentliche Zuflüsse von Einnahmen aus Steuern und anderen Quellen, wie aus Besteuerungsgrenzen und Steuererleichterungen;
 - (c) die Quellen von wesentlichen Abflüssen, einschließlich Investitionsausgaben;
 - (d) einen Überblick der laufenden politischen Annahmen für die wesentlichen Abflüsse, einschließlich Investitionsausgaben;
 - (e) ob die Prognosen individuell oder im Ganzen modelliert wurden;
 - (f) eine Erklärung der Änderungen der Prognosen zwischen den Abschlussstichtagen und die Gründe für diese Änderungen;
 - (g) eine Erklärung, dass Prognosen keine Vorhersagen sind und es unwahrscheinlich ist, dass Prognosen über den spezifizierten Zeithorizont dem tatsächlichen Ergebnis entsprechen und das Ausmaß der Unterschiede von einer Reihe von Faktoren abhängen wird, einschließlich den zukünftigen Maßnahmen der Einheit zur Lösung von Herausforderungen im Finanzbereich;
 - (h) eine Erklärung aller Formatänderungen zwischen Berichtsperioden und die Gründe für diese Änderungen;
 - (i) der für die Prognosen verwendete Zeithorizont und die Gründe für die Wahl dieses Zeithorizonts; und
 - (j) wenn die Einheit gegenüber der vorherigen Berichtsperiode den Zeithorizont ändert: den Grund für diese Änderung.
57. Die narrative Diskussion der Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit sollte die Angabe folgender Informationen umfassen:

- (a) eine Analyse der wesentlichen Änderungen der Indikatoren im Vergleich mit jenen der vorherigen Berichtsperiode;
- (b) Änderungen der zur Berichterstattung der Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit verwendeten Indikatoren der vorherigen Berichtsperiode und die Gründe für solche Änderungen; und
- (c) wenn eine Einheit Indikatoren verwendet, die auf Beträgen basieren, die von nicht auf IPSAS basierenden Informationen abgeleitet wurden: die betroffenen Indikatoren.

58. Eine Einheit sollte die Grundsätze, Annahmen und die Methodik, die die Prognosen untermauern, angeben, einschließlich der folgenden Informationen:

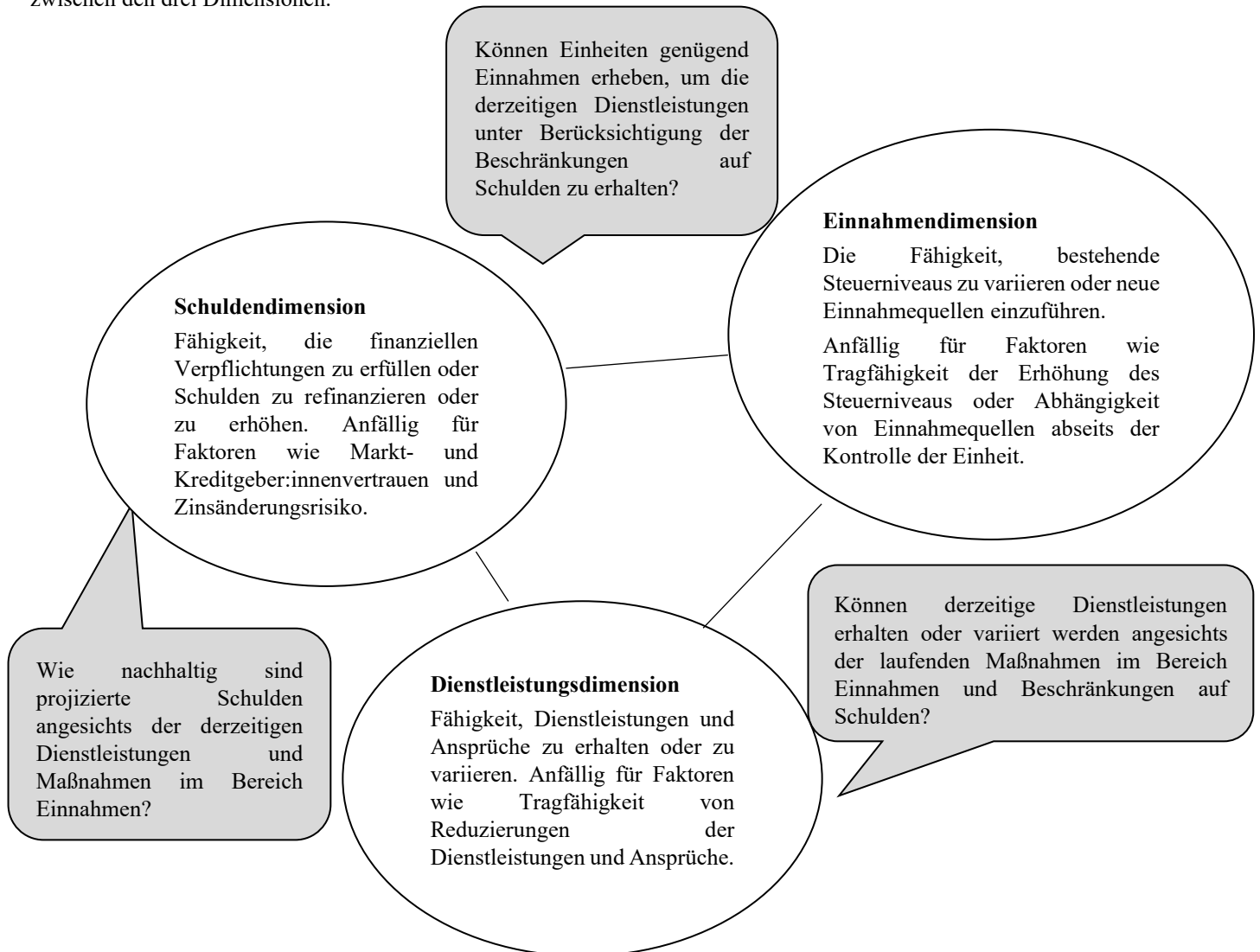
- (a) Hauptaspekte des geltenden Rechts und von Vorschriften;
- (b) zugrunde liegende makroökonomische Maßnahmen und finanzielle Rahmenwerke, einschließlich Details dazu, wo andere öffentlich zugängliche Berichte zu diesen Maßnahmen und Rahmenwerken zu finden sind, einschließlich Dokumente abseits der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke;
- (c) die laufenden politischen Hauptannahmen und die demographischen und wirtschaftlichen Hauptannahmen, die die Prognosen untermauern;
- (d) ihre Maßnahmen zur Überprüfung und Erneuerung laufender politischer Annahmen und demographische und wirtschaftliche Annahmen;
- (e) eine Erklärung aller wesentlichen laufenden politischen Annahmen, die von den aktuellen Rechtsvorschriften und Verordnungen abweichen;
- (f) eine Erklärung von wesentlichen Änderungen der Grundsätze, Annahmen und Methodik aus der vorherigen Berichtsperiode, die Art und das Ausmaß der Änderungen und die Gründe für solche Änderungen;
- (g) die Resultate jeder Sensitivitätsbetrachtungen, die wesentliche Auswirkungen auf die Prognosen haben können;
- (h) die angewendeten Abzinsungssätze und die Grundlage, auf der die Abzinsungssätze festgelegt wurden; und
- (i) die Methode in Bezug auf Inflation und den Grund für diese Methode.

In den IPSAS definierte Begriffe in diesen LEP

Begriff	Definition
Vermögenswerte	Ressourcen, über die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit eine Einheit die Verfügungsgewalt hat und von denen erwartet wird, dass der Einheit durch sie zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zufließt.
Zahlungsmittel	Umfassen Barmittel und Sichteinlagen.
Zahlungsmitteläquivalente	Kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegen.
beherrschte Einheit	Eine Einheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit wie eine Partnerschaft, die unter Beherrschung einer anderen Einheit steht (bekannt als beherrschende Einheit).
beherrschende Einheit	Eine Einheit, die eine oder mehrere beherrschte Einheiten hat.
Sektor Staat	Umfasst alle Organisationseinheiten des Sektors Staat im Sinne von statistischen Rechnungslegungsgrundlagen.
Verbindlichkeiten	Gegenwärtige Verpflichtungen einer Einheit, die aus Ereignissen der Vergangenheit entstehen und deren Erfüllung für die Einheit erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial verbunden ist.
Abschlussstichtag	Der letzte Tag der Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht.
Einnahmen	Der Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Zuführungen der Anteilseigner:innen stammt.

Beziehungen zwischen den Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit

Dieser Anhang veranschaulicht die zwei Aspekte (Fähigkeit und Anfälligkeit) von jeder der drei Dimensionen und die Beziehung zwischen den drei Dimensionen.



Glossar der Indikatoren

Dieser Anhang enthält Beispiele von Indikatoren. Es handelt sich nicht um eine vollständige Liste.

Berichterstattungsrichtlinien der Government Finance Statistics

Wenn ein Indikator einen definierten Begriff enthält, ist dieser kursiv gesetzt und die Definition wird nach dem Indikator angezeigt.

- ⌚ **Bruttoschulden gesamt:** Die gesamten Bruttoschulden – oft auch als „Gesamtverschuldung“ oder „Gesamtverbindlichkeiten“ bezeichnet – bestehen aus allen *Verbindlichkeiten*, die *Schuldinstrumente* sind. Ein Schuldinstrument ist definiert als eine finanzielle Forderung, die die Zahlung(en) von Zinsen erfordert bzw. Tilgung durch die Schuldner:innen an die Gläubiger:innen zu einem Zeitpunkt oder Zeitpunkten in der Zukunft.⁶⁵
- ⌚ **Nettoschulden:** Die Nettoschulden werden berechnet als die Bruttoschulden abzüglich der den Schuldinstrumenten entsprechenden finanziellen Vermögenswerte.⁴
- ⌚ **Nettofinanzvermögen:** Das Nettofinanzvermögen einer *institutionellen Einheit* (Gruppierung von Einheiten) ist der Gesamtwert ihrer *finanziellen Vermögenswerte* abzüglich des Gesamtwerts ihrer ausstehenden *Verbindlichkeiten*.⁴
- ⌚ **Nettovermögen:** Das Nettovermögen einer *institutionellen Einheit* (Gruppierung von Einheiten) ist der Gesamtwert ihrer *Vermögenswerte* abzüglich des Gesamtwerts ihrer ausstehenden *Verbindlichkeiten*.⁴
- ⌚ **Gesamtbilanz:** Dieser Begriff entspricht der GFS-Terminologie von 1986 „Gesamtdefizit/-überschuss“, das/der als Einnahmen plus erhaltene Zuschüsse abzüglich Ausgaben abzüglich „Kredit minus Rückzahlung“ definiert ist. Der so definierte Saldo entspricht (mit umgekehrten Vorzeichen) der Summe aus der Nettokreditaufnahme des Staates und dem Nettorückgang der für Liquiditätszwecke gehaltenen Zahlungsmittel, Einlagen und Wertpapieren des Staates. Diesem Konzept liegt die Annahme zugrunde, dass die Politik des Staates ein Defizit oder einen Überschuss erzeugt, so dass die mit dieser Politik verbundenen Einnahmen oder Ausgaben „über dem Strich“ liegen. Die Aufnahme von Krediten oder der Abbau von liquiden Vermögenswerten ist dagegen eine Defizitfinanzierung oder „unter dem Strich“. Es ist anzumerken, dass der Begriff „Kredit minus Rückzahlungen“ oberhalb des Strichs Transaktionen des Staates mit Schuldtiteln und Kapitalbeteiligungen an andere umfasst, die zu Zwecken der öffentlichen Ordnung und nicht zur Verwaltung der staatlichen Liquidität oder zur Erzielung einer Rendite durchgeführt werden.⁶⁶
- ⌚ **Primärbilanz:** Der Gesamtsaldo ohne Zinszahlungen. Da die Zinszahlungen die Kosten der vergangenen Schulden darstellen und die Bestimmungsfaktoren der künftigen Schulden, die unter der politischen Kontrolle der Regierung stehen, andere Ausgaben- und Einnahmemaßnahmen ohne Zinszahlungen sind, ist die Primärbilanz als Indikator für die Haushaltslage in Ländern mit hohen Schulden von besonderer Bedeutung.⁵

Zugrunde liegende Definitionen

- ⌚ **Schuldinstrument:** Ein Schuldinstrument ist definiert als eine finanzielle Forderung, die die Zahlung(en) von Zinsen erfordert bzw. Tilgung durch die Schuldner:innen an die Gläubiger:innen zu einem Zeitpunkt oder Zeitpunkten in der Zukunft.⁴
- ⌚ **Wirtschaftliche Vermögenswerte:** Wirtschaftliche Vermögenswerte sind Einheiten, an denen (i) institutionelle Einheiten individuell oder kollektiv wirtschaftliche Eigentumsrechte geltend machen und (ii) aus denen ihre Eigentümer:innen durch ihr Halten oder ihre Nutzung über einen bestimmten Zeitraum hinweg einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen können.⁴
- ⌚ **Finanzielle Vermögenswerte:** Finanzielle Vermögenswerte bestehen aus finanziellen Forderungen und Goldbarren, die von Währungsbehörden als Reserven gehalten werden. Eine finanzielle Forderung ist ein Vermögenswert, der die Eigentümer:innen des Vermögenswerts (die Gläubiger:innen) in der Regel dazu berechtigt, Mittel oder andere Ressourcen von einer anderen Einheit zu erhalten und zwar im Rahmen einer Verbindlichkeit.⁶⁷
- ⌚ **Institutionelle Einheit:** Eine institutionelle Einheit ist eine wirtschaftliche Einheit, die für sich genommen in der Lage ist, Vermögenswerte zu besitzen, Verbindlichkeiten einzugehen und wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben sowie Transaktionen mit anderen Einheiten durchzuführen.⁶
- ⌚ **Verbindlichkeit:** Eine Verbindlichkeit entsteht, wenn eine Einheit (die Schuldnerin) unter bestimmten Umständen verpflichtet ist, einer anderen Einheit (der Gläubigerin) Mittel oder andere Ressourcen zur Verfügung zu stellen.⁶

⁶⁵ Quelle: Internationaler Währungsfonds: *Public Sector Debt Statistics—Guide for Compilers and Users* 2011.

⁶⁶ Quelle: Internationaler Währungsfonds: *Manual on Fiscal Transparency* (2007).

⁶⁷ Quelle: Internationaler Währungsfonds: *Public Sector Debt Statistics—Guide for Compilers and Users* 2011.

Andere Quellen

- ⌚ **Haushaltslücke:** Die Haushaltslücke ist die Veränderung der zinslosen Ausgaben bzw. Einnahmen, die notwendig wäre, um die Staatsschulden auf oder unter einem bestimmten Prozentsatz des Bruttoinlandsprodukts (BIP) zu halten.⁶⁸ Genauer gesagt ist die Haushaltslücke der Nettobarwert der projizierten Ausgaben⁶⁹ abzüglich der projizierten Einnahmen, bereinigt um den Rückgang (oder Anstieg) der Staatsschulden, der erforderlich ist, um die Staatsschulden auf oder unter dem Zielprozentsatz des BIP für den angegebenen Prognosezeitraum zu halten. (Quelle: US Federal Accounting Standards Advisory Board: Statement of Federal Financial Accounting Standards 36: *Comprehensive Long-Term Projections for the U.S. Government* 2009).
- ⌚ **Intertemporale Haushaltsbeschränkung:** Die intertemporale Haushaltsbeschränkung ist erfüllt, wenn die projizierten Abflüsse des Staates (gegenwärtige Staatsschulden und der abgezinste Wert aller künftigen Ausgaben, einschließlich des projizierten Anstiegs der alterungsbedingten Ausgaben) durch den abgezinsten Wert aller künftigen Staatseinnahmen gedeckt sind. (Quelle: Europäische Kommission: *Nachhaltigkeitsbericht*: 2009).
- ⌚ **Nettoschulden/Gesamteinnahmen:** Nettoschulden als ein Teil der Gesamteinnahmen. (Quelle: Canadian Public Sector Accounting Board (PSAB): Statement of Recommended Practice 4 (SORP 4), *Indicators of Financial Condition*: 2009).

⁶⁸ Das BIP ist der Gesamtmarktwert aller in einem bestimmten Zeitraum im Inland produzierten Endprodukte und Dienstleistungen. Die Komponenten des BIP sind: Konsum und Investitionen des privaten Sektors, Konsum und Investitionen des Staates und Nettoexporte (Exporte-Importe).

⁶⁹ Da die Zinsen in die Barwertberechnung einfließen, wird die Haushaltslücke als Anteil der Ausgaben ohne Zinsen („zinslose Ausgaben“) ausgedrückt.

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden LEP 1 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil desselben.

Hintergrund

- GE1. Im Jahr 2002 startete das IPSASB zuerst ein Projekt zur Bilanzierung von sozialpolitischen Verpflichtungen (nachfolgend Sozialleistungen). Das führte zur Veröffentlichung einer Aufforderung zur Stellungnahme, *Bilanzierung der Sozialpolitik von Regierungen*, im Jahr 2004. Nach einer Analyse der Antworten zur Aufforderung zur Stellungnahme begann das IPSASB Vorschläge zur Bilanzierung von Verpflichtungen in Bezug auf verschiedene Unterkategorien von Sozialleistungen zu entwickeln. Ende 2006 entschied das IPSASB zu diesem Zeitpunkt keine weiteren Vorschläge zum Ansatz und zur Bewertung zu entwickeln, da man zu keiner Einigung über Ansatzpunkte und Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten kam.
- GE2. Als Zwischenschritt hat das IPSASB Vorschläge für die Angabe von Beträgen entwickelt, die an diejenigen zu übertragen sind, die am Abschlussstichtag Anspruch auf Zahlungsmitteltransfers haben (Leistungen mit Zahlungsmittel abgewickelt). Es schlug ausdrücklich nicht die Angabe von Verpflichtungen und Verbindlichkeiten vor. Standardentwurf 34, *Sozialleistungen: Angabe von Zahlungsmitteltransfers an Einzelpersonen oder Haushalte*, wurde im März 2008 veröffentlicht.
- GE3. Die Überlegungen zur Identifizierung des Zeitpunkts, zu dem Verbindlichkeiten für Sozialleistungen entstehen, hatten das IPSASB zu der Ansicht geführt, dass die Abschlüsse nicht alle Informationen liefern können, die die Adressat:innen über Sozialleistungen benötigen. Das ist in Aufstellung 1 weiter unten veranschaulicht, in der die schattierten Boxen die im Abschluss bereitgestellten Informationen anzeigen. Das IPSASB zog in Betracht, vor dem Start von weiteren Projekten Adressat:innen zu befragen. Daher stellte das IPSASB diese Frage in einem weiteren Konsultationspapier, *Sozialleistungen: Probleme beim Ansatz und bei der Bewertung*, und veröffentlichte einen Projektbrief, *Langfristige Finanzielle Nachhaltigkeitsberichterstattung*. Beide Dokumente wurden zum gleichen Zeitpunkt wie Standardentwurf 34 veröffentlicht.
- GE4. Im Oktober 2008 prüfte das IPSASB die Antworten zu all den oben genannten Dokumenten. Unter Berücksichtigung dieser Antworten wurde entschieden, Standardentwurf 34 nicht zu einem IPSAS zu entwickeln. Das IPSASB stellte auch fest, dass eine große Mehrheit der Antwortenden übereinstimmte, dass der Abschluss den Adressat:innen nicht ausreichend Informationen über die langfristigen finanziellen Auswirkungen von Regierungsprogrammen, die Sozialleistungen bereitstellen, vermitteln kann.⁹ In Anbetracht dieser Ansicht entschied das IPSASB ein Projekt zur langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit (nachfolgend „Berichterstattung zur Langfristigen Nachhaltigkeit von öffentlichen Finanzen“) zu initiieren. Das führte zur Veröffentlichung des Konsultationspapiers, *Berichterstattung zur Langfristigen Nachhaltigkeit von Öffentlichen Finanzen*, im November 2009. Ausgehend von der bestehenden Praxis wurden in dem Konsultationspapier Argumente für die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit dargelegt, Vorschläge für die Darstellung solcher Informationen gemacht und die Meinung der Adressat:innen eingeholt. Die Mehrheit der Antwortenden zum Konsultationspapier waren für die Fortführung des Projekts, obwohl sich viele dafür aussprachen, dass das IPSASB Leitlinien anstatt von Vorschriften entwickeln sollte.
- GE5. Angesichts der Antworten zum Konsultationspapier entwickelte das IPSASB Standardentwurf 46: LEP, *Berichterstattung zur langfristigen Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit des öffentlichen Sektors*, der im Oktober 2011 veröffentlicht wurde. Dieser Standardentwurf schlug nicht maßgebliche Leitlinien für Einheiten des öffentlichen Sektors vor, die über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit Bericht erstatten.

⁹ Weitere Arbeit an Vorschlägen für den Ansatz und die Bewertung von Verbindlichkeiten, die aus Verpflichtungen, Sozialleistungen zu erbringen, entstehen, sind in Phase 2 des Projekts zum *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* indirekt fortgeschritten. Diese Phase behandelt Elemente und umfasst die Entwicklung der Definition einer Verbindlichkeit und anderer relevanter Problematiken, wie der Frage, ob die Befugnis zur Besteuerung ein Vermögenswert ist. Diese Arbeit wird die Methode des Ansatzes und der Bewertung von Verbindlichkeiten in Bezug auf Sozialleistungen wahrscheinlich beeinflussen. Das IPSASB entschied im Meeting im Juni 2013, sein Projekt zu Sozialleistungen wieder zu reaktivieren.

- GE6. Das IPSASB hat seine Denkweise über die Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit im Zuge seines Projekts zum *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* und insbesondere in Kapitel 2 des Rahmenwerks weiterentwickelt. Kapitel 2: *Zielsetzung und Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke* spiegelt die Ansicht wider, dass ein umfassenderer Anwendungsbereich notwendig ist, um den Bedürfnisse der Adressat:innen zu entsprechen, obwohl der Abschluss der Mittelpunkt der Finanzberichterstattung ist. Der Anwendungsbereich umfasst zukünftige Finanzinformationen. Das IPSASB stellte auch fest, dass die projizierten Abflüsse in Bezug auf Verpflichtungen, die sich aus früheren Entscheidungen ergeben und projizierte Zuflüsse im Zusammenhang mit Hoheitsgewalt und Steuerbefugnissen nicht oder nur teilweise in der Bilanz und der Ergebnisrechnung erfasst werden dürfen. Um die Ziele der Finanzberichterstattung in Bezug auf Rechenschaftspflicht und Entscheidungsfindung zu erreichen, sollte eine Einheit den Adressat:innen Informationen über künftige Mittelzu- und -abflüsse zur Verfügung stellen, die die Informationen über die Vermögens- und Finanzlage der Einheit im Abschluss ergänzen.
- GE7. Das IPSASB erkennt an, dass die Begründung für die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit in Paragraph GE6 darauf hinweisen könnte, dass für einige Einheiten eine solche Berichterstattung erforderlich sein sollte. Das IPSASB kam jedoch zu dem Schluss, dass es verfrüht wäre, eine maßgebliche Verlautbarung herauszugeben, da die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke ein Bereich ist, in dem sich die Praxis noch entwickelt und das IPSASB innovative und flexible Ansätze fördern möchte. Diese Methode ist im Einklang mit den Ansichten der Mehrheit der Antwortenden auf Standardentwurf 46. Das IPSASB stellt fest, dass Paragraph 4 dieser LEP festlegt, dass es bewährte Praxis ist, diesen LEP zu folgen.

Fertigstellung des Rahmenkonzepts und des Projekts zu Sozialleistungen

- GE7A. Das IPSASB erkannte Verbindungen zwischen seiner Arbeit bei der Entwicklung der LEP 1, dem Rahmenkonzept und der Bilanzierung von Sozialleistungen an. Die LEP 1 wurden 2013 veröffentlicht, als die Arbeit am Rahmenkonzept und dem Projekt zu Sozialleistungen noch am Laufen waren. Im Oktober 2014 und Januar 2019 stellte das IPSASB diese Projekte fertig und veröffentlichte das Rahmenkonzept und IPSAS 42, *Sozialleistungen*.

Anwendungsbereich

- GE8. Das IPSASB prüfte, ob der Anwendungsbereich der LEP auf konsolidierte nationale und gesamtstaatlicher Ebene begrenzt werden sollten. Das IPSASB erkannte an, dass die Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit für diese Ebenen besonders relevant ist, aber kam zu dem Schluss, dass es wesentlichen Bedarf an solchen Informationen für Adressat:innen im Bereich der subnationalen Ebene geben könnte. Das IPSASB kam daher zu dem Schluss, dass ein engerer Anwendungsbereich, der auf die nationale und gesamtstaatliche Ebene beschränkt ist, nicht gerechtfertigt ist. Die Faktoren, die vom Board bei der Bestimmung, ob eine Einheit über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit Bericht erstatten sollte, in Betracht gezogen wurden, werden in den Paragraphen GE14-GE17 diskutiert.

Definitionen

Langfristige finanzielle Nachhaltigkeit

- GE9. Das Konsultationspapier stellte fest, dass es keine allgemein akzeptierte Definition von langfristiger finanzieller Nachhaltigkeit gibt und bezog eine Arbeitsdefinition ein, laut der langfristige finanzielle Nachhaltigkeit die „Fähigkeit der Regierung, ihre Verpflichtungen zur Dienstleistungserbringung und finanzielle Verpflichtungen sowohl jetzt als auch in der Zukunft zu erfüllen“ ist. Das IPSASB erkannte die Ansicht an, dass diese Definition nicht streng genug ist und dass eine Definition angewendet werden sollte, die den Adressat:innen einen klaren Hinweis darauf gibt, ob die derzeitige wirtschaftliche Lage einer Einheit nachhaltig ist. Ein solcher Ansatz könnte darin bestehen, (a) die derzeitigen Verpflichtungen zur Erbringung von Dienstleistungen an die Beibehaltung des derzeitigen Steuerniveaus zu knüpfen und (b) sich auf die projizierten Schuldenpfade zu konzentrieren. Eine Einheit, die ihren aktuellen Verpflichtungen zur Erbringung von Dienstleistungen und ihren finanziellen Verpflichtungen nur durch eine Erhöhung der Steuern oder der aktuellen Verschuldung nachkommen kann, befindet sich in einer nicht nachhaltigen Lage. Makroökonom:innen neigen dazu, diesen strengen Ansatz anzuwenden und sich auf „explosive“ Schuldenpfade zu konzentrieren, ein Begriff, der besagt, dass das bestehende Dienstleistungsniveau und die bestehenden Leistungen aus Anspruchsprogrammen nicht ohne einen erheblichen Anstieg des Verschuldungsniveaus aufrechterhalten werden können.

GE10. Als diese LEP veröffentlicht wurden, entschied das IPSASB, die im Konsultationspapier verwendete Definition der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit für Standardentwurf 46 und anschließend für diese LEP, abgesehen von der Erweiterung des Anwendungsbereichs, beizubehalten, um widerzuspiegeln, dass sie auf alle Einheiten des öffentlichen Sektors (ausgenommen [staatliches Wirtschaftsunternehmen]) (der Begriff in eckigen Klammern wird infolge der Veröffentlichung von *Die Anwendbarkeit der IPSAS* im April 2016 nicht mehr verwendet) angewendet werden kann, anstatt sie auf Regierungen zu beschränken. Das IPSASB kam zu diesem Schluss und stellte fest, dass Regierungen und Einheiten des öffentlichen Sektors sowohl (a) Dienstleistungen erbringen und Verpflichtungen im Zusammenhang mit Anspruchsprogrammen erfüllen als auch (b) finanzielle Verpflichtungen, vor allem den Schuldendienst, erfüllen müssen. Das IPSASB wies auch darauf hin, dass viele Regierungen hoheitliche Befugnisse haben, Rechtsvorschriften für neue Steuerquellen zu erlassen und die Höhe bestehender Steuern zu ändern, räumte aber gleichzeitig ein, dass in einem globalen Umfeld die Fähigkeit, die Steuern zu erhöhen, durch eine Reihe von Erwägungen praktisch eingeschränkt sein könnte. Das IPSASB vertrat die Auffassung, dass, sofern eine Einheit die Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit, wie in den Paragraphen 27–40 erläutert, angemessen berücksichtigt, die Adressat:innen angemessene Informationen darüber erhalten, ob eine Einheit das bestehende Leistungsniveau aufrechterhalten, die Verpflichtungen gegenüber den gegenwärtigen und künftigen Empfänger:innen von Leistungsansprüchen erfüllen und den finanziellen Verpflichtungen nachkommen kann, ohne die Einnahmen aus Steuern und anderen Quellen zu erhöhen oder mehr Fremdkapital aufzunehmen.

Prognosen, Vorhersagen und Haushaltspläne

- GE11. Einige Antwortende zum Standardentwurf 46 schlugen vor, dass die Beziehung zwischen Prognosen, Vorhersagen und Haushaltsplänen klargestellt werden sollten. Da es keine allgemein akzeptierten Definitionen dieser Begriffe gibt, entschied das IPSASB, eine Definition von Prognosen zu entwickeln, um die Eigenschaften von Informationen klarzustellen, die bei der Berechnung von Prognosen verwendet werden sollten und um sicherzustellen, dass nur Berechnungen, die diese Eigenschaften erfüllen im Anwendungsbereich dieser LEP sind.
- GE12. Bei der Entwicklung der Definition von Prognosen überprüfte das IPSASB, ob zukunftsbezogene Finanzinformationen auf einer strikten Einhaltung der zum Abschlussstichtag in Kraft befindlichen Rechtsvorschriften und Verordnungen basieren sollen oder ob spezifische Abweichungen von den Rechtsvorschriften oder Verordnungen, die zum Abschlussstichtag in Kraft sind, angemessen sein könnten. Das IPSASB erkannte, dass es einige wenige Fälle geben kann, bei denen eine Abweichung von derzeitigen Rechtsvorschriften oder Verordnungen angemessen sein können, um relevantere Informationen zu liefern. Eine Prognose ist daher definiert als „eine zukunftsbezogene Finanzinformation, die auf der Grundlage der laufenden politischen Annahmen und Annahmen über die zukünftige Wirtschaft und andere Bedingungen, erstellt wird“. Laufende politische Annahmen sind jene „Annahmen, die auf am Abschlussstichtag geltenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen beruhen, wobei für bestimmte Umstände angemessene Abweichungen vorgesehen sind“. Umstände, unter denen Abweichungen von laufenden Rechtsvorschriften oder Verordnungen angemessen sind, sind in Paragraph 43 beschrieben und werden in den Paragraphen GE31–34 erörtert.
- GE13. Haushaltspläne und Vorhersagen zielen darauf ab, Details zu beabsichtigten Ergebnissen zu liefern. Prognosen sollen im Gegensatz dazu keine Schätzungen von tatsächlichen Ergebnissen liefern. Ein Haushaltsplan ist ein Plan der erwarteten Einnahmen oder Einnahmen und erwarteten Aufwendungen oder Ausgaben einer Einheit über eine bestimmte Periode. Er kann in Bezug zu Outputs an Dienstleistungen oder Ergebnissen in der Periode stehen. Eine Vorhersage liefert zukünftige Informationen, die erwartete Handlungen und Eingriffe durch die Einheit umfassen, obwohl diese in den derzeitigen Rechtsvorschriften oder Verordnungen oder den in der Definition von Prognosen enthaltenen beschränkten Abweichungen nicht widerspiegelt werden. Das IPSASB war sich einig, dass einige der Informationen in Haushaltsplänen oder Vorhersagen auch in Prognosen verwendet werden könnten.

Bestimmung, ob Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit berichtet werden

- GE14. Wie in Paragraph 8 beschrieben kam das IPSASB zu dem Schluss, dass der Anwendungsbereich der LEP nicht auf bestimmte Ebenen der Regierung beschränkt sein sollte. Das IPSASB erkannte jedoch auch an, dass die Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit nicht für alle Einheiten angemessen sein könnte.

- GE15. Das Konsultationspapier hinterfragte, ob die Berichterstattung von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit für individuell beherrschte Einheiten angemessen ist. Diese Bedenken basieren auf der vorläufigen Ansicht, dass (a) die Kosten für die Erstellung der Informationen für solche Einheiten wahrscheinlich höher sein werden als die Vorteile für die Adressat:innen, (b) die Erstellung separater Berichte und Angaben von individuellen Einheiten innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit für Adressat:innen verwirrend sein könnte und (c) es irreführend sein könnte, wenn Einheiten mit beschränkter Befugnis zur Steuererhöhung und einer Abhängigkeit von Ressourcen von Einheiten anderer Regierungsebenen Prognosen liefern, die von Steuerentscheidungen abhängen, über die sie wenig bis keine Kontrolle haben. Einige Antwortende zum Konsultationspapier stellten diese Ansicht in Frage und regten an, dass es Fälle gibt, in denen Adressat:innen von Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit von beherrschten Einheiten identifiziert werden können. Das Beispiel einer Einheit einer kommunalen Regierung, die von einer regionalen Regierung beherrscht wird, wurde genannt. Diese Antwortenden schlugen vor, dass der Test, ob eine Einheit über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit Bericht erstattet, darin bestehen sollte, zu beurteilen, ob potentielle Adressat:innen für solche Informationen existieren. Das IPSASB wurde von diesen Argumenten überzeugt und die LEP spiegeln diese Ansichten in den Paragraphen 12 und 13 wider.
- GE16. Das IPSASB erkannte an, dass direkte Nachweise der Existenz von Adressat:innen der Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit nicht jederzeit verfügbar sind. Das IPSASB bemühte sich darum, Eigenschaften zu identifizieren, die anzeigen, dass entlang allen drei Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit Adressat:innen existieren. Das IPSASB hatte Bedenken, ob es eine ausreichende Anzahl an Adressat:innen gibt, um die Kosten für die Berichterstattung zu rechtfertigen, wenn Einheiten nicht eine oder mehrere der folgenden Eigenschaften aufweisen:
- (a) wesentliche Befugnisse zur Einhebung von Steuern bzw. anderen Einnahmen;
 - (b) Befugnis, wesentliche Schulden eingehen zu dürfen; oder
 - (c) die Befugnis und Fähigkeit, die Art, den Grad und die Methode der Dienstleistungserbringung einschließlich der Einführung neuer Dienstleistungen zu bestimmen.
- GE17. Das IPSASB ist der Ansicht, dass die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit auf der gesamtstaatlichen Ebene, der konsolidierten nationalen Ebene und für größere subnationale Einheiten wie Regionen, Provinzen, Staaten und große kommunale Regierungseinheiten (z. B. Städte), die über Steuererhebungsbefugnisse verfügen, die es ihnen ermöglichen, einen erheblichen Teil ihrer Gesamteinnahmen zu generieren, relevant sein dürfte. Das IPSASB ist nach wie vor der Ansicht, dass die Berichterstattung über langfristige Nachhaltigkeitsinformationen für einzelne staatliche Stellen und Einheiten wahrscheinlich nicht angemessen ist. Dies liegt daran, dass sie oft keine Befugnis zur Steuererhebung haben, ihre Ausgaben durch genehmigte Budgetmittel kontrolliert werden und sie keine Befugnis haben, Schulden zu machen.

Darstellung von Prognosen über zukünftige Zu- und Abflüsse

- GE18. Im Konsultationspapier wurden drei Modelle für die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit erwogen und vorgeschlagen, dass (a) die Bereitstellung zusätzlicher Erklärungen mit Einzelheiten zu den Prognosen und (b) zusammengefasste Prognosen in der narrativen Berichterstattung angemessen wären. Einige Antwortende schlugen vor, dass das IPSASB, obwohl das Konsultationspapier anerkennt, dass die Berichterstattungsansätze sich nicht gegenseitig ausschließen, hervorheben sollte, dass die Berichterstattung über die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit allein durch die Darstellung von Prognosen in den Abschlüssen nicht ausreicht, um die Bedürfnisse der Adressat:innen zu erfüllen, und dass andere Darstellungsmethoden eingesetzt werden müssen. Das IPSASB war von dieser Ansicht überzeugt und stimmte zu, das in Paragraph 17 der LEP widerzuspiegeln.
- GE19. Das IPSASB überlegte, ob es Einheiten bestimmter Regierungsebenen Zeithorizonte für Prognosen empfehlen sollte. Es erkannte die Ansicht an, dass Standard-Zeithorizonte für bestimmte Arten von Einheiten des öffentlichen Sektors die Vergleichbarkeit verbessern könnten. Das IPSASB entschied, dass solche Vergleichspunkte übermäßig normativ und undurchführbar wären. Der Anwendungsbereich der LEP würde eine Festsetzung des Standard-Zeithorizonts für eine breite Palette an Einheiten erfordern, einschließlich individuelle berichtende Einheiten.¹⁰ Außerdem kann sich die Steuerautonomie von Einheiten derselben Regierungsebene zwischen den Rechtsordnungen deutlich unterscheiden. Das IPSASB kam jedoch zu dem Schluss, dass es für Einheiten ratsam ist, den Grund für den gewählten Zeithorizont zu wählen. Das IPSASB berücksichtigt, dass das Ausmaß der Abhängigkeit einer Einheit von anderen Einheiten für die Finanzierung eine Auswirkung auf die Zeithorizonte haben wird. Je größer die Abhängigkeit ist, umso größer ist die Wahrscheinlichkeit kürzerer Zeithorizonte.

2 Zu solchen Einheiten zählen zum Beispiel die Schulbehörde oder Organe, in deren Zuständigkeitsbereich Wasser und Abwasser liegt.

GE20. Das Konsultationspapier enthielt erläuternde Beispiele von Tabellen, die Prognosen für einen Zeitraum von 75 Jahren für Programme und Aktivitäten zeigten. Das IPSASB hat die Ansicht einiger Antwortenden zur Kenntnis genommen, dass eine Konzentration auf die Position am Ende des Zeithorizonts die Ereignisse zwischen dem Abschlussstichtag und dem Ende des Zeithorizonts verdecken könnte. Das IPSASB akzeptierte diese Ansicht und nahm in Paragraph 25 der LEP Leitlinien zur Notwendigkeit auf, bei der Darstellung von Prognosen ein Gleichgewicht zwischen den qualitativen Eigenschaften Nachvollziehbarkeit, getreue Darstellung und Relevanz herzustellen.

Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit

GE21. Das IPSASB berücksichtigte, dass die Bereitstellung eines flexiblen Rahmenwerks für die Angabe von Informationen Einheiten helfen kann, die Art, wie sie Informationen kommunizieren und sicherstellen, dass Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit einer Einheit getreu dargestellt werden, zu organisieren.

GE22. Standardentwurf 46 umfasste drei Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit:

- finanzielle Fähigkeit;
- Dienstleistungsfähigkeit; und
- Anfälligkeit.

GE23. Die Beschreibung der Anfälligkeit wurde von der Definition von Anfälligkeit im Statement of Recommended Practice 4 (SORP-4), *Anzeichen für die Finanzlage*, veröffentlicht vom Kanadischen Public Sector Accounting Board (PSAB), abgeleitet. Die Definition im SORP-4 lautet wie folgt: „das Ausmaß, in dem eine Regierung von Finanzierungsquellen abhängt, die außerhalb ihrer Kontrolle oder ihres Einflusses liegen, oder Risiken ausgesetzt ist, die ihre Fähigkeit beeinträchtigen könnten, ihren bestehenden finanziellen Verpflichtungen sowohl in Bezug auf ihre Dienstleistungsverpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit als auch in Bezug auf ihre finanziellen Verpflichtungen gegenüber Gläubiger:innen, Arbeitnehmer:innen und anderen nachzukommen“. Das IPSASB vertrat die Auffassung, dass eine Variante dieses Begriffs besonders wichtig für Einheiten auf subnationaler Ebene ist, die nur begrenzte Steuerbefugnisse haben und daher Entscheidungen ausgesetzt sind, auf die sie keinen oder nur sehr begrenzten Einfluss haben und die von anderen Einheiten auf anderen staatlichen Ebenen getroffen werden.

GE24. Die Beschreibung der anderen zwei Dimensionen im Standardentwurf 46 wurde von den Definitionen von „finanzieller Fähigkeit“ und „Dienstleistungsfähigkeit“ des US-amerikanischen Governmental Accounting Standards Board (GASB)¹¹ abgeleitet. Das GASB definiert die finanzielle Fähigkeit als die „Fähigkeit der Regierung und die Bereitschaft, ihre finanziellen Verpflichtungen bei Fälligkeit laufend zu erfüllen“ und die Dienstleistungsfähigkeit als „die Fähigkeit der Regierung und die Bereitschaft ihre Verpflichtungen zur Erbringung von Dienstleistungen laufend zu erfüllen“.

GE25. Bei der Entwicklung der auf Standardentwurf 46 basierenden LEP hat das IPSASB überlegt, ob der Begriff der Anfälligkeit im Standardentwurf zu eng gefasst ist und ob die Anfälligkeit ein umfassenderer Faktor bei der Analyse der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit einer Einheit ist. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass Anfälligkeit ein Aspekt aller drei Dimensionen ist. Daher beschloss das IPSASB, (a) zu erklären, wie der Begriff der Anfälligkeit die einzelnen Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit beeinflusst, und (b) die Dimension der Anfälligkeit in die Einnahmendimension umzubenennen, da sich ihre Beschreibung auf Änderungen der Einnahmen bezieht.

GE26. Das IPSASB wies auch darauf hin, dass die Wörterbuchdefinition von „finanziell“ Einnahmen¹² einschließt, während sich die Beschreibung der finanziellen Kapazität auf die Fähigkeit der Einheit bezieht, finanzielle Verpflichtungen zu erfüllen, mit anderen Worten, auf ihre Fähigkeit, ihre Schulden zu halten und zu bedienen. Daher beschloss das IPSASB, dass der Name dieser Dimension in Schuldendimension geändert werden sollte, um die Beschreibung besser wiederzugeben. Die Umbenennung dieser beiden Dimensionen erforderte eine Änderung der Dimension „Dienstleistungskapazität“, damit der Wortlaut der drei Dimensionen einheitlich ist. Das IPSASB hat anerkannt, dass die Dimensionen miteinander verbunden sind.

GE27. Das IPSASB stellte fest, dass die vom PSAB und GASB angewendete Methode Ähnlichkeiten mit den von Allen Schick¹³ entwickelten „Dimensionen“ der Nachhaltigkeit hatte und diskutierte dies im Konsultationspapier.

GE28. Eine der Dimensionen die Schick erörterte war „wirtschaftliches Wachstum“. Das IPSASB vertrat die Auffassung, dass die explizite Einführung einer Dimension des Wirtschaftswachstums unangemessen sei, da die Faktoren des Wirtschaftswachstums komplex sind und nicht unter der Kontrolle der berichtenden Einheit stehen. Die Annahmen über das Wirtschaftswachstum sind jedoch für die Entwicklung der Prognosen von entscheidender Bedeutung und dürften bei Sensitivitätsanalysen eine wichtige Rolle spielen.

3 *Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on Major Issues related to Economic Condition Reporting: Financial Projections*. (Governmental Accounting Standards Board: Norwalk, CT, USA, November 2011).

4 Die Definition von finanziell ist „von oder im Zusammenhang mit Steuern, öffentlichen Einnahmen oder Staatsschulden“ (Webster's Ninth New Collegiate Dictionary, 1984).

5 Allen Schick, *Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches* (OECD: Paris, 2005).

Grundsätze und Methodik

- GE29. Im Konsultationspapier wurden die Grundsätze erörtert, die für die Einbeziehung von Programmen und Aktivitäten in die Berichterstattung über Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit angenommen werden sollten, sowie die für das Ergebnis der Prognosen zentralen Methoden. Zu den behandelten Bereichen gehörten die Frage, ob die Prognosen auf der aktuellen oder künftigen Politik basieren sollten, der Ansatz für den Zufluss von Einnahmen, der Ansatz für altersbezogene und nicht altersbezogene Programme und der Ansatz für die Sensitivitätsanalyse. Das IPSASB überlegte, ob es zur Erfüllung der qualitativen Eigenschaft der Vergleichbarkeit verbindliche Empfehlungen zur empfohlenen Praxis abgeben sollte.
- GE30. Das IPSASB hielt es nicht für angemessen, konkrete Empfehlungen zu bewährten Praktiken abzugeben, weil (a) der Anwendungsbereich der LEP alle Einheiten des öffentlichen Sektors umfasst und Praktiken, die auf einer bestimmten Regierungsebene angemessen sind, möglicherweise in anderen Bereichen des öffentlichen Sektors nicht geeignet sind, (b) die Berichterstattung über die Informationen über die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit zwar in einer zunehmenden Zahl von Rechtsordnungen zu einem Merkmal der Finanzverwaltung geworden ist, sich aber noch in einem früheren Entwicklungsstadium befindet und (c) das IPSASB nicht die Absicht hat, die Rolle anderer Berufsgruppen mit Fachkenntnissen in diesem Bereich zu verdrängen. In einigen Fällen hat das IPSASB es für angemessen gehalten, sich zu einem bevorzugten Ansatz für hohe Ebenen zu äußern. So hat das IPSASB die Ansicht vertreten, dass Prognosen wahrscheinlich am nützlichsten sind, wenn sie auf laufenden politischen Annahmen beruhen und sowohl Zuflüsse als auch Abflüsse umfassen. Das IPSASB nahm auch zur Kenntnis, dass die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OWZE) empfohlen hat, die Prognosen auf nationaler Ebene jährlich zu aktualisieren.

Laufende politische Annahmen

- GE31. In den Paragraphen 40–42 des Standardentwurfs 46 wird erläutert, dass eine Einheit von der Verwendung der aktuellen Politik zur Berechnung ihrer Prognosen abweichen kann, wenn (a) ein Konflikt zwischen der aktuellen Politik und den rechtlichen Verpflichtungen besteht und (b) wenn eine Politik „Auflösungsbestimmungen“ enthält.
- GE32. Das IPSASB hat den Begriff „laufende politische Annahmen“ eingeführt, um klarzustellen, dass mit „laufender Politik“ die aktuellen Rechtsvorschriften oder Verordnungen gemeint sind, gegebenenfalls mit Abweichungen. Für Zu- und Abflüsse, die einzeln projiziert werden, werden die aktuellen politischen Annahmen auf den gesamten Prognosezeitraum angewendet. Die LEP beinhalten in den Paragraphen 44–46 Beispiele, wenn eine Abweichung angemessen ist. Das IPSASB stellte fest, dass Paragraph 58(e) der LEP empfiehlt, dass alle Abweichungen von den aktuellen Rechtsvorschriften oder Verordnungen zusammen mit den Gründen für die Abweichungen anzugeben sind.
- GE33. Ein Antwortender zum Standardentwurf 46 äußerte Bedenken, dass das Konzept von laufender Politik weiter gefasst werden sollte als im Standardentwurf vorgeschlagen, um Fragen wie die der fiskalischen Bremse zu behandeln. Die fiskalische Bremse bezeichnet das Phänomen, dass die Einkommensteuerzuflüsse schneller wachsen als das Einkommen, auf das sie erhoben wird, weil mit steigendem Einkommen einer Einzelperson ein immer größerer Anteil davon mit einem höheren Satz besteuert wird. Wenn die Steuersätze und Schwellenwerte für die Besteuerung von Einzelpersonen im Laufe der Zeit nicht angepasst werden, entsteht eine fiskalische Bremse, der die Regierungen häufig durch regelmäßige Anhebung der Steuerschwellenwerte begegnen.
- GE34. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die Frage der fiskalischen Bremse in Paragraph 47 der LEP behandelt wird, da sie die Anwendung aktueller politischer Annahmen auf die demographischen und wirtschaftlichen Annahmen, einschließlich der Annahmen über die Inflation, erlaubt. Wenn ein Fluss wie die Steuer modelliert wird, kann er auf einem Prozentsatz einer Variablen wie dem BIP basieren oder die Anwendung laufender politischer Annahmen auf die sich ändernden Umstände widerspiegeln, die in den demographischen und wirtschaftlichen Annahmen zum Ausdruck kommen.

Überarbeitung von LEP 1 infolge des vom IPSASB im April 2016 veröffentlichten Standardentwurfs *Die Anwendbarkeit der IPSAS*

- GE35. Das IPSASB hat im April 2016 *Die Anwendbarkeit der IPSAS* veröffentlicht. Durch diese Verlautbarung werden die Verweise in allen IPSAS wie folgt geändert:
- (a) die Standardparagraphen über die Anwendbarkeit der IPSAS auf „Einheiten des öffentlichen Sektors, die keine staatlichen Wirtschaftsunternehmen sind“ werden aus dem Abschnitt über den Anwendungsbereich jedes Standards gestrichen;
 - (b) der Begriff „staatliche Wirtschaftsunternehmen“ wird durch den Begriff „kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors“ ersetzt, wo dies sachgerecht ist; und
 - (c) Paragraph 10 des *Vorworts zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* wird durch eine positive Beschreibung der Einheiten des öffentlichen Sektors, für die die IPSAS vorgesehen sind, geändert.

Die Gründe für diese Änderungen sind in den Grundlagen für die Entscheidungsfindung zu IPSAS 1 dargelegt.

Überarbeitung von LEP 1 infolge der *Verbesserungen an den IPSAS 2021*

GE36. Stakeholder:innen stellten fest, dass die Grundlagen für die Entscheidungsfindung (Paragraphen GE1-GE7) in den LEP 1 die Verbindung zwischen den LEP 1, dem Rahmenkonzept und dem Projekt zu Sozialleistungen hervorheben. Die LEP 1 geben zu ihrer Veröffentlichung im Juli 2013 an, dass diese Projekte noch aktuell sind. Da diese Projekte aber abgeschlossen sind, stimmte das IPSASB zu, Paragraph GE7A in den *Verbesserungen an den IPSAS 2021* hinzuzufügen, um anzugeben, dass das Rahmenkonzept und das Projekt zu Sozialleistungen in Oktober 2014 bzw. Januar 2019 fertiggestellt wurden.

Zusätzliche Leitlinien für LEP 1 infolge von *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien*

GE37. Im März 2022 beschloss das IPSASB, auf ein dringendes Anliegen der Stakeholder:innen zu reagieren, indem es das Projekt mit begrenztem Umfang, *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen*, initiierte. Das Projekt reagierte auf den Bedarf, Einheiten des öffentlichen Sektors Leitlinien bereitzustellen, welche die Anwendbarkeit der Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) auf die Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen in Abschlüssen für allgemeine Zwecke unterstreichen.

GE38. Um die Anwendbarkeit der LEP 1 klar zu kommunizieren, entschied das IPSASB, nicht maßgebliche Leitlinie zu den LEP 1 hinzuzufügen, um zu demonstrieren, wie die maßgeblichen Leitlinien bei der Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen angewendet werden sollten. Das IPSASB betonte, dass die Grundsätze und Leitlinien in den LEP 1 für eine Einheit relevant sind, um über die finanziellen Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen Bericht zu erstatten und dass diese bei der Entwicklung der Gesamtfinanzprognosen der Einheit berücksichtigt werden sollten.

GE39. Das IPSASB entschied, IL1–IL3 hinzuzufügen, um darzustellen:

- (a) dass die LEP 1 auf die Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen und deren finanzielle Auswirkungen auf die langfristige finanzielle Nachhaltigkeit einer Einheit anzuwenden sind;
- (b) wie die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen auf die Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit beurteilt werden sollten; und
- (c) welche Grundsätze auf die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsprogramme anzuwenden sind.

GE40. Das IPSASB war sich einig, dass die IPSAS anzuwenden sind, um die Auswirkungen von Transaktionen in Bezug auf Nachhaltigkeit einer Einheit in den Abschlüssen für allgemeine Zwecke zu erfassen. Die LEP 1 bieten Leitlinien zu Angaben in Abschlüssen für allgemeine Zwecke über die finanziellen Auswirkungen von Regierungsprogrammen, einschließlich Programme im Zusammenhang mit Nachhaltigkeit, auf die langfristigen Finanzprognosen einer Einheit.

GE41. Das IPSASB prüfte, ob Paragraph 4 geändert werden sollte, um die Aussage zu entfernen, dass die LEP 1 nicht für die Berichterstattung zur ökologischen Nachhaltigkeit konzipiert sind. Das IPSASB entschied sich dagegen, Paragraph 4 zu ändern, da die LEP 1 keine umfassende ökologische Nachhaltigkeitsberichterstattung abdecken. Allerdings macht der zweite Satz in Paragraph 4 deutlich, dass die Berichterstattung nach den LEP 1 die finanziellen Auswirkungen von Umweltfaktoren erfasst und weist darauf hin, dass diese bei der Entwicklung der langfristigen Finanzprognosen einer Einheit berücksichtigt werden sollten.

GE42. Standardentwurf 83, *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen*, erhielt von den Adressat:innen breite Unterstützung für seine vorgeschlagenen Implementierungsleitlinien. Adressat:innen schlugen geringfügige Änderungen vor, um die Vorschläge besser an die maßgeblichen Leitlinien anzupassen. Einige Adressat:innen verlangten Änderungen, die über den begrenzten Umfang von Standardentwurf 83 hinausgehen, wie die Entwicklung einer Definition von „Nachhaltigkeit“ oder „Nachhaltigkeitsprogrammen“. Dieses Projekt führte Änderungen ein, um die Anwendbarkeit bestehender Konzepte und Grundsätze in den LEP 1 hervorzuheben, die berichtspflichtige Einheiten bei der Berichterstattung über Nachhaltigkeitsprogramme anwenden können. Das IPSASB entschied, dass Empfehlungen zur umfassenderen Nachhaltigkeitsberichterstattung im öffentlichen Sektor den Umfang dieses Projekts übersteigen.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden den LEP 1, Berichterstattung zur langfristigen Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit, beigelegt, sind aber nicht Bestandteil derselben.

Sind die LEP 1 auf die Berichterstattung zu Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen auf die gesamten Finanzen einer Einheit anzuwenden?

- IL1. Ja. Die LEP 1 enthalten Grundsätze, die bei der Berichterstattung zur langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit einer Einheit anzuwenden sind, einschließlich derjenigen, die sich auf Nachhaltigkeitsprogramme beziehen, sofern die entsprechenden Zuflüsse und Abflüsse bei der Entwicklung der Prognosen einbezogen werden.

Wie sollten die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen auf die Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit beurteilt werden?

- IL2. Paragraph 27 der LEP 1 befasst sich mit drei zusammenhängenden Dimensionen der langfristigen finanziellen Nachhaltigkeit:

- Dienstleistungen;
- Einnahmen; und
- Schulden

Nachhaltigkeitsprogramme können alle diese Dimensionen bezüglich zukünftiger Zuflüsse und Abflüsse beeinflussen. Die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsprogramme sollten deshalb modelliert und in die Gesamtprognosen basierend auf Annahmen zur geltenden Politik sowie zukünftigen demografischen und wirtschaftlichen Bedingungen einbezogen werden. Je nach Zweck des Berichts und deren Bedeutung können die Auswirkungen solcher Programme entweder separat dargestellt oder als Teil des Ganzen dargestellt werden.

Welche Grundsätze sind bei der Berichterstattung zu Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen anzuwenden?

- IL3. Alle Leitlinien in den LEP 1 sind bei der Berichterstattung über die prognostizierten künftigen Zuflüsse und Abflüsse im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen anzuwenden, einschließlich der Leitlinien zu politischen, demografischen und wirtschaftlichen Annahmen. Sensitivitätsbetrachtungen werden verwendet, um den Adressat:innen dabei zu helfen, die Auswirkungen signifikanter Änderungen der demographischen und wirtschaftlichen Annahmen auf die Prognosen zu verstehen.

LEP 2 – Diskussion und Analyse des Abschlusses

Entwicklung dieser LEP

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS ergeben.

LEP 2, *Diskussion und Analyse des Abschlusses*, wurde im Juli 2013 veröffentlicht.

Seitdem wurden die LEP 2 durch die folgenden IPSAS geändert:

Die Anwendbarkeit der IPSAS (veröffentlicht im April 2016)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in LEP 2

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
6	Gestrichen	<i>Die Anwendbarkeit der IPSAS</i> April 2016

LEP 2, DISKUSSION UND ANALYSE DES ABSCHLUSSES

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Status und Anwendungsbereich.....	2–8
Definition.....	9
Bestimmung der Diskussion und Analyse des Abschlusses	10–12
Darstellung der Diskussion und Analyse des Abschlusses	13–14
Inhalt der Diskussion und Analyse des Abschlusses	15–31
Überblick über die operativen Aktivitäten und das Umfeld der Einheit.....	19
Informationen über die Ziele und Strategien der Einheit.....	20–21
Analyse des Abschlusses der Einheit.....	22–26
Risiken und Unsicherheiten	27–31
Anhang A: In den IPSAS definierte Begriffe in diesen LEP	
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	

Zielsetzung

1. Diese Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) stellen Leitlinien für die Aufstellung und Darstellung der Diskussion und Analyse des Abschlusses bereit. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses wird Adressat:innen dabei helfen, die im Abschluss für allgemeine Zwecke (im Folgenden als „Abschluss“ bezeichnet) dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse zu verstehen.

Status und Anwendungsbereich

2. Die Berichterstattung von Informationen gemäß dieser LEP ist bewährte Praxis. Einer Einheit, die eine Diskussion und Analyse des Abschlusses aufstellt und darstellt, wird empfohlen, diesen LEP zu folgen. Damit der Abschluss einer Einheit als gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) aufgestellt gilt, ist die Einhaltung dieser LEP nicht verpflichtend.
3. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte zumindest jährlich dargestellt werden und sollte die gleiche Berichtsperiode verwenden wie der Abschluss.
4. Die Berichtsgrenze für die Diskussion und Analyse sollte die gleiche sein wie für den Abschluss.
5. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte mit dem Abschluss veröffentlicht werden.
6. [Gestrichen]
7. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte nur als im Einklang mit den LEP beschrieben werden, wenn alle Vorschriften dieser LEP eingehalten wurden.
8. In einigen Rechtsordnungen ist die Aufstellung und Darstellung der Diskussion und Analyse des Abschlusses eine gesetzliche oder regulatorische Vorschrift oder wird von anderen, von außen vorgegebenen Vorschriften verlangt. Einheiten wird empfohlen, dass sie die Informationen über den Einfluss solcher Vorschriften auf die Einhaltung dieser LEP angeben.

Definition

9. Der folgende Begriff wird in diesen LEP mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Die Diskussion und Analyse des Abschlusses ist eine Erläuterung der wesentlichen Posten, Transaktionen und Ereignisse, die im Abschluss einer Einheit dargestellt werden und die Faktoren, die diese beeinflussen.

Begriffe, die in diesen LEP mit der in Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) festgelegten Bedeutung verwendet werden, sind in Anhang A dargelegt.

Bestimmung der Diskussion und Analyse des Abschlusses

10. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte klar bestimmt sein und sich vom Abschluss und anderen Informationen unterscheiden.
11. Eine separate Bestimmung der Diskussion und Analyse des Abschlusses ermöglicht es Adressat:innen, Folgendes zu unterscheiden:
 - (a) Abschlüsse, die nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung in Übereinstimmung mit den IPSAS aufgestellt und dargestellt werden;
 - (b) die Diskussion und Analyse des Abschlusses, die nach diesen LEP aufgestellt wird; und
 - (c) andere Informationen die in einem Geschäftsbericht oder anderem Dokument dargestellt werden, die für Adressat:innen nützlich sein könnten, aber nicht Vorschriften in IPSAS oder Empfehlungen in LEP unterliegen (aber Leitlinien in anderen LEP unterliegen können).
12. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollten den Abschluss, auf den sie sich bezieht, bestimmen.

Darstellung der Diskussion und Analyse des Abschlusses

13. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses stellt den Adressat:innen nützliche Informationen für Rechenschafts- und Entscheidungsfindungszwecke bereit, indem sie ihnen einen Einblick in die operative Aktivität der Einheit aus der Perspektive der Einheit selbst ermöglicht. Sie bietet auch die Möglichkeit, die Interpretation der Einheit zu wesentlichen Posten, Transaktionen und Ereignissen mit Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit darzustellen. Daher ergänzt die Diskussion und Analyse des Abschlusses die Informationen in den Abschlüssen.

14. Die Informationen in der Diskussion und Analyse des Abschlusses sollten die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung erfüllen und die Einschränkungen, denen die Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke unterliegen, berücksichtigen⁷⁵.

Inhalt der Diskussion und Analyse des Abschlusses

15. Der Inhalt der Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte in Einklang mit dem Abschluss und der zugrundeliegenden Posten, Transaktionen und Ereignisse sowie Annahmen so wie jene in Bezug auf Ansatz und Bewertung stehen.
16. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte Folgendes enthalten, ohne dabei Informationen im Abschluss nur zu wiederholen:
- (a) einen Überblick der operativen Aktivitäten der Einheit und dem Umfeld, in dem sie tätig ist;
 - (b) Informationen über die Ziele und Strategien der Einheit;
 - (c) eine Analyse des Abschlusses der Einheit, einschließlich wesentlicher Änderungen und Trends in Bezug auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse einer Einheit; und
 - (d) eine Beschreibung der Hauptrisiken und -unsicherheiten, die die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse beeinflussen, eine Erläuterung der Änderungen dieser Risiken und Unsicherheiten seit dem letzten Abschlussstichtag und die Strategien, die diese Risiken und Unsicherheiten mit sich bringen oder verringern.
17. Die Form und der spezifische Inhalt der Diskussion und Analyse des Abschlusses der Einheit sollte die Art der Einheit und das regulatorische Umfeld, in der sie tätig ist, widerspiegeln.
18. Wenn die Diskussion und Analyse des Abschlusses Informationen enthält, die auch im Abschluss enthalten sind, sollte sie nicht einfach wiederholen, was im Abschluss steht, sondern analysieren und erklären, wie Posten, Transaktionen und Ereignisse die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit beeinflussen. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte gegebenenfalls Querverweise auf den Abschluss enthalten, um doppelte Informationen zu vermeiden.

Überblick über die operativen Aktivitäten und das Umfeld der Einheit

19. Ein Überblick über die Einheit hilft den Adressat:innen die operativen Aktivitäten der Einheit zu verstehen und wie das Umfeld, in dem sie tätig ist, ihren Abschluss beeinflusst. Diese Informationen helfen Adressat:innen den Abschluss einer Einheit zu verstehen. Informationen über die operativen Aktivitäten einer Einheit im Rahmen der Diskussion und Analyse des Abschlusses können aktuelle Informationen und Änderungen gegenüber der Vorperiode enthalten, die sich auf Folgendes beziehen:
- (a) die Mission und Vision der Einheit;
 - (b) die Führung der Einheit (z. B. rechtliche oder regulatorische Strukturen, Managementstruktur);
 - (c) die Beziehung der Einheit mit anderen Einheiten, mit Fokus auf Beziehungen, die die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit wesentlich beeinflussen könnten (z. B. Finanzierungsvereinbarungen);
 - (d) externe Trends, Ereignisse und Entwicklungen im rechtlichen, regulatorischen, sozialen, politischen und makroökonomischen Umfeld der Einheit, die wesentliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit haben oder haben können (z. B. die Auswirkungen von Ereignissen in internationalen Märkten auf Arbeitsverhältnisse, die Steuergrundlage oder Zinssätze); und
 - (e) die primären operativen Aktivitäten, einschließlich Methoden der Dienstleistungserbringung (z. B. Outsourcing, Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen) und wesentliche Änderungen in diesem Bereich.

Informationen über die Ziele und Strategien der Einheit

20. Im Rahmen der Diskussion und Analyse des Abschlusses sind die Ziele und Strategien der Einheit in Bezug auf ihre Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse so zu erörtern, dass die Abschlussadressat:innen in die Lage versetzt werden, die Prioritäten der Einheit zu verstehen und die Ressourcen zu ermitteln, die zur Erreichung dieser Ziele und Strategien eingesetzt werden müssen. Zu diesen Zielen und Strategien können beispielsweise die Verwaltung von Überschuss/Defizit sowie die Verwaltung des Schuldenstands und der Rücklagen gehören. In der Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte erklärt werden, wie das Erreichen der Ziele der Einheit gemessen wird und über welchen Zeitraum der Fortschritt gemessen wird.

⁷⁵ Die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung sind Relevanz, getreue Darstellung, Verständlichkeit, Zeitnähe, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. Die Einschränkungen, denen die Informationen unterliegen, sind Wesentlichkeit, Kosten-Nutzen und das Gleichgewicht zwischen den qualitativen Eigenschaften. Weitere Details sind in Kapitel 3 des *Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* zu finden.

21. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte wesentliche Änderungen der Ziele und Strategien einer Einheit von der vorherigen Periode oder Perioden erörtern.

Analyse des Abschlusses der Einheit

22. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte die Analyse der wesentlichen Änderungen und Trends in Bezug auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse einer Einheit enthalten. Eine Analyse der Trends umfasst die Posten des Abschlusses, die wichtig und wesentlich für das Erlangen eines besseren Verständnisses der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit sind und Änderungen der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse über einen gewissen Zeitraum.
23. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses sollte die wesentlichen Posten, Transaktionen und Ereignisse beschreiben, die die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse beeinflussen, ohne die im Abschluss dargestellten Informationen zu wiederholen. Beim Festlegen der wesentlichen Posten, Transaktionen und Ereignisse ist Ermessen gefragt.
24. Werden Informationen aus dem Abschluss angepasst, damit sie in die Diskussion und Analyse des Abschlusses inkludiert werden können, ist diese Tatsache zusammen mit der Art und den Gründen für die Anpassung anzugeben. Wenn finanzielle Leistungskennzahlen aus dem Abschluss abgeleitet werden, sollten diese Kennzahlen mit den im Abschluss dargestellten Kennzahlen, die in Übereinstimmung mit den IPSAS erstellt wurden, abgeglichen werden.
25. Vergleichsinformationen sind für Beträge, die in der Diskussion und Analyse des Abschlusses dargestellt werden, anzugeben, wenn sie für das Verständnis der Diskussion und Analyse des Abschlusses der laufenden Periode relevant sind.
26. Wenn eine Einheit ihre beschlossenen Budgetmittel öffentlich zugänglich machen muss oder sich freiwillig dafür entscheidet, verlangt IPSAS 24, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, einen Vergleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsvollzug im Abschluss. IPSAS 24 verlangt außerdem Erläuterungen zu wesentlichen Unterschieden zwischen Haushaltsvollzug und Haushaltsplan und erlaubt einer Einheit, diese Informationen entweder im Anhang zum Abschluss oder in einem anderen öffentlichen Bericht anzugeben. Entscheidet sich eine Einheit dazu, diese Informationen in der Diskussion und Analyse des Abschlusses anzugeben, hat sie auf diese Angaben die Leitlinien von IPSAS 24 anzuwenden.

Risiken und Unsicherheiten

27. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses hat die Hauptrisiken und -unsicherheiten, die die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse beeinflussen, zu erörtern und muss eine Erläuterung darüber enthalten, wie sich das auf die Ziele und Strategien der Einheit bezieht. Diese Informationen würden Adressat:innen dabei helfen, die Auswirkungen dieser Risiken in der laufenden Periode zu evaluieren (z. B. im Abschluss angegebene Eventualverbindlichkeiten oder die Verwendung von Absicherungen von Fremdwährung, um Risiken zu verringern) sowie die erwarteten Ergebnisse.
28. Die Hauptrisiken und -unsicherheiten können externe oder interne Risiken sein; jede Beschreibung dieser Risiken und Unsicherheiten hat die negativen Konsequenzen und möglichen Chancen abzudecken.
29. Eine Erörterung, wie die Einheit ihre Risiken und Unsicherheiten verwaltet, hilft den Adressat:innen eine getreue Darstellung der Risiken der Einheit zu erhalten, die die Posten des Abschlusses direkt beeinflussen, wodurch sie die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse der Einheit evaluieren können. Solche Angaben können die Entscheidung der Einheit sich in Bezug auf einige Risiken „selbst zu versichern“, oder Risiken zu verringern umfassen, indem sie sie auf eine Versicherung übertragen oder mit ihr teilen.
30. Eine Erörterung dieser Risiken und Unsicherheiten würde Adressat:innen relevante Informationen über die Exposition oder Anfälligkeit gegenüber Risikokonzentrationen liefern, wie umfangreiche Kredite an bestimmte Regionen oder Branchen oder die Abhängigkeit von einer bestimmten Einnahmequelle.
31. Risiken und Unsicherheiten, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage und Zahlungsflüsse auswirken, können die Abschlüsse erheblich beeinträchtigen. Daher können Informationen zu diesen Risiken und Ungewissheiten gesondert oder in den entsprechenden Abschnitten in der Diskussion und Analyse des Abschlusses angegeben werden.

In den IPSAS definierte Begriffe in diesem LEP

Begriff	Definition
Beschlossene Budgetmittel	Die mit den für die Haushaltsperiode erwarteten Einnahmen oder Eingängen verbundene Ausgabenhoheit, die sich aus Gesetzen, Haushaltsgesetzen, Verordnungen der Regierung und anderen Entscheidungen ableitet.

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden LEP 2 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil derselben.

Hintergrund

- GE1. Das IPSASB genehmigte im März 2008 ein Projekt zu „narrativer Berichterstattung“. Bei der Entwicklung dieser LEP hat das IPSASB klargestellt, dass der Anwendungsbereich des Projekts nur jene Berichte umfassen soll, die eine Diskussion und Analyse in Bezug auf Abschlüsse für allgemeine Zwecke („Abschlüsse“) wie in IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, festlegt, bereitstellen und nicht Berichte im weiteren Sinne, die im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das *Rahmenkonzept*) als Finanzberichte für allgemeine Zwecke angesehen werden. Das IPSASB berücksichtigte, dass es wichtig ist, narrative Informationen mit direktem Bezug auf Abschlüsse bereitzustellen, da dies nützliche Informationen für die Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung von Abschlussadressat:innen liefert.
- GE2. Bei der Durchführung dieses Projekts prüfte das IPSASB im Rahmen seines *Prozesses zur Überprüfung und Änderung von IASB-Dokumenten*, ob Leitlinien entwickelt werden sollten, die mit *Lagebericht*, einem IFRS-Leitliniendokument, konvergieren. Das IPSASB hielt diesen Ansatz nicht für angemessen, da die im Leitliniendokument identifizierten Adressat:innen Investor:innen sind, während Kapitel 2 des *Rahmenkonzepts* verschiedene Adressat:innen identifiziert, was zu unterschiedlichen Informationsbedürfnissen in Bezug auf den Abschluss führt. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, dass es wichtig sei, Leitlinien für die Diskussion und Analyse von Abschlüssen speziell für den öffentlichen Sektor zu entwickeln. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses hilft den Abschlussadressat:innen öffentlicher Einheiten, indem sie die Erläuterungen zu den Abschlüssen durch Einblicke und Perspektiven ergänzt und vervollständigt.
- GE3. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses soll ähnliche Themen behandeln wie die Berichte, die in verschiedenen Rechtsordnungen als „Diskussion und Analyse des Managements“ und „Lagebericht“ bezeichnet werden können. Das IPSASB war jedoch der Ansicht, dass diese Begriffe die Art des Berichts in Bezug auf die Abschlüsse nicht genau beschreiben. Das IPSASB entschied, dass es wichtig ist, die Diskussion und Analyse des Abschlusses mit dem Abschluss zu verknüpfen, da die Diskussion und Analyse des Abschlusses dazu gedacht ist, den Abschluss zu erläutern, und nicht für sich alleine steht. Das IPSASB ist der Ansicht, dass der Begriff „Diskussion und Analyse des Abschlusses“ den Anwendungsbereich dieser LEP und seine enge Verknüpfung mit dem Abschluss klar definiert.

Standardentwurf 47, Diskussion und Analyse des Abschlusses

- GE4. Das IPSASB entwickelte Standardentwurf 47, *Diskussion und Analyse des Abschlusses*, der im März 2012 veröffentlicht wurde. Dieser Standardentwurf schlug vor, dass Einheiten, die ihren Abschluss gemäß den IPSAS aufstellen und darstellen, eine Diskussion und Analyse des Abschlusses aufstellen müssen. Dies bedeutete, dass die Diskussion und Analyse des Abschlusses die gleiche Stellung wie die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS haben würde, auch wenn sie sich auf eine Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke bezöge.
- GE5. Bei der Entwicklung des Standardentwurfs bedachte das IPSASB, dass die Diskussion und Analyse des Abschlusses zusätzliche Informationen liefert, die benötigt werden, um die Ziele des Abschlusses zu erfüllen. Darüber hinaus vertrat das IPSASB die Auffassung, dass Vorteile der Bereitstellung einer Diskussion und Analyse des Abschlusses die Kosten für deren Aufstellung überwiegt, da die Informationen bei der Aufstellung des Abschlusses verwendet werden und auf die spezifischen Umstände der Einheit zugeschnitten sind. Das IPSASB schlug daher vor, dass die Diskussion und Analyse des Abschlusses von allen Einheiten, die ihre Abschlüsse in Übereinstimmung mit den IPSAS aufstellen, aufgestellt werden sollte.
- GE6. Einige Antwortende des Standardentwurfs äußerten Bedenken, dass die Einheiten nicht in der Lage sein könnten, die Einhaltung der auf den Abschluss anwendbaren IPSAS zu garantieren, wenn sie die vorgeschlagenen Vorschriften des Standardentwurfs (falls als IPSAS veröffentlicht) nicht befolgen. Insbesondere waren die Antwortenden besorgt, dass die Diskussion und Analyse des Abschlusses immer noch als Teil des IPSAS-Berichtsrahmens angesehen werden könnte, obwohl der Standardentwurf ausdrücklich feststellt, dass die Diskussion und Analyse des Abschlusses kein Bestandteil des Abschlusses ist. Einige der Antwortenden meinten, dass dies kein Problem wäre, wenn der Standardentwurf zu einer nicht maßgeblichen Leitlinie, z. B. Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP), weiterentwickelt werden würde.
- GE7. Das IPSASB prüfte, ob der Standardentwurf zu einem IPSAS oder zu LEP weiterentwickelt werden sollte. Das IPSASB hat dieses Thema im Zusammenhang mit der Frage erörtert, ob maßgebliche Verlautbarungen für die Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke entwickelt werden können, eine Frage, zu der die Mitglieder unterschiedliche Ansichten hatten. Das IPSASB stellte fest, dass der Anwendungsbereich seines *Rahmenkonzepts* nicht auf Abschlüsse für allgemeine Zwecke begrenzt ist.

- GE8. Antwortende auf den Standardentwurf waren unterschiedlicher Meinungen, wobei eine knappe Mehrheit gegen die Entwicklung zum IPSAS war. Von denjenigen, die sich nicht für die Veröffentlichung eines IPSAS aussprachen, vertrat die Mehrheit der Antwortenden eindeutig die Ansicht, dass sie als Leitlinien veröffentlicht werden sollten, ähnlich wie die vorgeschlagenen LEP, *Berichterstattung über die langfristige Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit*.
- GE9. Als ein gut etablierter Bereich der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke würde eine maßgebliche Verlautbarung zur Diskussion und Analyse des Abschlusses den Einheiten helfen, das Ziel der Rechenschaftspflicht für die Finanzberichterstattung zu erreichen, da sie den Adressat:innen einen Einblick in die operativen Aktivitäten der Einheit aus der Perspektive der Einheit selbst ermöglichen würde. Die Diskussion und Analyse des Abschlusses dient der Erläuterung des Abschlusses, ist aber nicht Teil des Abschlusses und daher für eine Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes nicht erforderlich.
- GE10. Alles in allem entschied das IPSASB, dass der Standardentwurf zu LEP werden sollte. Das IPSASB ist der Ansicht, dass diese LEP nützliche Leitlinien für Einheiten bieten und dass ihre flexible Anwendung Einheiten in Rechtsordnungen mit lokalen Vorschriften oder Verordnungen zugutekommen könnte. Es wird auch die Vergleichbarkeit zwischen Einheiten fördern, die eine Diskussion und Analyse in ihren Abschlüssen darstellen. Darüber hinaus ist das IPSASB der Ansicht, dass die LEP Einheiten die es nicht gewohnt sind, eine Diskussion und Analyse des Abschlusses darzustellen, ermutigen könnte, den Adressat:innen diese Informationen zur Verfügung zu stellen.
- GE11. Da die Diskussion und Analyse des Abschlusses dazu beiträgt, das Ziel der Rechenschaftspflicht in der Finanzberichterstattung zu erreichen, beschloss das IPSASB, dass es die Autorität dieser Verlautbarung über die Diskussion und Analyse des Abschlusses in Zukunft in Betracht ziehen sollte.

Zukunftsbezogene Informationen

- GE12. Das IPSASB prüfte, ob es einer Einheit empfehlen sollte, zukunftsbezogene Informationen, wie Prognosen, anzugeben. Das IPSASB erkannte die Bedenken an, dass die Bereitstellung zukunftsbezogener Informationen in einigen Rechtsordnungen als Signal für politische Absichten oder als Verpflichtung einer Einheit des öffentlichen Sektors zu bestimmten künftigen Maßnahmen angesehen werden könnte. Darüber hinaus hängt die Frage, ob zukunftsbezogene Informationen in die Diskussion und Analyse des Abschlusses aufgenommen werden können, von dem regulatorischen und haushaltspolitischen Berichtsfeld ab, in dem die betreffende Einheit tätig ist. Einige Mitglieder vertraten die Ansicht, dass die Nichtaufnahme von zukunftsbezogenen Informationen die Fähigkeit der Diskussion und Analyse des Abschlusses, die Entscheidungsfindung der Adressat:innen zu unterstützen, beeinträchtigen könnte, weshalb ihre Aufnahme empfohlen werden sollte. Alles in allem hat das IPSASB jedoch beschlossen, nicht zu empfehlen, dass eine Einheit zukunftsbezogene Informationen angibt, obwohl solche Informationen bereitgestellt werden können, wenn eine Einheit dies wünscht.

Implementierungsleitlinien und erläuternde Beispiele

- GE13. Standardentwurf 47 umfasste Implementierungsleitlinien zu qualitativen Eigenschaften und erläuternde Beispiele in Bezug auf Informationen über den Abschluss einer Einheit sowie Abweichungen und Trends. Das IPSASB entschied, die Implementierungsleitlinien und erläuternden Beispiele zu streichen, da sich die Einheiten, die eine Diskussion und Analyse des Abschlusses aufstellen, auf die Leitlinien in den LEP fokussieren sollen. Außerdem beobachtete das IPSASB, dass Best-Practice-Beispiele auch von anderen Quellen zur Verfügung gestellt werden.

Überarbeitung von LEP 2 infolge des vom IPSASB im April 2016 veröffentlichten Standardentwurfs *Die Anwendbarkeit der IPSAS*

- GE14. Das IPSASB hat im April 2016 *Die Anwendbarkeit der IPSAS* veröffentlicht. Durch diese Verlautbarung werden die Verweise in allen IPSAS wie folgt geändert:
- (a) die Standardparagrafen über die Anwendbarkeit der IPSAS auf „Einheiten des öffentlichen Sektors, die keine staatlichen Wirtschaftsunternehmen sind“ werden aus dem Abschnitt über den Anwendungsbereich jedes Standards gestrichen;
 - (b) der Begriff „staatliche Wirtschaftsunternehmen“ wird durch den Begriff „kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors“ ersetzt, wo dies sachgerecht ist; und
 - (c) Paragraph 10 des *Vorworts zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* wird durch eine positive Beschreibung der Einheiten des öffentlichen Sektors, für die die IPSAS vorgesehen sind, geändert.

Die Gründe für diese Änderungen sind in den Grundlagen für die Entscheidungsfindung zu IPSAS 1 dargelegt.

LEP 3 – BERICHTERSTATTUNG ÜBER INFORMATIONEN ZUR DIENSTLEISTUNGSERBRINGUNG

Entwicklung dieser LEP

Diese Fassung enthält Änderungen, die sich aus den bis zum 31. Januar 2025 veröffentlichten IPSAS und LEP ergeben.

Die LEP 3, *Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung*, wurden im März 2015 veröffentlicht.

Seitdem wurden die LEP 3 durch die folgenden IPSAS und LEP geändert:

- *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien* (veröffentlicht im Mai 2023)
- *Die Anwendbarkeit der IPSAS* (veröffentlicht im April 2016)

Verzeichnis der geänderten Paragraphen in LEP 3

Betroffener Paragraph	Wie betroffen	Betroffen von
3	Gestrichen	<i>Die Anwendbarkeit der IPSAS April 2016</i>
IL1	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
IL2	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
IL3	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
IL4	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
EB4	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
EB5	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
EB6	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
EB7	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>
EB8	Hinzugefügt	<i>Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien Mai 2023</i>

LEP 3, BERICHTERSTATTUNG ÜBER INFORMATIONEN ZUR DIENSTLEISTUNGSERBRINGUNG

INHALT

	Paragraph
Zielsetzung.....	1
Status und Anwendungsbereich	2–7
Definitionen	8–26
Wirksamkeit.....	10
Effizienz.....	11–12
Input.....	13–14
Output	15–16
Ergebnisse.....	17–19
Leistungskennzahlen.....	20–22
Leistungsziele	23–26
Grenzen der Berichterstattung	27–28
Jährliche Berichterstattung und Berichtsperiode.....	29–31
Grundsätze für die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung.....	32–37
Wahl der Informationen zur Dienstleistungserbringung.....	38–71
Auszuweisende Informationen	38–57
Anzugebende Informationen.....	58–71
Position der Informationen zur Dienstleistungserbringung.....	72–75
Organisation der Informationen zur Dienstleistungserbringung	76–82
Grundlagen für die Entscheidungsfindung	
Implementierungsleitlinien	
Erläuternde Beispiele	

Zielsetzung

1. Die Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) stellen Leitlinien zur Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung in Finanzberichten für allgemeine Zwecke bereit. Bei Informationen zur Dienstleistungserbringung handelt es sich um Informationen über die Dienstleistungen, die die Einheit bereitstellt, die Leistungsziele und das Ausmaß der Erreichung dieser Ziele. Informationen zur Dienstleistungserbringung helfen Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke (im Folgenden „Adressat:innen“ genannt) die Effizienz und Wirksamkeit der Dienstleistungen der Einheit zu beurteilen.

Status und Anwendungsbereich

2. Die Berichterstattung von Informationen gemäß dieser LEP ist bewährte Praxis. Eine Einheit, die Bericht über Informationen zur Dienstleistungserbringung erstattet, sollte darauf hinarbeiten, den Grundsätzen in diesen LEP zu folgen. Damit der Abschluss einer Einheit als gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor (IPSAS) aufgestellt gilt, ist die Einhaltung dieser LEP nicht verpflichtend.
3. Obwohl diese LEP nicht direkt auf kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors anwendbar sind, sind die von einer kommerziellen Einheit des öffentlichen Sektors, die von einer berichtenden Einheit beherrscht wird, erbrachten Dienstleistungen im Anwendungsbereich dieser LEP.
4. Informationen zur Dienstleistungserbringung gelten nur als im Einklang mit diesen LEP, wenn sie mit allen Grundsätzen dieser LEP im Einklang stehen.
5. Diese LEP geben Informationen vor, die darzustellen sind. Eine Einheit kann zusätzliche Informationen darstellen, wenn solche Informationen für das Erreichen der Ziele der Finanzberichterstattung nützlich sind und die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung erfüllen.
6. In einigen Rechtsordnungen ist die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung durch Rechtsvorschriften oder Verordnungen vorgeschrieben. Einheiten wird empfohlen, dass sie die Informationen über den Einfluss solcher Vorschriften auf die Einhaltung dieser LEP angeben.
7. Eine Rechtsordnung kann Vorschriften für die Berichterstattung zur Dienstleistungserbringung festlegen, die über die Leitlinien dieser LEP hinausgehen. Dazu könnten beispielsweise eine genauere Spezifizierung der geforderten Informationsorganisation, Anforderungen an eine größere Anzahl von anzuzeigenden oder anzugebenden Informationen bzw. spezifische Leistungskennzahlen oder spezifische Arten von Leistungen gehören, die dargestellt werden müssen. In diesem Fall wird die Einheit ermutigt, sicherzustellen, dass Informationen gemäß dieser Leitlinie und den Vorschriften der jeweiligen Rechtsordnung dargestellt werden.

Definitionen

8. Die folgenden Begriffe werden in diesen LEP mit der angegebenen Bedeutung verwendet:
Wirksamkeit ist die Beziehung zwischen tatsächlichen Ergebnissen und Dienstleistungszielen.
Effizienz ist die Beziehung zwischen (a) Inputs und Outputs oder (b) Inputs und Ergebnissen.
Inputs sind die Ressourcen, die von einer Einheit verwendet werden, um Outputs bereitzustellen.
Outputs sind die von der Einheit an Empfänger:innen außerhalb der Einheit bereitgestellten Dienstleistungen.
Ergebnisse sind Auswirkungen auf die Gesellschaft, die infolge der Outputs der Einheit entstehen oder ihnen vernünftigerweise zuordenbar sind.
Leistungskennzahlen sind quantitative Maßnahmen, qualitative Maßnahmen bzw. qualitative Beschreibungen der Art, wie die Einheit, und des Ausmaßes, in dem sie Ressourcen verwendet, Dienstleistungen bereitstellt und ihre Leistungsziele erreicht.
Ein Leistungsziel ist eine Beschreibung des geplanten Resultats bzw. der geplanten Resultate, die eine Einheit anstrebt zu erreichen, ausgedrückt in Inputs, Outputs, Ergebnissen und Effizienz.
9. Die Implementierungsbeispiele, die den LEP 3 beigefügt sind, veranschaulichen die oben genannten Begriffe.

Wirksamkeit

10. Bei der Berichterstattung zur ihrer Wirksamkeit berichtet die Einheit das Ausmaß, in dem eines oder mehrere ihrer Leistungsziele erreicht wurde(n). Je wirksamer eine Einheit als Dienstleistende tätig ist, umso besser werden ihre tatsächlichen Resultate im Vergleich zu ihren geplanten Resultaten sein.

Effizienz

11. Eine Effizienzkennzahl kann verwendet werden, um zu zeigen, wenn eine Dienstleistung mehr (oder weniger) effizient bereitgestellt wird im Vergleich zu einem Referenzwert, wie:
 - (a) bisherige Berichtsperioden;
 - (b) Erwartungen;
 - (c) vergleichbare Dienstleistende; oder
 - (d) Benchmarks.
12. Wenn die gleiche Quantität und Qualität an Outputs zu geringeren Kosten als zuvor produziert werden kann, dann hat sich die Produktionseffizienz verbessert und eine Effizienzkennzahl, die diese Art von Effizienzsteigerung ausweisen soll, zeigt eine Verbesserung an. Ähnlich verhält es sich, wenn sich die Qualität einer Dienstleistung so verbessert, dass die erzielten Ergebnisse besser sind als die zuvor erzielten, wobei andere Variablen wie die Quantität der Dienstleistung (Outputs) und die Kosten konstant bleiben, dann stellt dies eine Effizienzsteigerung dar und eine Effizienzkennzahl, die diese Art von Effizienzsteigerung erfassen soll, zeigt eine Verbesserung an. Der umgekehrte Fall – die Qualität nimmt ab, so dass die Ergebnisse schlechter sind, während andere Variablen wie die Quantität der Dienstleistung (Outputs) und die Kosten konstant bleiben – würde auf eine weniger effiziente Dienstleistungserbringung hindeuten.

Input

13. Zu den Ressourcen, die verwendet werden, um Outputs zu produzieren zählen unter anderem:
 - (a) Humankapital oder Arbeit;
 - (b) Anlagegüter wie Grundstücke, Gebäude und Fahrzeuge;
 - (c) Zahlungsmittel und andere finanzielle Vermögenswerte; und
 - (d) immaterielle Vermögenswerte wie geistiges Eigentum.
14. Inputs können in Form von angefallenen Kosten oder zur Produktion von Outputs verwendeten Mengen angegeben werden.

Output

15. An externe Empfänger:innen durch eine Einheit bereitgestellte Dienstleistungen umfassen:
 - (a) direkt an Einzelpersonen oder Institutionen bereitgestellte Dienstleistungen – zum Beispiel Dienstleistungen im Bereich Gesundheit oder Bildung oder die Bereitstellung von Gütern wie Essen oder Bücher;
 - (b) indirekt an Einzelpersonen oder Institutionen bereitgestellte Dienstleistungen – zum Beispiel Dienstleistungen, die darauf abzielen, eine Gemeinde, eine Institution, ein Land oder Gemeinschaftswerte und -rechte zu entwickeln, fördern, schützen oder verteidigen;
 - (c) Transfers an Einzelpersonen und Institutionen – zum Beispiel Zahlungsmitteltransfers und die Bereitstellung wirtschaftlicher Anreize wie Steueranreize;
 - (d) Richtlinien, Verordnungen oder Rechtsvorschriften zur Erreichung von Zielen der öffentlichen Ordnung, z. B. einnahmenbezogene Rechtsvorschriften und deren Durchsetzung; und
 - (e) Eintreibung von Steuern und anderen Einnahmen.
16. Der Empfang von Dienstleistungen durch Empfänger:innen außerhalb der Einheit ist ein entscheidender Faktor bei der Entscheidung, ob es sich bei den Dienstleistungen um Outputs handelt und nicht um Dienstleistungen, die intern als Teil der Produktion von Outputs einer Einheit verbraucht werden.

Ergebnisse

17. Bei den Ergebnissen einer Einheit kann es sich um Auswirkungen auf die Gesellschaft als Ganzes oder um Auswirkungen auf bestimmte Gruppen oder Institutionen innerhalb der Gesellschaft handeln. Bei den Ergebnissen könnte es sich um relativ direkte Auswirkungen auf die Empfänger:innen der Dienstleistungen der Einheit handeln. Sie könnten auch Auswirkungen auf andere haben, die nicht Empfänger:innen der Dienstleistungen der Einheit sind, aber indirekt von diesen Dienstleistungen profitieren.
18. Zu den Ergebnissen können beispielsweise Veränderungen des Bildungsniveaus in der Gesellschaft, Veränderungen der Armut und der Kriminalitätsrate oder Veränderungen des Gesundheitszustands verschiedener gesellschaftlicher Gruppen gehören.

19. Es kann ein starker, direkter Kausalzusammenhang zwischen den Handlungen einer Einheit und ihren Ergebnissen bestehen, doch ist dies nicht immer der Fall. Faktoren, die sich der Kontrolle der Einheit entziehen, können das Erreichen der Ergebnisse entweder behindern oder erleichtern.

Leistungskennzahlen

20. Inputs, Outputs, Ergebnisse, Effizienz und Wirksamkeit sind Arten von Leistungskennzahlen.
21. Bei den Leistungskennzahlen kann es sich um quantitative Größen handeln, z. B. die Anzahl des erbrachten Outputs, die Kosten der Dienstleistungen, die für die Erbringung einer Dienstleistung benötigte Zeit oder ein numerisches Ziel für ein Ergebnis. Bei den Leistungskennzahlen kann es sich um quantitative Größen handeln – z. B. Beschreibungen wie schlecht/gut/ausgezeichnet oder zufriedenstellend/unzufriedenstellend, die die Bewertung der Dienstleistungsqualität durch Dienstleistungsempfänger:innen, Bürger:innen oder Expert:innen enthalten können. Die Verwendung von quantitativen und qualitativen Messgrößen kann Adressat:innen helfen bei:
 - (a) der Beurteilung, ob Leistungsziele erreicht wurden; und
 - (b) dem Vergleich zwischen Perioden und Einheiten bei der Dienstleistungserbringung.
22. Eine Leistungskennzahl kann auch eine qualitative Beschreibung sein. Eine qualitative Beschreibung kann notwendig sein, um Adressat:innen relevante und verständliche Informationen zur Dienstleistungserbringung bereitzustellen, wenn eine bestimmte Dienstleistung ein hohes Niveau an Komplexität und Ermessen erfordert.

Leistungsziel

23. Leistungsziele können mittels Leistungskennzahlen wie Inputs, Outputs, Ergebnisse oder Effizienz oder mittels einer Kombination aus einer oder mehrerer dieser vier Leistungskennzahlen angegeben werden. Ein Leistungsziel kann auch durch eine narrative Beschreibung eines gewünschten zukünftigen Zustands, der aus einer Bereitstellung von Dienstleistungen resultiert, angegeben werden.
24. Leistungsziele sind im Allgemeinen spezifisch, messbar, erreichbar, realistisch und zeitgebunden.
25. Die Leistungsziele einer Einheit können alle durch dieselbe Art von Leistungskennzahl ausgedrückt werden, z. B. alle in Form von Ergebnissen. Sie können auch durch verschiedene Arten von Leistungskennzahlen ausgedrückt werden; so können einige der Leistungsziele in Ergebnissen ausgedrückt werden, während andere in Outputs bzw. Inputs ausgedrückt werden.
26. Eine einzelne Dienstleistung kann zur Erreichung eines oder mehrerer Leistungsziele beitragen. Mehrere Dienstleistungen können zur Erreichung desselben Leistungsziels beitragen.

Grenzen der Berichterstattung

27. Die Grenze der Berichterstattung der Einheit sollte bei der Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung die gleiche sein wie jene, die im Abschluss verwendet wurde.
28. Die dargestellten Leistungskennzahlen werden für die eigenen Leistungsziele der beherrschenden Einheit relevant sein. Im Gegensatz zum konsolidierten Abschluss, in dem die Finanzen der beherrschten Einheit zusammengefasst werden, sind die von einer beherrschenden Einheit berichteten Informationen zur Dienstleistungserbringung in der Regel keine Kombination der von den beherrschten Einheiten berichteten Dienstleistungen.

Jährliche Berichterstattung und Berichtsperiode

29. Über die Informationen zur Dienstleistungserbringung sollte zumindest jährlich Bericht erstattet werden.
30. Die Informationen zur Dienstleistungserbringung sollten die gleiche Berichtsperiode umfassen wie der Abschluss. Eine Betrachtung der Bedürfnisse der Adressat:innen und eine Bewertung der Kosten und des Nutzens können jedoch darauf hindeuten, dass die Berichtsperiode eine andere sein sollte als die, die den Abschluss der Einheit abdeckt. Das kann zum Beispiel der Fall sein, wenn Informationen zur Dienstleistungserbringung, die von einer beherrschenden Einheit dargestellt werden, auf Informationen zur Dienstleistungserbringung basieren, über die beherrschte Einheiten Bericht erstatteten, die eine unterschiedliche Berichtsperiode haben.
31. Leistungsziele können Perioden erfordern, die länger als ein Jahr sind, um sie zu erreichen. Adressat:innen werden Informationen zum Fortschritt des mehrjährigen Leistungsziels benötigen. Paragraph 53 behandelt die Art der Informationen zur Dienstleistungserbringung, die dargestellt werden können, um den jährlichen Fortschritt des mehrjährigen Leistungsziels zu zeigen.

Grundsätze für die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung

32. Eine Einheit sollte Informationen zur Dienstleistungserbringung darstellen, die zu Zwecken der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung für Adressat:innen nützlich sind. Die Darstellung sollte es den Adressat:innen ermöglichen, das Ausmaß, die Effizienz und Wirksamkeit der Dienstleistungserbringung der Einheit zu beurteilen. Sie sollte für die Leistungsziele der Einheit angemessen sein und die Beziehung zwischen den Leistungszielen der Einheit und der Erreichung klarer machen.
33. In Kombination mit den Informationen im Abschluss einer Einheit sollten die Informationen zur Dienstleistungserbringung die Adressat:innen in die Lage versetzen, die Finanzen der Einheit im Kontext der Erreichung ihrer Leistungsziele und umgekehrt zu beurteilen.
34. Die dargestellten Informationen zur Dienstleistungserbringung sollten die spezifischen Umstände der Einheit berücksichtigen, wie
 - (a) die Dienstleistungen, die die Einheit bereitstellt;
 - (b) die Art der Einheit; und
 - (c) das regulatorische Umfeld, in dem die Einheit tätig ist.
35. Die Darstellung der Informationen zur Dienstleistungserbringung sollte die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung erreichen, während die gängigen Einschränkungen auf Informationen in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke angewendet werden. (Das *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors* (das Rahmenkonzept) beschreibt die qualitativen Eigenschaften und gängigen Einschränkungen.)
36. Die Zusammenfassung oder Aufgliederung von Informationen zur Dienstleistungserbringung sollte auf einem Level erfolgen, das ein aussagekräftiges Verständnis der Dienstleistungserbringung der Einheit vermittelt. Der Zusammenfassungsgrad sollte nicht so hoch sein, dass die Dienstleistung verborgen oder verschleiert wird, während der Aufgliederungsgrad nicht so niedrig sein sollte, dass detaillierte Aufstellungen entstehen, die ebenfalls die Leistung verschleiern und die Verständlichkeit verringern. Die berichteten Informationen sollten so spezifisch sein, dass die Adressat:innen die Einheit für ihre Dienstleistungserbringung zur Rechenschaft ziehen können, insbesondere für ihre Leistung in Bezug auf ihre Leistungsziele.
37. Die Vergleichbarkeit mit anderen Einheiten kann im Zusammenhang mit Informationen zur Dienstleistungserbringung schwierig sein, da unterschiedliche Dienstleistungen erbracht werden. Selbst wenn zwei Einheiten genau dieselbe Dienstleistung erbringen, können sie unterschiedliche Leistungsziele haben, was dazu führt, dass sie unterschiedliche, nicht vergleichbare Leistungskennzahlen berichten müssen. Die Vergleichbarkeit zwischen den Einheiten muss möglicherweise gegen die Relevanz abgewogen werden, so dass die Leistungsziele und die damit verbundenen Leistungskennzahlen so gewählt werden, dass sie für die Situation der Dienstleistungserbringung der Einheit relevant sind. Alternativ können die Bedürfnisse der Adressat:innen darauf hindeuten, dass Leistungskennzahlen, die mit denen anderer Einheiten, die dieselben Dienstleistungen erbringen, vergleichbar sind, für die Einheit relevant sind und die beiden qualitativen Eigenschaften – Vergleichbarkeit und Relevanz – sind aufeinander abgestimmt.

Wahl der Informationen zur Dienstleistungserbringung

Auszuweisende Informationen

38. Die folgenden Informationen sollten dargestellt werden:
 - (a) Leistungsziele;
 - (b) Leistungskennzahlen; und
 - (c) Gesamtkosten der Dienstleistungen.
39. In Bezug auf Leistungskennzahlen und die Gesamtkosten der Dienstleistungen sollte die Einheit folgendes darstellen:
 - (a) die geplanten und tatsächlichen Informationen für die Berichtsperiode; und
 - (b) tatsächliche Informationen für die vorherige Berichtsperiode.
40. Wenn Informationen zur Dienstleistungserbringung Informationen enthalten, die auch im Abschluss enthalten sind, sollten Querverweise auf den Abschluss dargestellt werden, damit die Adressat:innen die Informationen im Zusammenhang mit den im Abschluss ausgewiesenen Finanzinformationen beurteilen können.
41. Informationen, die in den Rechtsvorschriften und Planungsdokumenten einer Einheit zu finden sind (Haushaltsplan, Leitbild, Strategieplan, Finanzierungsvereinbarungen, Unternehmensplan, usw.), helfen in der Regel bei der Ermittlung der Leistungsziele und Leistungskennzahlen, die für die Einheit relevant sind.

Leistungsziele

42. Wenn sich die Leistungsziele der Einheit ändern, sollten die dargestellten Informationen die Änderung widerspiegeln. Eine Einheit kann zum Beispiel anfangs Leistungsziele in Bezug auf die Erhöhung des Inputs oder Outputs der Dienstleistungen haben und sich später stattdessen auf die Verbesserung der Effizienz oder Wirksamkeit fokussieren. Diese Änderung sollte in den Informationen zur Dienstleistungserbringung, die die Einheit darstellt, widerspiegelt werden.

Leistungskennzahlen

43. Ermessen wird benötigt, um die passendsten Leistungskennzahlen festzulegen, über die Bericht erstattet werden soll. Der übergeordnete Grundsatz besagt, dass die Kennzahlen auf der Grundlage ihrer Bedeutung für die Adressat:innen und ihrer Nützlichkeit für die Beurteilung der Leistungen der Einheit im Hinblick auf ihre Leistungsziele ausgewählt werden sollten. Damit die Leistungskennzahlen relevant sind, sollten sie in direktem Zusammenhang mit einem oder mehreren Leistungsziel(en) der Einheit stehen. Die Abstimmung zwischen den verschiedenen dargestellten Indikatoren – z. B. zwischen Input-, Output- bzw. Ergebnisleistungskennzahlen – und den Leistungszielen hilft den Adressat:innen, die Beziehung zwischen Ressourcen und Resultaten zu bewerten und festzustellen, wie die Ressourcenverfügbarkeit das Erreichen der Leistungsziele beeinflusst haben könnte.
44. Die dargestellten Leistungskennzahlen sollten es den Adressat:innen ermöglichen, zu beurteilen, wie effizient und wirksam die Einheit ihre Ressourcen zur Erbringung von Dienstleistungen und zur Erreichung ihrer Leistungsziele eingesetzt hat.
45. Wenn eine Einheit geplante Leistungskennzahlen veröffentlicht hat, werden die tatsächlich dargestellten Leistungskennzahlen in der Regel mit den zuvor veröffentlichten übereinstimmen. Die Einheiten, die ihre Haushaltsinformationen veröffentlichen und IPSAS 24, *Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen*, anwenden, sollten die Beziehung zwischen diesen Informationen und den Informationen zur Dienstleistungserbringung, über die sie Bericht erstatten, berücksichtigen.
46. Eine Einheit wird ermutigt, Informationen über die angestrebten Ergebnisse und die in Bezug auf diese Ergebnisse erzielten Erfolge darzustellen.
47. Es kann eine große Anzahl von Leistungskennzahlen geben, die für die Leistungsziele einer Einheit dargestellt werden können. Um sicherzustellen, dass die Informationen verständlich sind und die Adressat:innen nicht überfordert werden, müssen die Einheiten in der Regel nur einige wenige wesentliche Leistungskennzahlen ermitteln, die den Bedürfnissen der Adressat:innen nach Informationen, die den Zielen der Finanzberichterstattung entsprechen, am besten entsprechen.
48. Leistungskennzahlen, die eine Quantifizierung beinhalten, sollten zuverlässig gemessen werden können. Wenn Leistungskennzahlen durch ein Transaktionsverarbeitungssystem generiert werden können, wird die Verwendung eines solchen Systems die Nachvollziehbarkeit und Zeitnähe der berichteten Informationen unterstützen.
49. Bei der Auswahl der Leistungskennzahlen sollten die Einheiten sicherstellen, dass die dargestellten Kennzahlen eine repräsentativ getreue Beschreibung der Erreichung der Leistungsziele liefern. Es kann zu Konflikten zwischen verschiedenen Aspekten der Dienstleistungserbringung kommen, so dass sich ein Aspekt verbessert, während sich ein anderer verschlechtert. Die dargestellten Informationen sollten neutral sein. Einheiten sollten jede Tendenz zur Darstellung von Leistungskennzahlen vermeiden, die in Bezug auf die Berichterstattung von positiven Ergebnissen beeinflusst wurden. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die qualitativen Eigenschaften erfüllt sind und die Adressat:innen darauf vertrauen können, dass die Leistungskennzahlen die Dienstleistungserbringung der Einheit getreu darstellen.
50. Bei der Auswahl der Leistungskennzahlen wird die Erleichterung der Maßnahmen wahrscheinlich eine Rolle spielen, aber sie sollte den Bedürfnissen der Adressat:innen untergeordnet sein. Die dargestellten Leistungskennzahlen sollten die leicht bewertbaren Dimensionen nicht übermäßig hervorheben.
51. In manchen Situationen sollte eine qualitative Beschreibung (auch narrative Informationen genannt) als Leistungskennzahl dargestellt werden. Dies könnte der Fall sein, wenn sich die Erreichung von Leistungszielen nicht auf eine kleine Anzahl von quantitativen oder qualitativen Maßnahmen reduzieren lassen, weil die Dienstleistung:
- (a) komplex ist;
 - (b) zusammenhängende Faktoren involviert; und
 - (c) eine große Anzahl an verschiedenen möglichen Indikatoren für Erfolg oder Fortschritt involviert, die alle eine Ermessensentscheidung über ihre relative Bedeutung erfordern.
52. Die über eine bestimmte Dienstleistung berichteten Informationen können eine oder mehrere verschiedene Arten von Leistungskennzahlen umfassen: quantitative Maßnahmen, qualitative Maßnahmen bzw. qualitative Beschreibungen.

Mehrfährige Leistungsziele und -kennzahlen

53. Der verlängerte Zeitrahmen mehrjähriger Leistungsziele sollte kein Hindernis für die Berichterstattung über mehrjährige Ziele und die Angabe von Fortschritten auf dem Weg zu deren Erreichung sein, auch wenn möglicherweise Methoden entwickelt werden müssen, um auf kosteneffiziente Weise über Fortschritte zu berichten. Alternative oder stellvertretende Größen, die den Fortschritt bei der Erreichung des Leistungsziels anzeigen, können unter Umständen kurzfristig dargestellt werden, bis Informationen über die Erreichung des mehrjährigen Ziels verfügbar sind. Wenn eine Einheit beispielsweise sowohl jährliche Outputs als auch längerfristige, mehrjährige Ergebnisse für einen oder mehrere Leistungsbereiche festlegt, kann es möglich sein, die jährliche Berichterstattung über die Outputs als Indikator für den Fortschritt bei der Erreichung der Ergebnisse zu betrachten und die tatsächlichen Ergebnisse weniger häufiger zu berichten.

Gesamtkosten der Dienstleistungen und aufgegliederte Kosteninformationen

54. Zusätzlich zur Darstellung der Gesamtkosten der Dienstleistungen kann sich eine Einheit auch dafür entscheiden, aufgegliederte Kosteninformationen darzustellen. Bei den aufgegliederten Kosteninformationen könnte es sich zum Beispiel um Kosten handeln, die sich auf individuelle Leistungsziele, Ergebnisse, Dienstleistungsbereiche, individuelle Dienstleistungen, die Kosten für Outputs oder Kosten für bestimmte Inputs beziehen. Die Bewertung der Effizienz durch die Adressat:innen kann durch die Bereitstellung von Kosten in Bezug auf Outputs oder Ergebnisse unterstützt werden.

Geplante und tatsächliche Leistungen

55. Geplante und tatsächliche Informationen zur Dienstleistungserbringung sollten konsistent berichtet werden, um den Adressat:innen die Beurteilung der Wirksamkeit zu erleichtern. Wo immer möglich, sollten die Einheiten über dieselben Leistungskennzahlen mit derselben Methodik und denselben Parametern für ihre Berechnung berichten, wie sie vor Beginn der Berichtsperiode festgelegt wurden. Dies ermöglicht den Adressat:innen einen Vergleich der tatsächlichen Leistung mit der geplanten Leistung am Abschlussstichtag.
56. Die Konsistenz der Leistungskennzahlen über mehrere Jahre hinweg erleichtert die langfristige Trendanalyse. Eine solche Konsistenz sollte jedoch nicht auf Kosten der folgenden Punkte verfolgt werden:
- (a) Verbesserung der Qualität der Leistungskennzahlen; oder
 - (b) Angleichung von Indikatoren mit geänderten Erwartungen der Stakeholder:innen.
57. Eine Einheit muss sich möglicherweise mit der Frage befassen, wie sie über Änderungen der geplanten Dienstleistungserbringung, die während der Berichtsperiode eingetreten sind, berichten soll. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Stakeholder:innen ihre Erwartungen an die Dienstleistungserbringung während der Berichtsperiode überarbeiten, was zu einer Änderung der Leistungsziele führt. Diese Leistungsziele können sich auch infolge eines Zusammenschlusses im öffentlichen Sektor ändern, wenn die Rechenschaftspflicht für Dienstleistungen von einer Einheit auf eine andere übertragen wird oder wenn die Berichterstattung über Dienstleistungen erfolgen muss, die zuvor von zwei verschiedenen Einheiten erbracht wurden und nun von einer einzigen, verschmolzenen Einheit erbracht wird. In diesen Fällen kann es für die Einheit möglich sein, sowohl über die ursprünglichen als auch über die geänderten Leistungsziele zu berichten. Der Grund für die Änderungen und ihre Auswirkungen könnten in der narrativen Diskussion und Analysen dargelegt werden, damit die Adressat:innen die Informationen erhalten, die sie benötigen, um die Gründe für die Abweichungen zwischen den Leistungszielen zu Beginn der Berichtsperiode und den tatsächlich erreichten Zielen zu verstehen und gleichzeitig den Grad der tatsächlichen Erreichung der aktuelleren, überarbeiteten Leistungsziele nachzuvollziehen.

Anzugebende Informationen

58. Ermessen wird benötigt, um zu entscheiden, welche Informationen angegeben werden sollen, damit die Adressat:innen:
- (a) die Grundlagen der dargestellten Informationen zur Dienstleistungserbringung verstehen; und
 - (b) einen prägnanten Überblick über die Dienstleistungserbringung der Einheit erhalten, der die wichtigsten Punkte hervorhebt, die für ihre Beurteilung der Dienstleistungserbringung relevant sind.

Basis der angezeigten Informationen zur Dienstleistungserbringung

59. Eine Einheit sollte ausreichende Informationen auf der Grundlage der dargestellten Informationen zur Dienstleistungserbringung angeben, damit die Adressat:innen beurteilen können, ob die Informationen über die Leistungsziele, die Leistungskennzahlen und die Gesamtkosten die qualitativen Eigenschaften der Finanzberichterstattung erfüllen.
60. Eine Einheit hat Informationen über die Quellen der angezeigten Informationen zur Dienstleistungserbringung anzugeben.

61. Die folgenden Informationen sollten angegeben werden:

- (a) eine Erläuterung der angezeigten Leistungsziele, die beschreibt, wie sie festgelegt wurden, die Notwendigkeit zur Erfüllung und die Beziehung(en) zwischen den Leistungszielen und:
 - (i) den angezeigten Leistungskennzahlen; und
 - (ii) den Gesamtzielen der Einheit.
- (b) eine Erläuterung der Beziehung(en) zwischen verbundenen Leistungskennzahlen. (Zum Beispiel Informationen über das Ausmaß der Übereinstimmung zwischen Input-, Output- bzw. Ergebniskennzahlen, wenn die Inputs und Outputs zur Erreichung eines bestimmten Ergebnisses beitragen.)
- (c) eine Erläuterung der Grundlage für die Zusammenfassung (oder Aufgliederung) von Informationen, die sich mit der Ausführlichkeit der Berichterstattung befasst.

Aufgegliederte Informationen über Kosten

- 62. Wenn sich eine Einheit dazu entscheidet, aufgegliederte Informationen über Kosten darzustellen, dann sollte die Grundlage für die Kostenbestimmung angegeben werden.
- 63. Zu Informationen zur Kostenbestimmung zählen unter anderem:
 - (a) Richtlinien zur Kostenverrechnung;
 - (b) die Behandlung von direkten und indirekten Aufwendungen in Bezug auf Dienstleistungen; bzw.
 - (c) eine Abstimmung oder ein Vergleich zwischen den Kosten der dargestellten Dienstleistungen und den Gesamtkosten.

Angaben der beherrschenden Einheit

- 64. Berichtet eine beherrschende Einheit über Dienstleistungen, die von ihren beherrschten Einheiten erbracht werden, sollte die beherrschende Einheit Informationen angeben, die die jeweiligen Aufgaben und Verantwortlichkeiten für die Dienstleistungserbringung innerhalb der wirtschaftlichen Einheit erklären.

Angaben, wenn die Berichtsperiode unterschiedlich ist

- 65. Beziehen sich die Informationen zur Leistungserbringung auf eine andere Berichtsperiode als die des Abschlusses der Einheit, sind die folgenden Angaben zu machen:
 - (a) die Tatsache, dass die Berichtsperiode nicht mit jener des Abschlusses übereinstimmt;
 - (b) warum es einen Unterschied gibt; und
 - (c) ob Finanzinformationen im Bericht zur Dienstleistungserbringung eingeschlossen werden, entweder
 - (i) die Berichtsperiode des Abschlusses, aus dem die Informationen abgeleitet wurden, gemeinsam mit Informationen, um den Zugang zu diesem Abschluss zu erleichtern; oder
 - (ii) die Quelle der berichteten Finanzinformationen, wenn die Informationen nicht vom Abschluss der Einheit abgeleitet wurden, gemeinsam mit Informationen, um den Zugang zu dieser Quelle zu erleichtern.
- 66. Wenn die Berichtsperiode für Informationen über einige Dienstleistungen von der Berichtsperiode des Berichts zur Dienstleistungserbringung der Einheit abweicht, sind die folgenden Informationen für die Angabe zu berücksichtigen:
 - (a) die betroffenen Dienstleistungen;
 - (b) die anwendbare(n) Berichtsperiode(n); und
 - (c) eine Erläuterung des Unterschieds bzw. der Unterschiede.

Angaben, wenn Informationen separat vom Abschluss dargestellt werden

- 67. Die Paragraphen 72–75 unten behandeln die Position der Informationen zur Dienstleistungserbringung in der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke. Wenn Informationen zur Dienstleistungserbringung separat vom Finanzbericht für allgemeine Zwecke, der den Abschluss enthält, dargestellt werden, sollten die folgenden Informationen dargestellt werden:
 - (a) der Name der Einheit;
 - (b) wenn die Einheit eine beherrschende Einheit ist: eine Beschreibung der Gruppe von Einheiten, die von der berichtenden Einheit beherrscht werden;

- (c) wenn die Einheit eine beherrschte Einheit ist: die Identität der beherrschenden Einheit;
 - (d) der Abschlussstichtag und die von den Informationen zur Dienstleistungserbringung abgedeckte Berichtsperiode;
 - (e) der Abschluss, auf den sich die Informationen zur Dienstleistungserbringung beziehen und für die Adressat:innen benötigten Informationen in ausreichendem Umfang, um den Abschluss zu finden;
 - (f) die Darstellungswährung gemäß IPSAS 4, *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*; und
 - (g) wie gerundet wurde.
68. Wenn Informationen zur Dienstleistungserbringung im Finanzbericht für allgemeine Zwecke, der den Abschluss enthält, dargestellt werden, legt der maßgebliche IPSAS bzw. legen die maßgeblichen IPSAS fest, dass diese Informationen dargestellt werden sollten.

Narrative Diskussion und Analyse

69. Die Einheit sollte zu ihren Informationen zur Dienstleistungserbringung eine narrative Diskussion und Analyse angeben. Die narrative Diskussion und Analyse ergänzt die dargestellten Informationen zur Dienstleistungserbringung, indem sie den Adressat:innen einen Einblick in folgende Aspekte der Einheit ermöglicht:
- (a) Aspekte der Dienstleistungserbringung, die nach Ansicht der Einheit hervorgehoben werden sollten; und
 - (b) Faktoren, die die Dienstleistungserbringung während der Berichtsperiode beeinflusst haben.
70. Die narrative Diskussion und Analyse sollte einen prägnanten Überblick über die Dienstleistungserbringung der Einheit geben, der:
- (a) erörtert, inwieweit die Leistungsziele erreicht worden sind;
 - (b) ausgewogene Erläuterungen zu den dargestellten Informationen liefert, die sowohl positive als auch negative Aspekte der Dienstleistungserbringung der Einheit abdecken; und
 - (c) den Adressat:innen die Beurteilung der Effizienz und Wirksamkeit der Leistungserbringung der Einheit erleichtert.
71. Die Implementierungsbeispiele, die den LEP 3 beigelegt sind, veranschaulichen die Arten von Informationen, die in der narrativen Diskussion und Analyse enthalten sein können.

Position der Informationen zur Dienstleistungserbringung

72. Eine Einheit kann Informationen zur Dienstleistungserbringung wie folgt darstellen:
- (a) als Teil des Finanzberichts für allgemeine Zwecke, der den Abschluss enthält; oder
 - (b) im Finanzbericht für allgemeine Zwecke, der separat veröffentlicht wird.
73. Die folgenden Faktoren sollen bei der Entscheidung berücksichtigt werden:
- (a) das Ausmaß, in dem die Informationen zur Dienstleistungserbringung im Zusammenhang mit den Informationen im Abschluss, einschließlich der Informationen über Haushaltsplan-Haushaltsbudget-Vergleiche, überprüft werden müssen;
 - (b) ob die Bedürfnisse der Adressat:innen und die qualitativen Eigenschaften verbessert werden, wenn die Informationen zur Dienstleistungserbringung im selben Finanzbericht für allgemeine Zwecke wie der Abschluss oder in einem gesonderten Finanzbericht für allgemeine Zwecke enthalten sind;
 - (c) Anwendung der gängigen Informationsbeschränkungen, einschließlich der Frage, ob die Vorteile der Aufnahme der Informationen im selben Finanzbericht für allgemeine Zwecke wie der Abschluss die damit verbundenen zusätzlichen Kosten (falls vorhanden) rechtfertigen; und
 - (d) rechtsordnungsspezifische Anforderungen, die vorschreiben könnten, dass Informationen zur Dienstleistungserbringung entweder im selben Finanzbericht für allgemeine Zwecke wie der Abschluss oder in einem separaten Finanzbericht für allgemeine Zwecke enthalten sein müssen.
74. In Bezug auf Punkt (a) in Paragraph 73 oben dürfte ein wichtiger Faktor bei dieser Entscheidung sein, ob das Hauptziel der Bereitstellung der Informationen zur Dienstleistungserbringung darin besteht:
- (a) Entscheidungen über die Zuteilung von Ressourcen für die Erbringung von Dienstleistungen zu beurteilen, in welchem Fall es wahrscheinlich sinnvoll ist, die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung mit den Abschlüssen zu verbinden, die mit den Haushaltszuweisungen verglichen werden; oder
 - (b) Entscheidungen über politische oder strategische Entscheidungen zu beurteilen, in diesem Fall ist es wahrscheinlich sinnvoll, die Berichterstattung über die Informationen zur Dienstleistungserbringung mit Informationen über die Politik oder Strategie zu verknüpfen.

75. Entscheidet sich eine Einheit dafür, ihre Informationen zur Dienstleistungserbringung in einem vom Abschluss getrennten Finanzbericht für allgemeine Zwecke darzustellen, so ist dieser zeitnah zu veröffentlichen, was in der Regel durch die gleichzeitige Veröffentlichung mit dem Abschluss oder, wenn dies nicht möglich ist, dann sehr zeitnah zur Veröffentlichung des Abschlusses erfolgt.

Organisation der Informationen zur Dienstleistungserbringung

76. Die Organisation der Informationen zur Dienstleistungserbringung innerhalb eines Finanzberichtes für allgemeine Zwecke sollte Adressat:innen in die Lage versetzen:
- (a) die Dienstleistungserbringung einer Einheit zu verstehen, einschließlich der Erreichung der Leistungsziele;
 - (b) die Effizienz und Wirksamkeit der Dienstleistungen der Einheit zu beurteilen; und
 - (c) die Informationen zur Dienstleistungserbringung für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung einzusetzen.
77. Die Informationen zur Dienstleistungserbringung sollten so organisiert sein, dass die Verbindung zwischen den angezeigten Informationen und den folgenden Punkten klar ist:
- (a) Angaben auf der Grundlage der dargestellten Informationen; und
 - (b) narrative Diskussion und Analyse.
78. Eine Möglichkeit zur Organisation der Informationen zur Dienstleistungserbringung ist ein „Bericht zu erbrachten Dienstleistungen“, bei dem die Informationen in tabellarischer oder Berichts-Form dargestellt werden. Ein Bericht zu erbrachten Dienstleistungen kann die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit unterstützen, wenn die dargestellten Leistungskennzahlen quantitative oder qualitative Größen sind, die für mehrere Dienste berichtet werden.
79. Wenn die Informationen zur Dienstleistungserbringung in Form von Erzählungen oder Fallstudien dargestellt werden, ist ein tabellarischer Ansatz wahrscheinlich nicht angemessen. In einigen Fällen ist eine Mischung aus Fallstudien und einer oder mehreren Tabelle(n) oder einem oder mehreren Bericht(en) angemessen.
80. Die Einheiten können mehrere Ebenen der Berichterstattung verwenden, um ein Gleichgewicht zu erreichen, zwischen
- (a) präzise genug, um verständlich zu sein; und
 - (b) hinreichend detailliert in Bezug auf mehrere Aspekte im Zusammenhang mit jedem Leistungsziel.
81. Die Verwendung mehrerer Berichtsebenen ermöglicht die Darstellung einer prägnanten Berichterstattung auf höheren Ebenen und die Darstellung oder Angabe einer detaillierten Berichterstattung auf niedrigeren Ebenen, wo beispielsweise Dienstleistungsbereiche in zwei oder mehrere individuelle Dienstleistungen untergliedert werden können.
82. IPSAS 18, *Segmentberichterstattung*, gilt für die Identifizierung von Segmenten durch Einheiten. Er beschreibt Dienstleistungssegmente und identifizierte Faktoren, die bei der Gruppierung von Dienstleistungen in Segmente für Zwecke der Finanzberichterstattung berücksichtigt werden sollten.

Grundlagen für die Entscheidungsfindung

Diese Grundlagen für die Entscheidungsfindung werden LEP 3 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil derselben.

Hintergrund

Projektbeginn, Konsultationspapier und Entscheidung, Leitlinien zu entwickeln

GE1. Das Projekt des IPSASB zur Berichterstattung über die Dienstleistungserbringung begann mit einer Überprüfung der nationalen Standards, Leitlinien und regulatorischen Anforderungen für die Berichterstattung über die Dienstleistungserbringung (oder deren Äquivalent) aus ausgewählten nationalen Rechtsordnungen, den Vereinten Nationen und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung. Die Rahmenbedingungen für die Berichterstattung über die Dienstleistungserbringung sind in keiner Rechtsordnung identisch, aber es gibt Ähnlichkeiten bei den Informationen über die Dienstleistungserbringung, die berichtet werden. Die Berücksichtigung dieser Ähnlichkeiten und der allgemein verwendeten Begriffe bildete die Grundlage für das Konsultationspapier, *Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung*, das 2011 veröffentlicht wurde. Das Konsultationspapier schlug einen Rahmen, der auf Grundsätzen basiert, für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung und eine Standardterminologie vor.

Entwicklung von Leitlinien zur Empfohlenen Praxis

GE2. Im Jahr 2013 entschied das IPSASB, dass Informationen, die zusätzlich zu jenen im Abschluss dargestellt werden, durch die Entwicklung von Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) behandelt werden sollen. Daher wurde ein Entwurf der LEP, Standardentwurf 54, *Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung*, zur Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung entwickelt. Diese LEP basieren auf dem Rahmenwerk zur Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung, das für das Konsultationspapier entwickelt wurde und das aufgrund der Entscheidung des IPSASB während seiner Überprüfung der Antworten zum Konsultationspapier und der nachfolgenden Überprüfung der Antworten auf Standardentwurf 54 überarbeitet wurde. Die LEP werden vom Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung für Allgemeine Zwecke von Einheiten des Öffentlichen Sektors (Rahmenkonzept) gestützt.

Allgemeine Herangehensweise der LEP – Leitlinien zu Entscheidungen und Mindestmerkmale

- GE3. Während der Entwicklung dieser LEP überlegte das IPSASB, ob die allgemeine Herangehensweise darin bestehen sollte:
- (a) Mindestmerkmale von Informationen zur Dienstleistungserbringung zu bestimmen, im Einklang mit der Rolle der LEP, Leitlinien zur bewährten Praxis und Anforderungen bereitzustellen; oder
 - (b) ein Rahmenwerk, das Entscheidungen identifiziert, die Aufsteller:innen machen müssen und Leitlinien zu diesen Entscheidungen, im Einklang mit dem Rahmenwerk-Grundsatz im Konsultationspapier und der Funktion der LEP als Leitlinien, bereitzustellen.
- GE4. Angesichts der Vielfalt der Dienstleistungen und der Berichterstattungskontexte entschied das IPSASB, dass die LEP nicht versuchen sollten, die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung zu standardisieren, sondern sich auf die Erfüllung von Grundsätzen fokussieren sollten. Gleichzeitig sollten die Hauptarten von Informationen zur Dienstleistungserbringung dargestellt werden. Diese Herangehensweise wurde auf der Grundlage beschlossen, dass Leitlinien für die Art der darzustellenden Informationen benötigt werden und dass es möglich ist, weit gefasste Kategorien von Informationen zu identifizieren – z. B. Informationen über Leistungsziele –, die für alle Einheiten gelten, die über Informationen zur Dienstleistungserbringung Bericht erstatten.
- GE5. Bei der Entwicklung von LEP für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung hat das IPSASB die Herausforderung erkannt, Leitlinien zu entwickeln, die bei der Anwendung auf verschiedene Dienstleistungen, verschiedene Leistungsziele und verschiedene Rechenschafts- und Entscheidungskontexte weltweit nützlich sind. Die Qualität der Berichterstattung zur Dienstleistungserbringung hängt zum Teil davon ab, inwieweit sie den besonderen Informationsbedarf erfüllt, der sich aus den erbrachten Dienstleistungen und dem Kontext ihrer Erbringung ergibt. So kann ein Bericht, der die Faktoren beschreibt, die den Fortschritt bei der Erreichung kritischer Ziele beeinflussen, ganz anders aussehen als ein Bericht, der über die für die bereitgestellten Ressourcen erbrachten Dienstleistungen berichtet. Das IPSASB hat diese Fragen berücksichtigt und war der Ansicht, dass es am hilfreichsten wäre, LEP zu entwickeln, die die Entscheidungen aufzeigen, die die Aufsteller:innen treffen müssen und dann eine Anleitung zu geben, wie diese Entscheidungen getroffen werden sollten, anstatt LEP zu entwickeln, die Mindeststandards festlegen.
- GE6. Das IPSASB ist der Ansicht, dass die Grundsätze für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung nützliche Leitlinien darstellen, ohne den Versuch zu unternehmen, globale Anforderungen festzulegen, die für die Vielfalt der verschiedenen Dienstleistungen und die unterschiedlichen Kontexte der Dienstleistungserbringung, die weltweit existieren, möglicherweise nicht angemessen sind. Informationen zur Dienstleistungserbringung sind ein sich entwickelnder Bereich, was bedeutet, dass die LEP nicht übermäßig präskriptiv sein sollten.

- GE7. Einige Antwortende zum Standardentwurf waren besorgt über einen offensichtlichen Widerspruch zwischen den LEP als Verlautbarungen, die keine Anforderungen festlegen und Paragraph 5 des Standardentwurfs, der besagt, dass die Einhaltung der LEP die Einhaltung aller ihrer Anforderungen beinhaltet. Das IPSASB entschied, dass die Formulierung „Einhaltung der Anforderungen“ in diesem Paragraph durch „Einhaltung der Grundsätze“ ersetzt werden sollte. Die Grundlage hierfür hat zwei Gründe. Erstens legen die LEP Grundsätze fest, die von den Einheiten bei ihren Entscheidungen darüber, welche Informationen zur Dienstleistungserbringung sie berichten, zugrunde gelegt werden. Zweitens ist das IPSASB der Ansicht, dass dies mit der Rolle der LEP als empfohlene Leitlinien übereinstimmt, auch wenn der Paragraph immer noch die Idee der „Einhaltung“ verwendet. Der Charakter der LEP als Leitlinie wird durch die Erlaubnis für Einheiten, bestimmte LEP – in ihrer Gesamtheit – nicht zu befolgen, festgelegt, ohne dass dies negative Auswirkungen auf die Einhaltung der IPSAS durch die Einheit hat. Aufsteller:innen (oder Rechtsordnungen) können sich auch dafür entscheiden, einen Teil der LEP anzuwenden und sich beispielsweise schrittweise der vollständigen Einhaltung zu nähern. Nichtsdestotrotz beinhaltet der spezifische Inhalt von LEP eine Reihe von Grundsätzen, die die bewährte Praxis festlegen. LEP können auch, abhängig vom jeweiligen Thema, mehr Flexibilität bei der Anwendung aufweisen, als dies bei den IPSAS der Fall ist. Dies ist auch für diese LEP der Fall, die Optionen in Bezug auf die Darstellung enthalten und Grundsätze verwenden, um die Entscheidungen von Aufsteller:innen, welche Informationen sie darstellen, zu lenken.

Anwendungsbereich

- GE8. Als diese LEP veröffentlicht wurden, überlegte das IPSASB, ob diese LEP auf [staatliche Wirtschaftsunternehmen] anwendbar sind (der Begriff in eckigen Klammern wird infolge der Veröffentlichung von *Die Anwendbarkeit der IPSAS* im April 2016 nicht mehr verwendet). Obwohl das IPSASB anerkennt, dass staatliche Wirtschaftsunternehmen Dienstleistungen erbringen und Informationen zur Dienstleistungserbringung berichten können, hat es beschlossen, dass diese LEP für alle Einheiten des öffentlichen Sektors, die keine staatlichen Wirtschaftsunternehmen sind, gelten sollen. Als diese LEP veröffentlicht wurden, stand dies im Einklang mit dem *Vorwort zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor*, in dem es hieß, dass das IPSASB Rechnungslegungsstandards und andere Veröffentlichungen zur Verwendung durch Einheiten des öffentlichen Sektors, die keine staatlichen Wirtschaftsunternehmen sind, entwickelt. Dieser Ausschluss aus dem Anwendungsbereich sollte nicht so verstanden werden, dass die Leitlinien von staatlichen Wirtschaftsunternehmen nicht angewendet werden könnten oder dass es irgendein Hindernis für staatliche Wirtschaftsunternehmen gibt, diese Leitlinien anzuwenden.
- GE9. Bei dieser Schlussfolgerung stellte das IPSASB fest, dass eine beherrschende Einheit, die Informationen zur Dienstleistungserbringung gemäß den Empfehlungen dieser LEP berichtet, Informationen über die von einer oder mehreren beherrschten staatlichen Wirtschaftsunternehmen erbrachten Dienstleistungen liefern kann. Obwohl die eigene Berichterstattung der staatlichen Wirtschaftsunternehmen nicht in den Anwendungsbereich dieser LEP fällt, entschied das IPSASB, dass die von der beherrschenden Einheit berichteten Informationen – über die Dienstleistungen der staatlichen Wirtschaftsunternehmen – den Anforderungen der LEP entsprechen müssen, wenn die beherrschende Einheit die Einhaltung der LEP geltend machen will.
- GE10. Das IPSASB hat überprüft, ob diese LEP für Einheiten in nationalen Rechtsordnungen gelten sollten, die bereits umfangreiche Anforderungen an die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung für ihre Einheiten des öffentlichen Sektors haben – Anforderungen, die über die in den LEP dargelegte Grundsatz-Herangehensweise für Informationen hinausgehen können. Das IPSASB ist der Ansicht, dass die Einheit unter solchen Umständen sicherstellen muss, dass die Anforderungen der jeweiligen Rechtsordnung erfüllt werden. Obwohl die LEP keine detaillierten, umfassenden und spezifischen Anforderungen festlegen, stellt dies weder eine Aufforderung dar, weniger zu berichten als bereits nach nationalen oder anderen Anforderungen berichtet wird, noch wird dies als Widerspruch zu einer umfassenderen Berichterstattung angesehen. In den Paragraphen 6–7 der LEP wird das Verhältnis zwischen den LEP und den Anforderungen von Rechtsordnungen an Informationen zur Dienstleistungserbringung behandelt und erklärt, dass die LEP die Vorlage zusätzlicher Informationen nicht ausschließen und dass weitergehende Anforderungen von Rechtsordnungen zusätzlich zu den Leitlinien der LEP gelten würden. Das IPSASB kam zu dem Schluss, dass die LEP diese Frage angemessen behandeln und dass die LEP auf Einheiten in Rechtsordnungen angewendet werden können, in denen bereits umfassende Anforderungen an die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung bestehen.

Definition von Begriffen

- GE11. Bei dem Entschluss zur Standardisierung von Terminologie zur Dienstleistungserbringung stellte das IPSASB fest, dass viele Einheiten einige oder keine Begriffe, die sie verwenden, definiert haben, obwohl sie einige Begriffe konsistent benutzen. Außerdem haben einige Begriffe mitunter verschiedene Bedeutungen in unterschiedlichen Rechtsordnungen. Auf dieser Grundlage kam das IPSASB zu dem Schluss, dass eine Standardisierung der Terminologie im Bereich Dienstleistungserbringung nötig war, um die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit von Informationen zur Dienstleistungserbringung, die von Einheiten in Finanzberichten für allgemeine Zwecke berichtet werden, zu unterstützen.

- GE12. Das IPSASB entwickelte die definierten Begriffe in den LEP, indem es sie auf Begriffe basierte, die in Rechtsordnungen mit einer gut durchdachten und klaren Herangehensweise an die und umfassenden Erfahrung mit der Berichterstattung zur Dienstleistungserbringung, bereits verwendet werden.
- GE13. Während der Überprüfung von Antworten zum Konsultationspapier und zum Standardentwurf und anschließend der Entwicklung der LEP hat das IPSASB die Definition einer Wirksamkeitskennzahl überarbeitet. Die Definition des Konsultationspapiers lautete: „Wirksamkeitskennzahlen messen die Beziehung zwischen Outputs und Ergebnissen.“ Das impliziert, dass die Beziehung zwischen Outputs und Ergebnissen relativ leicht messbar ist. Nach weiteren Überlegungen kam das IPSASB zu dem Schluss, dass die Beziehung zwischen Outputs und Ergebnissen in den meisten Situationen wahrscheinlich komplexer ist als die einfache Beziehung, die in der originalen Definition dargelegt wird. Außerdem kam das IPSASB zu dem Schluss, dass die Wirksamkeit besser als der Grad des Erfolgs bei der Erreichung der Leistungsziele verstanden werden sollte. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, dass die Wirksamkeitskennzahlen das Ausmaß zeigen, in dem eine Einheit ihre Leistungsziele erreicht hat.
- GE14. Während der Entwicklung des Konsultationspapiers und des Standardentwurfs 54 und der nachfolgenden Überprüfung der Antworten zu Standardentwurf 54 überlegte das IPSASB, ob es „Kennzahlen zur Wirtschaftlichkeit“ in die definierten Begriffe der LEP inkludieren sollte. Mitglieder des IPSASB entschieden, Kennzahlen zur Wirtschaftlichkeit auszuschließen, da der Begriff angesichts der anderen in den LEP definierten Begriffe sowohl verwirrend als auch unnötig ist. „Kennzahlen zur Wirtschaftlichkeit“ fügen den von den Begriffen Input oder Effizienz, die in den LEP klar definiert wurden, vermittelten Ideen nichts zusätzliches hinzu. Das IPSASB stellte fest, dass die Herangehensweise der LEP an die Wahl der Informationen zur Dienstleistungserbringung Rechtsordnungen erlaubt, den Begriff „Wirtschaftlichkeit“ nach der jeweiligen Bedeutung in der bestimmten nationalen Rechtsordnung zu beurteilen. Die LEP unterstützen zum Beispiel die Darstellung von Kosteninformationen, anderen Inputs und Effizienz.
- GE15. Wirtschaftlichkeit ist ein häufig verwendeter Begriff im Zusammenhang mit der Berichterstattung zur Dienstleistungserbringung. Verschiedene Rechtsordnungen haben jedoch unterschiedliche Bedeutungen für den Begriff Wirtschaftlichkeit. Für einige Rechtsordnungen bedeutet Wirtschaftlichkeit geringere Kosten für die Dienstleistungserbringung ohne Bezug auf Auswirkungen auf Quantität bzw. Qualität der erbrachten Dienstleistungen. Andere Rechtsordnungen betrachteten die erste Ansicht als nicht wirklich wirtschaftlich und die Verwendung von „Wirtschaftlichkeit“, um Situationen zu beschreiben, in denen Kosten reduziert werden, aber die Quantität bzw. Qualität der Dienstleistung negativ beeinflusst wird, könnte für Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke irreführend sein. Eine zweite Ansicht ist, dass Wirtschaftlichkeit nur erreicht wird, wenn die Dienstleistungserbringung erhalten oder verbessert wird und Kosten oder andere Inputs verringert werden. Diese Sichtweise auf Wirtschaftlichkeit entspricht dem Begriff „Effizienz“ in den LEP. Tatsächlich gibt es eine dritte Gruppe von nationalen Rechtsordnungen, die den Begriff „Wirtschaftlichkeit“ nicht als verwirrend ansieht und als mit Effizienz überlappend ansieht. Daher definieren die LEP den Begriff „Kennzahlen zur Wirtschaftlichkeit“ nicht und verwenden den Begriff „Wirtschaftlichkeit“ nicht.

Berichtende Einheit

- GE16. Informationen zur Dienstleistungserbringung sollten die Adressat:innen der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke unterstützen, da sie die Einheit für ihre Dienstleistungserbringung und die Verwendung von Ressourcen zur Rechenschaft ziehen und Entscheidungen treffen, die diese Einheiten betreffen. Auf dieser Grundlage vertrat das IPSASB mehrheitlich die Auffassung, dass die Informationen zur Dienstleistungserbringung für dieselbe berichtende Einheit erstellt werden sollten wie für den Abschluss. Um mit den LEP 1 und 2 übereinzustimmen (siehe Paragraph 14 von LEP 1 und Paragraph 4 von LEP 2), konzentriert sich der Wortlaut der LEP 3 auf die „Berichtsgrenze“ und nicht auf die berichtende Einheit. Bei dieser Schlussfolgerung stellte das IPSASB auch fest, dass der Fokus der LEP auf Rechenschaftspflicht und Entscheidungsfindung nicht für Lieferketten, Netzwerke oder andere Zusammenschlüsse einzelner Einheiten gilt, die zwar in der Lage sind, sich gegenseitig zu beeinflussen, aber keine Kontrolle ausüben können.

- GE17. Mehrere Antwortende zum Standardentwurf schlugen vor, dass die LEP auch Leitlinien für die Berichterstattung über politische Maßnahmen oder Strategien enthalten sollten, die eine Gruppe von Einheiten betreffen, die nicht unter gemeinsamer Beherrschung stehen, d. h. eine „grenzüberschreitende“ Berichterstattung. Das IPSASB erkannte an, dass es einen Konflikt zwischen der Berichterstattung über die Dienstleistungserbringung, bei der dieselbe Abgrenzung der berichtenden Einheit wie bei den Abschlüssen angewandt wird und flexiblen Abgrenzungen, die Spielraum für eine grenzüberschreitende Berichterstattung bieten, gibt. Eine Konzentration auf die gleiche berichtende Einheit wie für den Abschluss hat den Vorteil, dass Kontrolllinien verfolgt und eine organisationsorientierte Rechenschaftspflicht unterstützt werden, während gleichzeitig sowohl die Erfassung von Informationen über die Dienstleistungserbringung als auch die Integration dieser Informationen mit den Finanzinformationen im Abschluss der Einheit erleichtert wird. Es gibt jedoch Fälle, in denen keine einzelne Einheit für eine politische Maßnahme oder eine Politik rechenschaftspflichtig ist und die Forderung nach einer grenzüberschreitenden Berichterstattung, die auf die politische Maßnahme oder die Politik abgestimmt ist, würde Informationen liefern, die die Dienstleistungserbringung im Zusammenhang mit dieser politischen Maßnahme oder dieser Politik besser erklären. Das IPSASB erwog, den Anwendungsbereich der LEP zu erweitern, um auch Leitlinien für die grenzüberschreitende Berichterstattung über „politische Maßnahmen“ oder „Gruppen von Aktivitäten, die zum selben Ergebnis bzw. denselben Ergebnissen beitragen“ aufzunehmen. Das IPSASB entschied, dass sich die LEP weiterhin auf die Berichterstattung durch dieselbe Einheit konzentrieren sollten, die auch den Abschluss erstellt. Dies hindert die nationale Rechtsordnung nicht daran, die Grundsätze und Leitlinien der LEP für die Anwendung auf grenzüberschreitende Berichterstattung anzupassen.
- GE18. Das IPSASB berücksichtigte die Bedenken, die von den Antwortenden des Konsultationspapiers und des Standardentwurfs geäußert wurden, dass beherrschende Einheiten verpflichtet sind, alle von ihren beherrschten Einheiten erbrachten Dienstleistungen zu berichten. Dies könnte dazu führen, dass die Informationen zu detailliert und langatmig werden, um die qualitativen Eigenschaften zu erfüllen und die Bewertung der Adressat:innen für die Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung zu unterstützen. Das IPSASB hat beschlossen, weitere Erläuterungen in die LEP aufzunehmen, um diese Bedenken auszuräumen. Auf dieser Grundlage besagen die LEP, dass beherrschende Einheiten über ihre eigenen Leistungsziele berichten sollten, anstatt zu versuchen, alle von den beherrschten Einheiten erbrachten Dienstleistungen zusammenzufassen.

Jährliche Berichterstattung und Berichtsperiode

- GE19. Das IPSASB überlegte, ob Informationen zur Dienstleistungserbringung jährlich berichtet werden sollten, wenn die Leistungsziele, ob in Ergebnissen, Outputs oder Inputs ausgedrückt, längere Zeiträume als ein Jahr zur Erreichung benötigen können. Die Mehrheit der IPSASB-Mitglieder vertrat die Ansicht, dass die Informationen zur Dienstleistungserbringung jährlich berichtet werden sollten, da dies wichtig ist, um sicherzustellen, dass die Adressat:innen die Informationen erhalten, die sie für die Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung benötigen. Um das Vorhandensein von mehrjährigen Leistungszielen zu berücksichtigen, beschloss das IPSASB, dass die LEP die Einheiten dazu ermutigen könnten, Informationen über ihre Fortschritte bei der Erreichung von mehrjährigen Leistungszielen anzugeben. Das IPSASB stellte fest, dass die Antworten auf den Standardentwurf eine allgemein starke Unterstützung für eine jährliche Berichterstattung erkennen ließen. Das IPSASB bestätigte, dass die Informationen zur Dienstleistungserbringung jährlich dargestellt werden sollten und dieselbe Berichtsperiode wie für den Abschluss verwendet werden sollte, es sei denn, die Bedürfnisse der Adressat:innen erfordern eine andere Periode.

Spielraum, um häufiger Bericht zu erstatten

- GE20. Einige Antwortenden waren besorgt, dass der Standardentwurf den Einheiten nicht erlaubt, häufiger als jährlich zu berichten. Das IPSASB stimmte mit den Antwortenden überein, die sich für einen Spielraum für häufigere Berichterstattung aussprachen und merkte an, dass dies wahrscheinlich die Transparenz und Rechenschaftspflicht erhöhen würde. Wie eine Antwortende feststellte, kann eine häufigere Berichterstattung auch „den Managementdialog zwischen allen an der bewerteten öffentlichen Aufgabe Beteiligten fördern und den Managementprozess verbessern, indem die Rechenschaftspflicht der Manager:innen im öffentlichen Bereich erhöht wird.“ Das IPSASB entschied sich für die Formulierung „sollte zumindest jährlich Bericht erstattet werden“, die eine häufigere Berichterstattung ermöglicht und dieselbe Formulierung ist, die in IPSAS 1, Darstellung des Abschlusses, verwendet wird, um die Häufigkeit der Berichterstattung anzusprechen.

Berichterstattung über mehrjährige Leistungsziele

GE21. Das IPSASB berücksichtigte Bedenken, die von einigen Antwortenden des Standardentwurfs geäußert wurden, dass die jährliche Berichterstattung negative Folgen für die Ergebnisberichterstattung haben könnte, einschließlich der Möglichkeit, dass die jährliche Berichterstattung den unbeabsichtigten Effekt haben könnte, dass die Einheiten weniger über die Ergebnisse berichten. Das IPSASB merkte an, dass für einige Ergebnisse die jährliche Bewertung sehr teuer ist und bewertbare Veränderungen, die den Fortschritt bei der Erreichung des Ergebnisses zeigen, erst nach zwei oder mehr Jahren eintreten werden. Ein Antwortender merkte an, dass die jährliche Berichterstattung in solchen Fällen sogar irreführend sein kann. Dieses Problem ist nicht auf ergebnisorientierte Leistungsziele beschränkt, sondern kann auch bei der Berichterstattung über Output und Input auftreten. Um diesem Problem entgegenzuwirken, enthalten die LEP eine ausdrückliche Regelung für den Einsatz von Ersatzmaßnahmen und bieten den Einheiten die Möglichkeit, Outputs oder Inputs als Kennzahl für die Fortschritte bei der Erreichung von Ergebnissen oder anderen Arten von mehrjährigen Leistungszielen zu berichten.

Informationen zur Dienstleistungserbringung, die zur gleichen Zeit wie der Abschluss veröffentlicht werden

GE22. Das IPSASB überlegte, ob die LEP vorsehen sollten, dass die Informationen zur Dienstleistungserbringung zur gleichen Zeit wie der Abschluss veröffentlicht werden sollten. Das IPSASB stellte fest, dass die gleichzeitige Veröffentlichung mit dem Abschluss die Zeitnähe unterstützt, aber für einige Einheiten sehr schwierig zu erreichen sein könnte. Das IPSASB entschied, dass es zwar wünschenswert ist, dass die Informationen zur Dienstleistungserbringung zur gleichen Zeit wie der Abschluss veröffentlicht werden, dass dies aber nicht in den LEP vorgeschrieben werden sollte.

Beherrschende Einheit und beherrschte Einheit mit einer unterschiedlichen Berichtsperiode

GE23. Das IPSASB hat Situationen in Betracht gezogen, in denen eine beherrschende Einheit Informationen zur Dienstleistungserbringung inkludiert, die von beherrschten Einheiten in einer unterschiedlichen Berichtsperiode als die der beherrschenden Einheit erbracht werden. Idealerweise sollten alle berichteten Informationen zur Dienstleistungserbringung dieselbe Berichtsperiode abdecken. Es gibt jedoch Situationen, in denen die Vorteile einer Angleichung der Informationen an die Berichtsperiode der beherrschenden Einheit die damit verbundenen Kosten nicht aufwiegen. Einige Einheiten des öffentlichen Sektors legen beispielsweise Berichte zur Dienstleistungserbringung für Spendende vor, die eine andere Berichtsperiode als die für den Abschluss der Einheit verlangen. Die zusätzlichen Kosten für die Erstellung von Berichten zur Dienstleistungserbringung für jede Berichtsperiode (Spendende und Abschluss) stehen möglicherweise nicht in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen. Auf dieser Grundlage beschloss das IPSASB, dass die LEP die Möglichkeit anerkennen sollten, dass einige der berichteten Informationen zur Dienstleistungserbringung für eine andere Berichtsperiode gelten können, und dies durch zusätzliche Angaben berücksichtigen sollten.

Zwei Herangehensweisen für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung

GE24. Bei der Entwicklung dieser LEP hat das IPSASB anerkannt, dass es unterschiedliche Herangehensweisen für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung gibt, darunter Herangehensweisen, die eher outputorientiert sind und Herangehensweisen, die eher ergebnisorientiert sind. Eine eher outputorientierte Herangehensweise berichtet Informationen über die erbrachten Dienstleistungen. Diese Art von Informationen richtet sich an Ressourcenanbieter:innen und zielt in erster Linie darauf ab, über die Dienstleistungen zu berichten, die für die bereitgestellten Ressourcen erbracht wurden und darüber, ob die Ressourcen effizient genutzt wurden, auch wenn Spielraum besteht, den Fokus auf Informationen über die Ergebnisse auszudehnen. Eine stärker ergebnisorientierte Herangehensweise erzählt eine Leistungsgeschichte, die im Allgemeinen über das Erreichen von Ergebnissen berichtet, obwohl es Spielraum gibt, diese Leistungsgeschichte auf die Kosten der Dienstleistungen zu beziehen. Die berichteten Informationen erklären, wie gut die Einheit ihre Ziele erreicht, wenn diese Ziele in Form von Ergebnissen beschrieben werden.

GE25. Das IPSASB hat in Erwägung gezogen, ob die LEP Leitlinien enthalten sollten, die speziell auf die einzelnen Herangehensweisen zugeschnitten sind, hat sich jedoch dagegen entschieden, da der Fokus der LEP auf der Erreichung der Ziele liegt und auf beide Herangehensweisen angewendet werden kann. Die Möglichkeit für Einheiten, ihre Berichterstattung auf ihre Ziele zuzuschneiden, bedeutet, dass Einheiten oder Rechtsordnungen ihre individuelle Herangehensweise weder in eine output- noch in eine ergebnisorientierten Herangehensweise hineinpassen müssen, um die LEP anzuwenden. Dies bedeutet, dass der Inhalt der LEP für eine Vielzahl von Einheiten, die unterschiedliche Herangehensweisen verfolgen, von Nutzen sein wird. Die Leistungsziele der Einheiten können sich sogar auf die Inputs beziehen, wenn sich die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung noch in einem früheren Stadium befindet. Das Ideal, das die Einheiten im Laufe der Zeit anstreben sollten, ist jedoch die Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung, die umfassend sowohl über die Ergebnisse als auch über die Outputs berichten, zusammen mit Informationen, die es den Adressat:innen ermöglichen, die Effizienz und Wirksamkeit beider Berichte zu beurteilen. Dies steht im Einklang mit der weiter unten erläuterten Auffassung des IPSASB, dass die dargestellten Leistungskennzahlen ein ganzheitliches System bilden sollten, so dass sie ein kohärentes, integriertes Bild der Leistungserbringung der Einheit vermitteln.

Grundsätze für die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung

GE26. In den LEP werden Grundsätze für die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung dargelegt, darunter auch Grundsätze für Entscheidungen über die Auswahl, die Position und die Organisation von Informationen. Die LEP identifizieren Faktoren, die bei Darstellungsentscheidungen berücksichtigt werden sollten und schlagen allgemein Informationen vor, die im Lichte dieser Grundsätze für die Darstellung in Betracht gezogen werden sollten, anstatt eine umfangreiche Liste von Informationsanforderungen vorzuschreiben. Diese grundsatzbasierte Herangehensweise steht im Einklang mit den Entscheidungen des IPSASB über die allgemeine Herangehensweise des LEP, die während der Konsultationsphase entwickelt und sowohl bei der Entwicklung des Standardentwurfs als auch bei der Überprüfung der Antworten auf den Standardentwurf durch das IPSASB weiter berücksichtigt wurde. Obwohl die LEP die Art der Informationen festlegen, die alle Einheiten darstellen sollten, schreiben sie keine umfassenden Informationen vor. Das IPSASB hat die grundsatzbasierte Herangehensweise beibehalten, die im Konsultationspapier vorgeschlagen und dann im Standardentwurf dargelegt wurde, auf der Grundlage, dass die grundsatzbasierte Herangehensweise:

- (a) den Einheiten die Flexibilität gibt, die sie brauchen, um Informationen zur Dienstleistungserbringung zu berichten, die relevant und für ihre Leistungsziele angemessen sind und die Bedürfnisse der Adressat:innen der Informationen erfüllen werden;
- (b) das Risiko einer „Angabenüberlastung“ reduziert, die das Ausmaß, in dem ein Bericht über die Dienstleistungserbringung die Bedürfnisse von Adressat:innen erfüllen muss, untergräbt und entweder die qualitativen Eigenschaften nicht erfüllt oder mehr Kosten als Nutzen bringt; und
- (c) von Einheiten verlangt, Grundsätze anzuwenden, die in der Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung resultieren, die Adressat:innen für Zwecke der Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung benötigen.

GE27. Das IPSASB hat festgelegt, dass die Hauptgrundsätze für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung auf den Bedürfnissen der Adressat:innen beruhen sollten, dass diese Informationen, die durch Konsultationen und unter Bezugnahme auf die Erfahrungen in verschiedenen Rechtsordnungen ermittelt wurden, erfüllt sein sollten. Die Grundsätze stehen im Einklang mit dem Rahmenkonzept und beinhalten die Anwendung des Rahmenkonzepts auf die Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung.

Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung*Dimensionen und Komponenten der Informationen zur Dienstleistungserbringung im Konsultationspapier*

GE28. Das Konsultationspapier erklärte, dass es vier Dimensionen der Dienstleistungserbringung gibt, zu denen Informationen dargestellt werden sollen. Die Dimensionen – warum, was, wie und wann – beziehen sich auf folgende Teile der Einheit:

- (a) Leistungsziele;
- (b) Leistungskennzahlen;
- (c) Vergleich zwischen geplanter und tatsächlicher Leistung; und
- (d) Zeitreihen, die es Adressat:innen erlauben, entweder Änderungen der Dienstleistungserbringung im Laufe der Zeit oder einen Fortschritt eines mehrjährigen Ziels zu beurteilen.

GE29. Die in den LEP vorgesehene Informationsauswahl bezieht sich auf diese vier Dimensionen, wenn sie festlegt, dass eine Einheit Bericht erstatten sollte über:

- (a) Informationen über die Leistungsziele einer Einheit, einschließlich der Notwendigkeit oder des Bedarfs an der Erreichung dieser Ziele (die „warum“-Dimension);
- (b) Leistungskennzahlen, die das Erreichen der Leistungsziele aufzeigen (die „was“-Dimension);
- (c) Vergleiche der tatsächlichen Leistung mit den geplanten (oder angestrebten) Resultaten, einschließlich Informationen über die Faktoren, die die Resultate beeinflussen (die „wie“-Dimension); und
- (d) jährliche Informationen zur Dienstleistungserbringung, die die tatsächlichen Informationen für die laufende und die vorangegangene Berichtsperiode darstellen (die „wann“-Dimension).

GE30. Das Konsultationspapier hat auch Komponenten von Informationen zur Dienstleistungserbringung festgelegt, die sich auf diese vier Dimensionen beziehen. Die in den LEP vorgesehene Informationsauswahl bezieht sich auf die Komponenten im Konsultationspapier, die wie folgt lauten:

- (a) narrative Diskussion der Zielerreichung;
- (b) Informationen zu den „Parametern“ der berichteten Informationen zur Dienstleistungserbringung (in den LEP „Grundlage“ genannt); und

- (c) Informationen zu den Leistungszielen einer Einheit und ihre Erreichung dieser Leistungsziele.

Grundsätze anstatt spezifischer Anforderungen

- GE31. Das IPSASB erkannte an, dass die Darstellung von Informationen zur Dienstleistungserbringung der Einheiten variiert, abhängig von:
- (a) den Dienstleistungen, die die Einheit bereitstellt;
 - (b) der Art der Einheit; und
 - (c) dem regulatorischen Umfeld oder einem anderen Kontext, in dem die Einheit tätig ist.
- GE32. Da die erbrachten Dienstleistungen, die Leistungsziele und die anwendbaren Leistungskennzahlen von diesen verschiedenen Faktoren abhängen, hat das IPSASB beschlossen, dass die LEP keine spezifischen Leistungskennzahlen festlegen sollten, die dargestellt werden müssen. Stattdessen sollten sie allgemeine Arten von Informationen aufzeigen, die berichtet werden sollten und Leitlinien zur Erreichung der qualitativen Eigenschaften bei der Auswahl der Informationen zur Dienstleistungserbringung bereitstellen.
- GE33. In den LEP werden verschiedene Arten von Leistungskennzahlen genannt, die dargestellt werden könnten, aber es wird nicht vorgeschrieben, dass bestimmte Leistungskennzahlen dargestellt werden müssen. Während Effizienz und Wirksamkeitskennzahlen diese Leistungsaspekte direkt ansprechen, bedeutet das Ziel der LEP, den Adressat:innen Informationen zur Beurteilung von Effizienz und Wirksamkeit zu liefern, nicht, dass diese beiden Arten von Leistungskennzahlen dargestellt werden müssen. Beispielsweise kann die Effizienz anhand von Informationen über Outputs und deren Kosten berechnet werden. Die Wirksamkeit kann anhand von Informationen über die Leistungsziele und die im Hinblick auf diese Leistungsziele erzielten Resultate beurteilt werden.

Informationen, die eine kohärente, integrierte Ansicht der Dienstleistungserbringung der Einheit vermitteln

- GE34. Das IPSASB betrachtete die grundsatzbasierte Herangehensweise als angemessen, da sie Einheiten erlaubt, in einem frühen Stadium der Entwicklung der Berichterstattung von Informationen zur Dienstleistungserbringung die Leitlinien der LEP zu erfüllen und über Informationen zur Dienstleistungserbringung Bericht zu erstatten, in Einklang mit den bestehenden Berichterstattungsmöglichkeiten. Dennoch ist die Ansicht des IPSASB, dass Informationen zur Dienstleistungserbringung in guter Qualität berichtet werden sollen, damit Adressat:innen die Dienstleistungserbringung einer Einheit beurteilen können, einschließlich der Erreichung ihrer Ziele und des Ausmaßes, in dem sie ihre Ressourcen effizient und wirksam verwendet hat, um Outputs zu liefern und Ergebnisse zu erreichen. Idealerweise sollten die dargestellten Leistungskennzahlen ein ganzheitliches System bilden, so dass sie ein kohärentes, integriertes Bild der Leistungserbringung der Einheit vermitteln.

Wahl der Leistungskennzahlen

- GE35. Das IPSASB überlegte, ob die LEP Einheiten dazu verpflichten sollten, alle fünf Arten von Leistungskennzahlen für die von ihnen bereitgestellten Dienstleistungen zu berichten – Inputs, Outputs, Ergebnisse, Effizienz und Wirksamkeit. Das würde zu einer umfassenden Abdeckung der Dienstleistungserbringung der Einheit führen, aber es kann dazu führen, dass der tatsächliche Fokus der Dienstleistungserbringung der Einheit nicht widerspiegelt wird. In der Praxis kann es vorkommen, dass sich die Leistungsziele einer Einheit im Laufe der Zeit ändern. Leistungsziele können sich beispielsweise anfangs auf Inputs konzentrieren, danach auf Outputs und Effizienz und anschließend auf Ergebnisse. Wenn eine Einheit in der Lage ist, ihre Berichterstattung von Kennzahlen anzupassen, damit sie mit ihren Leistungszielen übereinstimmt, dann ist es wahrscheinlicher, dass die dargestellten Informationen für Adressat:innen nützlich sind und die qualitativen Eigenschaften erfüllen und gleichzeitig die Erreichung der Ziele der Finanzberichterstattung unterstützen. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, dass die LEP nicht die Berichterstattung aller fünf Arten von Kennzahlen vorschreiben sollen, sondern Leitlinien bereitstellen sollen, wie eine Einheit die Arten der Leistungskennzahlen, über die sie Bericht erstattet, wählen soll.
- GE36. Das IPSASB überlegte auch, ob die LEP von Einheiten verlangen sollten, Ergebniskennzahlen zu berichten. Ergebniskennzahlen sind wichtig für Adressat:innen, da sie sich auf den ultimativen Grund für die Dienstleistungserbringung fokussieren, der darin liegt, eine Auswirkung auf die Gesellschaft zu haben. Es kann jedoch sehr schwierig für Einheiten sein, Ergebniskennzahlen bereitzustellen, besonders wenn sie sich in einem frühen Stadium der Entwicklung ihrer Berichterstattung zu Informationen über Dienstleistungserbringung befinden oder in Situationen, in denen die berichtende Einheit eine von vielen Einheiten ist, die zum Ergebnis bzw. zu den Ergebnissen beiträgt. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, dass die LEP den Einheiten empfehlen sollten, Informationen zu Ergebnissen darzustellen, diese aber nicht dazu verpflichten sollten.

Gesamtkosten der Dienstleistungen

GE37. Das IPSASB überlegte, Leitlinien darüber bereitzustellen, welche Kosten in den Gesamtkosten der Dienstleistungen enthalten sein sollten. Die Kalkulation von Dienstleistungen umfasst Bilanzierungsüberlegungen des Managements. Die Bedeutung von Gesamtkosten der Dienstleistungen kann je nach Rechtsordnung bzw. Einheit unterschiedlich sein. Einheiten können Gesamtkosten der Dienstleistungen berichten, die gleich sind wie jene die im Abschluss dargestellt sind. Alternativ können Einheiten Kosten ausgliedern, wie Gemeinkosten oder Aufwendungsarten wie Fremdkapitalkosten, mit der Folge, dass die Gesamtkosten der Dienstleistungen sich von den Gesamtaufwendungen im Abschluss unterscheiden. Auf dieser Grundlage entschied das IPSASB, die Bedeutung von Gesamtkosten der Dienstleistungen nicht vorzuschreiben.

Position der Informationen zur Dienstleistungserbringung

GE38. Das IPSASB überprüfte, ob Informationen zur Dienstleistungserbringung im gleichen Bericht wie der Abschluss oder in einem separaten Finanzbericht für allgemeine Zwecke positioniert werden sollten. Es stellte fest, dass es auch Rechtsordnungen gibt, die die Informationen zur Dienstleistungserbringung im gleichen Bericht wie den Abschluss integrieren und beide Bündel an Informationen als komplementär behandelt, obwohl es einige nationale Rechtsordnungen gibt, die Informationen zur Dienstleistungserbringung als unterschiedlich betrachten und daher bevorzugt nicht gemeinsam mit Informationen mit dem Abschluss berichten. Beide Herangehensweisen bringen Vorteile mit sich. Um die Unterschiede der Rechtsordnungen zu erlauben, entschied das IPSASB, dass die LEP Einheiten erlauben sollten, Informationen zur Dienstleistungserbringung entweder im selben Bericht wie den Abschluss oder in einem separaten Bericht zu erfassen.

Organisation der Informationen zur Dienstleistungserbringung

GE39. Das IPSASB überlegte, ob die LEP,

- (a) eine Weise vorschlagen sollten, wie Informationen zur Dienstleistungserbringung organisiert werden sollten, wobei die Hauptmethode die tabellarische Form wäre, bezeichnet als ein Bericht zu erbrachten Leistungen; oder
- (b) Grundsätze bereitstellen sollten, die angewendet werden sollten, um Rechtsordnungen bzw. Aufsteller:innen zu leiten, wenn sie zwischen verschiedenen möglichen Herangehensweisen der Informationsorganisation wählen.

GE40. Das IPSASB stellte fest, dass es in einigen Rechtsordnungen Anforderungen gibt, dass Informationen zur Dienstleistungserbringung in einem „Bericht zu erbrachten Leistungen“ berichtet werden. In anderen Rechtsordnungen wenden Aufsteller:innen Grundsätze an, um festzustellen, wie Informationen am besten organisiert werden, mit Bezug auf die verschiedenen Arten von Dienstleistungen, erwünschten Ergebnissen oder geplanter Erreichung von Zielen, zu denen Informationen berichtet werden müssen. Die Organisation von Informationen in tabellarischer oder Berichts-Form kann die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit fördern, wenn numerische oder „zusammengefasste beschreibende“ Kennzahlen (z. B. „zufriedenstellend oder nicht zufriedenstellend“) über mehrere Dienstleistungen berichtet werden. Zielerreichungen könnten jedoch falsch dargestellt oder schlecht beschrieben werden, wenn eine Berichts-Form das einzige erlaubte Format ist.

GE41. Das IPSASB entschied, dass sich die LEP auf Grundsätze fokussieren sollten, die auf diese Entscheidung anwendbar sind. Durch den Fokus auf Grundsätze anstatt der Vorschreibung einer standardisierten Berichtsstruktur erlauben die LEP die Wahl der Informationsorganisation auf folgendes anzupassen:

- (a) die Art der Dienstleistungen, zu denen Leistungsinformationen dargestellt werden;
- (b) die Bedürfnisse von Adressat:innen, sodass sie die Erreichung von Zielen und Erfüllung der qualitativen Eigenschaften fördern; und
- (c) den regulatorische Kontext, einschließlich das regulatorische Umfeld, in dem die Einheit tätig ist.

GE42. Obwohl das zu weniger Standardisierung und einer verringerten Vergleichbarkeit zwischen Einheiten führen könnte, unterscheiden sich Informationen zur Dienstleistungserbringung von Informationen aus dem Abschluss aufgrund der Vielfalt der berichteten Dienstleistungen. Sofern die Leistungskennzahlen selbst nicht vergleichbar sind, liefert ein einziges Darstellungsformat nicht den Vorteil der Vergleichbarkeit zwischen Einheiten, aber führt zur Aufgabe der Vorteile, die daraus entstehen würden, dass die Informationsorganisation auf die Leistungsziele und erbrachten Dienstleistungen einer Einheit angepasst werden, sodass sie die Bedürfnisse der Adressat:innen erfüllen.

Überarbeitung von LEP 3 infolge des vom IPSASB im April 2016 veröffentlichten Standardentwurfs *Die Anwendbarkeit der IPSAS*

GE43. Das IPSASB hat im April 2016 *Die Anwendbarkeit der IPSAS* veröffentlicht. Durch diese Verlautbarung werden die Verweise in allen IPSAS wie folgt geändert:

- (a) die Standardparagraphen über die Anwendbarkeit der IPSAS auf „Einheiten des öffentlichen Sektors, die keine staatlichen Wirtschaftsunternehmen sind“ werden aus dem Abschnitt über den Anwendungsbereich jedes Standards gestrichen;
- (b) der Begriff „staatliche Wirtschaftsunternehmen“ wird durch den Begriff „kommerzielle Einheiten des öffentlichen Sektors“ ersetzt, wo dies sachgerecht ist; und
- (c) Paragraph 10 des *Vorworts zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor* wird durch eine positive Beschreibung der Einheiten des öffentlichen Sektors, für die die IPSAS vorgesehen sind, geändert.

Die Gründe für diese Änderungen sind in den Grundlagen für die Entscheidungsfindung zu IPSAS 1 dargelegt.

Zusätzliche Leitlinien für LEP 3 infolge von *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen – Änderungen an LEP 1 und 3: zusätzliche nicht maßgebliche Leitlinien*

GE44. Im März 2022 beschloss das IPSASB, auf ein dringendes Anliegen der Stakeholder:innen zu reagieren, indem es das Projekt mit begrenztem Umfang, *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen*, initiierte. Das Projekt reagierte auf den Bedarf, Einheiten des öffentlichen Sektors Leitlinien bereitzustellen, welche die Anwendbarkeit der Leitlinien zur Empfohlenen Praxis (LEP) auf die Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen in Abschlüssen für allgemeine Zwecke unterstreichen.

GE45. Um die Anwendbarkeit der LEP 3 klar zu kommunizieren, entschied das IPSASB, nicht maßgebliche Leitlinie zu den LEP 3 hinzuzufügen, um zu demonstrieren, wie die maßgeblichen Leitlinien bei der Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen angewendet werden sollten. Das IPSASB beschloss hervorzuheben, dass die Grundsätze und Leitlinien in den LEP 3 für eine Einheit relevant sind, um über die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsprogrammen Bericht zu erstatten und somit Transparenz und Rechenschaftspflicht hinsichtlich der Zielerreichung der Programme zu ermöglichen.

GE46. Das IPSASB entschied, IL1–IL4 hinzuzufügen, um darzustellen:

- (a) dass die LEP 3 auf die Berichterstattung über Informationen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen anzuwenden sind; und
- (b) wie die LEP 3 auf einzelne Nachhaltigkeitsprogramme angewendet werden können.

GE47. Das IPSASB entschied, EB4–EB8 hinzuzufügen, um zu veranschaulichen, wie die Leitlinien in den LEP 3 auf Nachhaltigkeitsprogramme angewendet werden, einschließlich:

- (a) eines Programms, das durch eine grüne Anleihe finanziert wird;
- (b) eines Programms, das durch eine Kohlenstoffsteuer finanziert wird;
- (c) einer Investition in Infrastruktur zur Minderung der Auswirkungen des Klimawandels; und
- (d) einer Steueraufwendung für Nachhaltigkeitsinvestitionen.

GE48. Das IPSASB war sich einig, dass die IPSAS anzuwenden sind, um die Auswirkungen von Transaktionen in Bezug auf Nachhaltigkeit einer Einheit in den Abschlüssen für allgemeine Zwecke zu erfassen. Die LEP 3 bieten Leitlinien zu Angaben in Abschlüssen für allgemeine Zwecke, einschließlich der Auswirkungen einzelner Programme bei der Erreichung ihrer Ziele.

GE49. Das IPSASB stellte fest, dass erläuternde Beispiele, die vom IPSASB entwickelt werden, üblicherweise die Anwendung unterschiedlicher Konzepte zeigen. EB4–IE8 veranschaulichen jedoch ähnliche LEP 3-Konzepte, die auf vier verschiedene Nachhaltigkeitsprogramme angewendet werden, um zu verdeutlichen, wie die Leitlinien auf verschiedene Arten von Programmen angewendet werden können.

- GE50. Standardentwurf 83, *Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen*, erhielt von den Adressat:innen breite Unterstützung für seine vorgeschlagenen Implementierungsleitlinien und zusätzlichen erläuternden Beispiele. Einige Adressat:innen schlugen redaktionelle Änderungen an den erläuternden Beispielen vor. Einige Adressat:innen verlangten Änderungen, die über den begrenzten Umfang von Standardentwurf 83 hinausgehen, wie die Entwicklung einer Definition von „Nachhaltigkeit“ oder „Nachhaltigkeitsprogrammen“. Dieses Projekt führte Änderungen ein, um die Anwendbarkeit bestehender Konzepte und Grundsätze in den LEP 3 hervorzuheben, die berichtspflichtige Einheiten bei der Berichterstattung über Nachhaltigkeitsprogramme anwenden können. Das IPSASB entschied, dass Empfehlungen zur umfassenderen Nachhaltigkeitsberichterstattung im öffentlichen Sektor den Umfang dieses Projekts übersteigen.

Implementierungsleitlinien

Diese Leitlinien werden den LEP 3, Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung, beigelegt, sind aber nicht Bestandteil derselben.

Sind die LEP 3 auf die Berichterstattung über Informationen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen anzuwenden?

- IL1. Ja, die LEP 3 stellen Grundsätze bereit, die bei der Berichterstattung über die Dienstleistungserbringung einer Einheit anzuwenden sind, indem deren Ziele berücksichtigt und die Leistung anhand relevanter Anhaltspunkte (Input, Output, Ergebnis, Effizienz oder Wirksamkeit) gemessen wird.
- IL2. Die Grundsätze in den LEP 3 sind anwendbar auf Einheiten, die Leistungsziele im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen festlegen und die Leistung anhand relevanter Gesamtindikatoren der Einheit oder spezifischer Programm Kennzahlen messen können.

Wie werden die LEP 3 auf ein einzelnes Nachhaltigkeitsprogramm angewendet?

- IL3. Entscheidungsträger:innen möchten möglicherweise Governance, Strategie, Risiken und Leistung im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen im Rahmen der Erreichung der Dienstleistungsziele der Einheit beurteilen. Die Berichterstattung nach den LEP 3 unterstützt die Transparenz in diesen Schlüsselbereichen, die sowohl für die Sicherstellung der Rechenschaftspflicht als auch für die Bereitstellung nützlicher Informationen für Entscheidungszwecke wichtig sind.
- IL4. Die erläuternden Beispiele (EB4–EB8) in den LEP 3 zeigen die Anwendung der Grundsätze auf vier verschiedene Arten von Nachhaltigkeitsprogrammen. Dies beinhaltet, wie eine Einheit die Dienstleistungsziele ihrer jeweiligen Programme identifiziert und wie diese durch Leistungsindikatoren, die sich auf Input, Output, Ergebnis, Effizienz oder Wirksamkeit beziehen oder durch eine Kombination von zwei oder mehr dieser Indikatoren, dargestellt werden können.

Erläuternde Beispiele

Diese Beispiele werden den LEP 3 beigelegt, sind aber nicht Bestandteil derselben.

- EB1. Die Beispiele in diesem Anhang beschreiben hypothetische Situationen. Einige Aspekte der Beispiele können zwar in tatsächlichen Situationen zutreffen, trotzdem müssen bei der Anwendung der LEP 3 jedoch alle Sachverhalte und Umstände einer bestimmten Situation ausgewertet werden. Kosten werden in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.
- EB2. Der erste Teil dieses Anhangs listet Beispiele von in den LEP definierten Begriffen auf. Diese Liste soll keine vollständige Liste an Beispielen für alle definierten Begriffe sein. Die Beispiele veranschaulichen die Bedeutung von verschiedenen Begriffen, normalerweise durch Verweis auf eine Einheit, die Gesundheitsdienstleistungen zur Verfügung stellt. Die Beispiele konzentrieren sich auf eine Dienstleistung – die Bereitstellung von Impfungen an Säuglinge, um Masern zu vermeiden. Die Einheit verwendet eine Reihe an Inputs, um Outputs zu produzieren (Masernimpfungen). Es wird erwartet, dass diese Outputs das gewünschte Ergebnis bzw. die gewünschten Ergebnisse auslösen (direkt oder indirekt).
- EB3. Der zweite Teil dieses Anhangs stellt eine erläuternde Liste von Informationen bereit, die in einer narrativen Analyse und Diskussion der Dienstleistungserbringung einer Einheit enthalten sein könnten.

Teil 1: Beispiele von definierten Begriffen

⌚ **Leistungsziele:**

Gemäß den LEP 3 können Leistungsziele mittels Leistungskennzahlen wie Inputs, Outputs, Ergebnisse oder Effizienz oder mittels einer Kombination aus einer oder mehrerer dieser vier Leistungskennzahlen angegeben werden. Bei den folgenden Beispielen handelt es sich um Beispiele von Leistungszielen, die diese verschiedenen Formen annehmen können. Das erste Beispiel handelt von einem Leistungsziel, dessen Fokus auf Inputs liegt, das zweite Beispiel fokussiert sich auf Outputs, das dritte Beispiel fokussiert sich auf Ergebnisse und das letzte Beispiel auf Effizienz.

- 1.200 Vollzeit-Tage, an denen medizinisches Personal Impfdienstleistungen erbringt.
- Bereitstellung von 20.000 Impfstoffen an Säuglinge.
- Den Anteil der Säuglinge, der sich jährlich mit Masern infiziert, innerhalb von 5 Jahren von 65 % auf 2 % zu reduzieren, d. h. bis Ende 20XX.
- Die Gesamtkosten pro Impfung von WE 5 auf WE 4 verringern.

⌚ **Input:** Die Anzahl der Tage, an denen Vollzeitäquivalente Impfungen gegen Masern bereitstellen.

⌚ **Output:** Die Zahl der Säuglinge, die gegen Masern geimpft ist.

⌚ **Ergebnis:** Eine Verringerung der Anzahl an Säuglingen, die mit Masern infiziert werden. (Die Verringerung könnte in absoluten Zahlen (5.000 weniger Masernfälle) oder als ein Prozentsatz (eine Verringerung von 35 % der mit Masern infizierten Säuglingen) angegeben werden.

Die LEP 3 legen fest, dass es sich bei den Ergebnissen einer Einheit um Auswirkungen auf die Gesellschaft als Ganzes oder um Auswirkungen auf bestimmte Gruppen oder Institutionen innerhalb der Gesellschaft handeln kann. Bei den Ergebnissen könnte es sich um relativ direkte Auswirkungen auf die Empfänger:innen der Dienstleistungen der Einheit handeln. Sie könnten auch Auswirkungen auf andere haben, die nicht Empfänger:innen der Dienstleistungen der Einheit sind, aber indirekt von diesen Dienstleistungen profitieren. Die LEP 3 legen auch fest, dass Faktoren, die sich der Kontrolle der Einheit entziehen, das Erreichen der Ergebnisse entweder behindern oder erleichtern können. Das erste Beispiel unten veranschaulicht ein Ergebnis, das eine bestimmte Gruppe der Gesellschaft beeinflusst. Das zweite und dritte Beispiel veranschaulicht eine direkte Auswirkung auf die Empfänger:innen von Dienstleistungen und eine indirekte Auswirkung auf Nicht-Empfänger:innen. Das vierte Beispiel veranschaulicht eine Situation, in der Faktoren, die außerhalb der Kontrolle der Einheit liegen, eingreifen, um das Erreichen eines Ergebnisses zu erleichtern.

- Eine Reduzierung um 35% beim Auftreten von Masern bei Säuglingen innerhalb der schwächsten sozioökonomischen Gruppe.
- Eine Verringerung der Anzahl an Masernfällen bei den Empfänger:innen von von der Einheit bereitgestellten Masern-Impfungen ist ein Beispiel für eine direkte Auswirkung auf Empfänger:innen der Dienstleistungen der Einheit.
- Kinder, die die gleiche Schule besuchen wie jene Kinder, die geimpft wurden, aber die Kinder, die keine Impfung erhalten haben, werden indirekt auch beeinflusst durch die Impfungen der Einheit, da ihr Risiko sich mit Masern zu infizieren, verringert ist.

- Der Ausbruch von Masern in einer Region in der Nähe führt zu einer umfassenden Medienberichterstattung über Gesundheitsrisiken in Bezug auf Masern und einer erhöhten Impfrate in dieser Region durch einen anderen Dienstleistenden. Diese Faktoren erleichtern das Erreichen der Ergebnisse der Einheit, die Masernfälle in der eigenen Region zu reduzieren. Die in der anderen Region evidenten Faktoren (Ausbruch der Masern, Medienberichterstattung und erhöhte Impfrate) liegen außerhalb der Kontrolle der Einheit.



Effizienz:

Die LEP 3 legen fest, dass Effizienz die Beziehung zwischen (a) Inputs und Outputs oder (b) Inputs und Ergebnissen ist. Die zwei Beispiele im ersten Aufzählungspunkt unten veranschaulichen Effizienz als die Beziehung zwischen Inputs und Outputs. Das Beispiel im zweiten Aufzählungspunkt veranschaulicht Effizienz im Sinne von Input und Ergebnissen.

- „Kosten pro geimpftem Säugling“ ist ein Beispiel für eine Effizienzkennzahl, die Output (Impfungen) in Bezug zum Input (Kosten) setzt. Effizienz kann auch im Sinne von anderen Inputs ausgedrückt werden wie Anzahl der Mitarbeitenden oder Arbeitszeit. Zum Beispiel 1.000 Impfungen jährlich pro qualifiziertem medizinischem Mitarbeitenden.
- „Kosten pro Verringerung der Anzahl an mit Masern infizierten Säuglingen“ ist ein Beispiel für eine Effizienzkennzahl, die ein Ergebnis (Verringerung der Anzahl an mit Masern infizierten Säuglingen) in Bezug zum Input (Kosten) setzt.



Wirksamkeit:

Gemäß LEP 3 ist Wirksamkeit die Beziehung zwischen tatsächlichen Ergebnissen und Dienstleistungszielen. Daher hängt eine Beurteilung der Wirksamkeit von der Art des Leistungsziels, das die Einheit dargestellt hat, ab. Die drei untenstehenden Beispiele veranschaulichen Wirksamkeit für unterschiedliche Leistungsziele. Das erste Beispiel veranschaulicht die Wirksamkeit, wobei das erste Leistungsziel in Form von Inputs, das zweite in Form von Outputs und das dritte in Form eines Ergebnisses ausgedrückt wurde.

- Das Leistungsziel bestand darin, in dem am 31. März 20XX endenden Geschäftsjahr 20.000 Stunden des medizinischen Personals für die Bereitstellung von Masernimpfungen einzusetzen. Das tatsächliche Ergebnis waren 18.000 Stunden des medizinischen Personals. Die Wirksamkeit der Einheit in diesem Bereich lag somit bei 90 %.
- Das Leistungsziel bestand darin, in dem am 31. März 20XX endenden Geschäftsjahr 100.000 Masernimpfungen für Säuglinge bereitzustellen. Das tatsächliche Ergebnis lag bei 99.000 Impfungen. Die Wirksamkeit der Einheit in diesem Bereich lag somit bei 99 %.
- Das Leistungsziel bestand darin, die Zahl der an Masern erkrankten Säuglingen im Vergleich zum Vorjahr um 3.000 zu senken. Das tatsächliche Ergebnis war ein Rückgang der Zahl der an Masern erkrankten Säuglinge um 3.000. Die Wirksamkeit der Einheit in diesem Bereich lag somit bei 100 %.



Leistungskennzahl – qualitative Beschreibung:

Gemäß LEP 3 sind Leistungskennzahlen quantitative Maßnahmen, qualitative Maßnahmen bzw. qualitative Beschreibungen der Art, wie sie, und des Ausmaßes, in dem die Einheit Ressourcen verwendet, Dienstleistungen bereitstellt und ihre Leistungsziele erreicht. Das untenstehende Beispiel veranschaulicht eine Leistungskennzahl, die als qualitative Beschreibung ausgedrückt wird:

Eine Regierungsabteilung (das Ministerium), die für die Unterstützung der Beziehungen der Regierung zu anderen Nationen, einschließlich der Handelsbeziehungen, zuständig ist, verwendet die folgende qualitative Beschreibung als eine ihrer Leistungskennzahlen:

Die Beziehungen zu Lateinamerika werden in diesem Jahr voraussichtlich mehrere erfolgreiche, von Ministern geleitete Wirtschaftsmissionen zu nationalen Regierungen und die Teilnahme von Ministern an zwei regionalen Foren umfassen. Das Ministerium wird Gastgeber und andere Unterstützung für Besuch von Ministern aus mehreren Ländern der Region bieten und bilaterale außenpolitische Konsultationen durchführen. Die Konsultationen werden auch das Eintreten für Freihandelsabkommen umfassen. Das diplomatische Netz in mehreren lateinamerikanischen Ländern wird durch zusätzliche Konsulate und Honorarkonsuln erweitert werden.

Teil 2: Narrative Diskussion und Analyse – Arten von Informationen

Die folgende Liste liefert Beispiele von verschiedenen Arten von Informationen, die in die narrative Diskussion und Analyse einbezogen werden können, um den Adressat:innen bei der Beurteilung der Dienstleistungserbringung einer Einheit zu helfen:

- bestimmtes Erreichen der Leistungsziele, Defizite und Probleme.
- Identifizierung und Diskussion der Faktoren, die eine Auswirkung auf die Erreichung (oder Nicht-Erreichung) der Leistungsziele haben hätten können.

- (c) Kennzahlen der Wirksamkeit.
- (d) Erörterungen von Unterschieden zwischen geplantem und tatsächlichem Erreichen von Zielen.
- (e) Vergleich von Kennzahlen:
 - (i) im Laufe der Zeit;
 - (ii) zu Meilensteinen; bzw.
 - (iii) zwischen tatsächlichen und geplanten Resultaten.
- (f) Gründe für eine Änderung bzw. Änderungen, wenn sich die dargestellten Leistungsziele oder Leistungskennzahlen gegenüber dem Vorjahr verändert haben.
- (g) wenn eine Einheit mehrjährige Leistungsziele hat: Bericht über Fortschritt der Zielerreichung.
- (h) wenn über Ergebnisse berichtet wird: Informationen zum Ausmaß, in dem Ergebnisse den Tätigkeiten der Einheit zugerechnet werden können.
- (i) wesentliche Erkenntnisse, die während der Berichtsperiode in Bezug auf die Dienstleistungserbringung der Einheit gewonnen wurden, gegebenenfalls einschließlich Pläne zur Behebung von Problemen, die sich auf die Dienstleistungserbringung auswirken und Bereichen, die einer weiteren Bewertung bedürfen.
- (j) Identifizierung und Diskussion der mit der Erbringung der Dienstleistungen verbundenen Risiken und, falls Risikobewertungen für Dienstleistungen durchgeführt wurden, Informationen darüber, wie solche Entscheidungen zur Risikoabwägung getroffen und gesteuert werden.
- (k) Identifizierung und Diskussion der beabsichtigten und unbeabsichtigten, direkten und indirekten Folgen der erbrachten Dienstleistungen.

Wenn eine Einheit eine Diskussion der Unterschiede zwischen geplanten Leistungszielen und tatsächlich erreichten Leistungszielen liefert, könnte diese Diskussion z. B. Folgendes umfassen:

- (a) Angabe des Ausmaßes der Abweichungen; und
- (b) Faktoren, die zu den Abweichungen beitragen. (z. B. externe Faktoren, Effizienz oder Ineffizienz interner Prozesse, Verfügbarkeit von Ressourcen oder Entscheidungen der Regierung zur Dienstleistungserbringung).

Das Erreichen der Ergebnisse wird häufig von Faktoren beeinflusst, die außerhalb der Kontrolle der Einheit liegen. Wenn eine Einheit eine narrative Diskussion und Analyse der Ergebnisse bereitstellt, sollten die Angaben ausreichend sein, um sicherzustellen, dass die Adressat:innen die Rolle der Einheit in Bezug auf die Verbesserung oder Verschlechterung der Ergebnisse nicht überbewerten. Werden Informationen über die Ergebnisse angezeigt, können folgende Informationen für die Adressat:innen nützlich sein:

- (a) das Ausmaß, in dem die Ergebnisse den Tätigkeiten der Einheit zugeschrieben werden können; und
- (b) andere Faktoren, die die Ergebnisse beeinflusst haben könnten.

Die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen erfolgt häufig auf der Grundlage einer Risikobewertung, die klare Parameter für die Toleranz gegenüber verschiedenen Arten von Risiken umfasst, einschließlich des Risikos falsch positiver und falsch negativer Ergebnisse bei Interventionsentscheidungen. Informationen darüber, wie eine Einheit Risiken im Rahmen der Dienstleistungserbringung beurteilt, können das Verständnis der Adressat:innen für die Dienstleistungserbringung einer Einheit unterstützen.

Beispiele zur Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsprogrammen

EB4. Ein allgemeiner Überblick darüber, wie die Grundsätze der LEP 3 bei der Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung anzuwenden sind, finden sich in den Beispielen EB1–EB3. Spezifische Beispiele für die Berichterstattung über Informationen zur Dienstleistungserbringung im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsprogrammen sind in den Beispielen EB5–EB8 enthalten. Diese Beispiele sind nicht abschließend, sondern sollen Einheiten eine vereinfachte Sachverhaltsdarstellung bieten, wie die Dienstleistungsziele von Nachhaltigkeitsprogrammen berichtet werden können. Eine Einheit muss alle relevanten Fakten und Umstände ihrer spezifischen Programme bei der Anwendung der Leitlinien der LEP 3 berücksichtigen.

Beispiel 1 – Programm finanziert durch eine grüne Anleihe

EB5. Grüne Anleihen können von Einheiten verwendet werden, um Mittel für Investitionen in Nachhaltigkeitsprogramme zu beschaffen, beispielsweise für Umwelt- oder Klimaschutzprogramme. Emittierende solcher grünen Anleihen können spezifische Kennzahlen oder Ziele festlegen, um Investoren Informationen zur Leistung des Programms hinsichtlich der Zielerreichung zu liefern. Nachfolgend ein Beispiel für ein durch eine grüne Anleihe finanziertes Programm, das zeigt, wie die LEP 3 bei der Berichterstattung über das Programm anzuwenden sind.

Details zur grünen Anleihe und Zielsetzungen:

- Am 1. Januar 20X0 emittierte Einheit A eine grüne Anleihe zur Finanzierung eines Wiederaufforstungsprogramms mit dem Ziel, bis Ende des Jahres 100 Millionen Bäume zu je WE 4 pro Baum zu pflanzen.
- Ziel des Wiederaufforstungsprogramms ist die Absorption von 997.900 Tonnen CO₂ pro Jahr ((100 Millionen Bäume × 22 Pfund CO₂ pro Baum) geteilt durch 2.204,63 Pfund in Tonnen) für die ersten 20 Jahre.
- Ende 20X0 hatten Forstmitarbeiter:innen 85 Millionen Bäume gepflanzt und ermittelten, dass das Programm im ersten Jahr 578.328 Tonnen CO₂ absorbierte ((85 Millionen Bäume × 15 Pfund CO₂ pro Baum) geteilt durch 2.204,63 Pfund in Tonnen).
- Die tatsächlichen Kosten pro gepflanztem Baum betrugen WE 4,1 (WE 348,5 Millionen / 85 Millionen Bäume).

Leistungskennzahlen:

- Inputs: Kosten pro gepflanztem Baum.
- Outputs: Anzahl gepflanzter Bäume.
- Ergebnis: Gesamtmenge absorbiertes CO₂.
- Effizienz:
 - o Die Kosten pro gepflanztem Baum betrugen WE 4,1, d. h. sie waren höher als die erwarteten WE 4. Die Anzahl der gepflanzten Bäume lag um 15 Millionen unter dem Ziel (100 Millionen minus 85 Millionen). Die Kosten pro Tonne absorbiertem CO₂ betrugen WE 603 (WE 348,5 Millionen / 578.328 Tonnen CO₂), während die geplanten Kosten WE 401 (WE 400 Millionen / 997.900 Tonnen CO₂) betrugen. Die höheren Kosten pro Tonne CO₂ deuten auf eine geringere CO₂-Absorption hin, was auf verschiedene Faktoren zurückzuführen sein könnte, darunter der graduelle Prozess des Baum-Pflanzens, die geringere gepflanzte Baumzahl sowie eine geringere Überlebensrate der gepflanzten Bäume.
- Wirksamkeit:
 - o Input: 102,5 % (tatsächliche Kosten pro Baum geteilt durch Zielkosten – WE 4,1 / WE 4), da die tatsächlichen Kosten (WE 348,5 Millionen) unter den geplanten Kosten (WE 400 Millionen) lagen, die gepflanzte Baumzahl (85 Millionen) aber unter dem Ziel (100 Millionen) blieb.
 - o Output: 85 % (tatsächliche Baumzahl geteilt durch geplante Baumzahl – 85 Millionen / 100 Millionen), da weniger Bäume gepflanzt wurden als geplant.
 - o Outcome: 58 % (absorbiertes CO₂ im ersten Jahr geteilt durch geplantes absorbiertes CO₂ im ersten Jahr – 578.328 Tonnen CO₂ / 997.900 Tonnen CO₂), da weniger Kohlenstoff absorbiert wurde als geplant.

Beispiel 2 – Programm finanziert durch eine Kohlenstoffsteuer

EB6. Kohlenstoffsteuern können von Einheiten erhoben werden, um Einnahmen zu generieren, die in Nachhaltigkeitsprogramme, einschließlich Klimaschutzmaßnahmen, investiert werden. Programme zur Kohlenstoffsteuer verfügen häufig über spezifische Kennzahlen oder Ziele. Diese Informationen können von der Einheit zur Berichterstattung über die Zielerreichung genutzt werden. Nachfolgend ein Beispiel für ein Programm, das durch eine Kohlenstoffsteuer finanziert wird, das zeigt, wie die LEP 3 bei Berichterstattung über das Programm anzuwenden sind.

Details zur Kohlenstoffsteuer und Zielsetzungen:

- Am 1. Januar 20X1 führte Rechtsordnung B eine Kohlenstoffsteuer ein, um Einnahmen für die Installation von 10.000 Ladestationen für Elektrofahrzeuge innerhalb von 15 Jahren entlang der Autobahnen bereitzustellen.
- Ziel des Programms ist es, den Markt für Null-Emissionsfahrzeuge so zu fördern, dass diese innerhalb von 15 Jahren 100 % der jährlich 460.000 neu verkauften Leichtfahrzeuge ausmachen.
- Das Ziel für das erste Programmjahr 20X2 ist die Installation von 600 Ladestationen für Elektrofahrzeuge (Installationskosten pro Station: WE 28.500) und ein Anteil an Null-Emissionsfahrzeugen von 26 % am Verkauf der neuen Leichtfahrzeuge (119.600 Fahrzeuge) in der Rechtsordnung B.
- Ende 20X2 hatte Rechtsordnung B WE 13,11 Millionen investiert, um 460 Ladestationen Elektrofahrzeuge zu installieren und der Anteil an Null-Emissionsfahrzeugen am Verkauf neuer Fahrzeuge lag bei 18 % (85.000 / 460.000).

Leistungskennzahlen:

- Input: Kosten pro installierter Ladestation für Elektrofahrzeuge.
- Output: Anzahl installierter Ladestationen für Elektrofahrzeuge.
- Ergebnis: Marktanteil der Null-Emissionsfahrzeuge am neuen Leichtfahrzeuge-Markt.
- Effizienz:
 - o Die Kosten pro installierter Ladestation für Elektrofahrzeuge betrugen WE 28.500 (WE 13,11 Millionen / 460 Ladestationen für Elektrofahrzeuge), was dem Ziel für 20X2 entspricht. Allerdings wurden um 140 Ladestationen weniger installiert, d. h., nur 460 (von den geplanten 600 Stationen). Die Kosten der Rechtsordnung B, um Anreize für den Kauf von neuen Null-Emissionsfahrzeugen in 20X2 betrugen pro verkauftem Fahrzeug WE 154 (WE 13,11 Millionen / 85.000 Fahrzeuge). Das geplante Kostenbudget des Programms lag bei WE 143 pro zusätzlich verkauftem neuen Null-Emissionsfahrzeug, basierend auf einem erwarteten Marktanteil von 26 %, während im Jahr 20X2 nur 18 % erreicht wurden.
- Wirksamkeit:
 - o Input: 100 % (die tatsächlichen Kosten für die Installation einer Ladestation für Elektrofahrzeuge durch die Zielkosten – WE 28.500 / WE 28.500), da die geplanten Kosten erreicht wurden.
 - o Output: 77 % (die tatsächliche Anzahl installierter Ladestationen für Elektrofahrzeuge durch die geplante Anzahl – 460 / 600), weil weniger Ladestationen installiert wurden als geplant.
 - o Ergebnis: 71 % (die tatsächliche Anzahl der verkauften neuen leichten Null-Emissionsfahrzeuge durch die Zielanzahl – 85.000 / 119.600), weil der erreichte Marktanteil von 18 % unter dem Ziel von 26 % lag.

Beispiel 3 – Investitionen in Infrastruktur zur Minderung der Auswirkungen des Klimawandels

EB7. Investitionen in Infrastruktur können von Einheiten dazu verwendet werden, die natürliche Umwelt wiederherzustellen und die Auswirkungen des Klimawandels zu mildern. Solche Investitionen legen oft spezifische Kennzahlen oder Ziele fest, die sie erreichen sollen, einschließlich solcher zur Erbringung von Dienstleistungen. Diese Informationen können von der Einheit genutzt werden, um über die Leistung des Programms bei der Erreichung der Ziele Bericht zu erstatten. Nachfolgend ein Beispiel für eine Investition in grüne Infrastruktur (z. B. Regengärten), die durch Umweltstrafzahlungen finanziert wird, um die Auswirkungen des Klimawandels abzumildern. Das Beispiel zeigt, wie die LEP 3 bei der Berichterstattung zu diesem Programm angewendet werden.

Details zur Investition in Infrastruktur und Zielsetzungen:

- Die Gemeinde C verwendet Mittel, die aus Umweltstrafzahlungen eingenommen wurden, um Programme zur Wiederherstellung der Umwelt zu finanzieren, darunter „grüne Infrastruktur“-Programme wie die Errichtung von Regengärten zur Reduzierung von Überschwemmungsrisiken und zur Unterstützung von Gemeinden bei der Anpassung an den Klimawandel.

- Im Jahr 20X1 stellte Gemeinde C WE 250.000 für die Installation von Regengärten in privaten Haushalten und kleinen Unternehmen bereit, mit durchschnittlichen Kosten von WE 5.556 pro Garten (WE 250.000 / 45 Regengärten).
- Ein Bericht eines Wasserwirtschaftsberaters erklärt, dass die Installation von 45 Regengärten voraussichtlich die Anzahl der Überschwemmungen um 60 % (30 weniger Überschwemmungsereignisse) reduzieren wird.
- Die Niederschlagsmengen zwischen 20X0 und 20X1 waren konstant; im Jahr 20X0 gab es 50 Überschwemmungsereignisse, und nachdem 20X1 Mittel in Höhe von WE 150.000 für 25 Regengärten bereitgestellt wurden, gab es 17 weniger Überschwemmungen (34 % Reduktion).

Leistungskennzahlen:

- Input: Mittel aus Umweltstrafzahlungen, die für Regengärten verfügbar sind.
- Output: Anzahl der von Gemeinde C finanzierten Regengärten.
- Ergebnis: Verringerung der Überschwemmungsereignisse bei Haushalten und kleinen Unternehmen.
- Effizienz:
 - o Die Kosten pro Regengarten betrugen WE 6.000 (WE 150.000 / 25 Regengärten), also WE 444 über den Zielkosten. Es gab nur 17 weniger Überschwemmungen statt der geschätzten 30, was auf die geringere Anzahl geförderter Regengärten zurückzuführen ist (geschätzt wurden 45 geförderte, tatsächlich wurden 25 gefördert und installiert im Jahr 20X1). Die Kosten pro vermiedenes Überschwemmungsereignis lagen um WE 490 höher, da die geplanten Kosten WE 8.333 (WE 250.000 / 30 vermiedene Ereignisse) betrugen, die tatsächlichen Kosten jedoch WE 8.823 (WE 150.000 / 17 vermiedene Ereignisse) betrugen.
- Wirksamkeit:
 - o Input: 60 % (die tatsächlichen für Regengärten bereitgestellten Mittel durch die verfügbaren Zielmitteln – WE 150.000 / WE 250.000), da weniger Mittel bereitgestellt wurden als verfügbar waren.
 - o Output: 56 % (die tatsächliche Anzahl geförderter Regengärten durch die geplante Anzahl – 25 / 45), da weniger Regengärten gefördert wurden als geplant.
 - o Ergebnis: 57 % (die tatsächliche Reduktion der Überschwemmungen durch die geplante Reduktion – 17 / 30), da weniger Überschwemmungen vermieden wurden als geplant.

Beispiel 4 – Steuerliche Vergünstigungen für Nachhaltigkeitsinvestitionen

EB8. Steueraufwendungen⁷⁶ können eingesetzt werden, um private Investitionen zur Verbesserung der Energieeffizienz und zur Reduzierung des Energieverbrauchs anzureizen. Solche Programme fördern Investitionen und legen häufig spezifische Kennzahlen oder Ziele fest, die erreicht werden sollen. Diese Informationen können von der Einheit für die Berichterstattung über die Leistung des Programms genutzt werden. Nachfolgend ein Beispiel für ein Steuervergünstigungsprogramm zur Förderung von Energieeffizienz durch Energiesparmaßnahmen und wie die LEP 3 bei der Berichterstattung angewendet werden.

Details zum Steueraufwendungen und Zielsetzungen:

- Im Jahr 20X6 führte Land A eine Steuervergünstigung in Höhe von WE 525 Millionen (ca. 80.000 Renovierungen) ein, um den Energieverbrauch, insbesondere von Erdgas, bis 20X7 um 15 % zu senken.
- Im Jahr 20X7 gewährte Land A eine Einkommenssteuerermäßigung von WE 300 Millionen für energieeffiziente Ausgaben im Wohnbereich.
- Die Steuerermäßigung für die Energiewende führte zu etwa 60.000 zusätzlichen förderfähigen energieeffizienten Renovierungen und trug zu einer 7%igen Reduktion (94.007.117 Millionen Kubikfuß⁷⁷) des Erdgasverbrauchs in Wohngebäuden im Jahr 20X7 bei (der gesamte Erdgasverbrauch im Jahr 20X7 betrug 1.342.958.820 Millionen Kubikfuß).

⁷⁶ Dieser Begriff wird im Glossar der Definierten Begriffe definiert.

⁷⁷ Eine Million Kubikfuß Erdgas.

Leistungskennzahlen:

- Input: Gesamtbetrag der gewährten steuerlichen Vergünstigung.
- Output: Anzahl der durchgeführten förderfähigen energieeffizienten Renovierungen.
- Ergebnis: Reduktion des Energieverbrauchs.
- Effizienz:
 - o Die durchschnittlich Steueraufwendung pro energieeffizienter Renovierung betrug WE 5.000, was um WE 6.563 unter den geplanten Kosten pro Renovierung lag (WE 525 Millionen / 80.000 Renovierungen). Der tatsächliche Kostenaufwand pro Einheit Energieeinsparung betrug WE 3,191 pro Millionen Kubikfuß (WE 300 Millionen / 94.007.117 Millionen Kubikfuß) und war damit höher als die geplanten WE 2,606 pro Millionen Kubikfuß (WE 525 Millionen / 201.443.823 Millionen Kubikfuß). Dies könnte auf eine geringere Anzahl tatsächlicher Renovierungen (60.000 statt 80.000) und niedrigere Energieeinsparungen pro Renovierung zurückzuführen sein – 1.566,78 Millionen Kubikfuß pro Renovierung (94.007.117,40 Millionen Kubikfuß / 60.000 Renovierungen) statt 2.518,05 Millionen Kubikfuß pro Renovierung (201.443.823 Millionen Kubikfuß / 80.000 Renovierungen).
- Wirksamkeit:
 - o Input: 57 % (die tatsächliche Höhe der steuerlichen Vergünstigung für förderfähige energieeffiziente Renovierungen durch das angekündigte Ziel – WE 300 Millionen / WE 525 Millionen), da die gewährten Steueraufwendungen unter dem Ziel lagen.
 - o Output: 75 % (die tatsächliche Anzahl förderfähiger Renovierungen durch den Zielwert – 60.000 / 80.000), da weniger Renovierungen durchgeführt wurden als geplant.
 - o Ergebnis: 47 % (die tatsächliche Reduktion des Erdgasverbrauchs durch den Zielwert – 7 % / 15 %), da die Senkung des Erdgasverbrauchs geringer ausfiel als geplant.

GLOSSAR DER DEFINIERTEN BEGRIFFE

Dieser Glossar enthält alle Begriffe, die in den 50, bis einschließlich 31. Januar 2025 genehmigten, Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung (IPSAS) definiert werden. Eine Liste dieser IPSAS befindet sich auf der hinteren Umschlagseite des Glossars. Dieser Glossar enthält keine Begriffe, die in der *Finanzberichterstattung nach dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung* definiert werden. Für diese Begriffe bitten wir die Adressat:innen, die auf dem Verfahren der Einnahmen-/Ausgabenrechnung basierenden IPSAS heranzuziehen.

Definitionen

Verweise auf IPSAS, die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basieren, erfolgen mittels Nummer des jeweiligen Standards und Paragraphen Beispielsweise verweist 1.7 die Adressat:innen auf IPSAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, Paragraph 7. Verweise in Klammern zeigen eine geringfügige Änderung der Formulierung auf.

Begriff	Definition	Stelle
Abberufungsrechte	Rechte, den Entscheidungsträger:innen ihre Entscheidungskompetenz zu entziehen.	35.14
Abgangspreis	Der Preis, der für den Verkauf eines Vermögenswerts entgegengenommen oder für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt wurde.	46.6
Abgeltung	Eine Transaktion, in der alle weiteren gesetzlichen oder faktischen Verpflichtungen in Bezug auf einen Teil oder die Gesamtheit der in einem leistungsorientierten Versorgungsplan vorgesehenen Leistungen eliminiert werden, ausgenommen eine Zahlung von Leistungen direkt an Arbeitnehmer:innen oder zu deren Gunsten, die in den Planbedingungen vorgesehen sowie in den versicherungsmathematischen Annahmen enthalten ist.	39.8
Abschlussstichtag	Der letzte Tag der Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht.	2.8
Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte¹	Die systematische Verteilung des gesamten Abschreibungsbetrags eines immateriellen Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.	31.16
Abschreibung auf Sachanlagen	Die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.	45.5
Abschreibungsbetrag	Die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder eines Ersatzbetrags und dem Restwert.	45.5
aktiver Markt	Ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt: (a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen; (b) vertragswillige Käufer:innen und Verkäufer:innen können in der Regel jederzeit gefunden werden; und (c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.	21.14
aktiver Markt	Markt, auf dem Transaktionen mit dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, so dass fortwährend Preisinformationen zur Verfügung stehen.	46.6
aktuelle Wiederbeschaffungskosten	Kosten, die der Einheit für den Erwerb des Vermögenswerts am Abschlussstichtag entstehen würden.	12.9
als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert	oder Ein Wert, der zu einem bestimmten Datum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird.	33.9
als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert	Ein Wert, der zum Bewertungszeitpunkt als Ersatz für den Transaktionspreis verwendet wird.	46.6

¹ IAS 36: „Bei immateriellen Vermögenswerten wird im Allgemeinen der Begriff ‚Amortisation‘ anstelle von ‚Abschreibung‘ verwendet. Beide Begriffe haben dieselbe Bedeutung.“ In dieser Übersetzung wurde der Begriff „Amortisation“ nicht verwendet.

Begriff	Definition	Stelle
als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	Immobilien (Grundstücke oder Gebäude — oder Teile von Gebäuden — oder beides), die zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und nicht (a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke eingesetzt werden; oder (b) im Rahmen der gewöhnlichen operativen Aktivität der Einheit verkauft werden.	16.7
Altersversorgungspläne Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Vereinbarungen, durch die ein:e Arbeitgeber:in/Sponsor:in ihren:seinen Begünstigten Versorgungsleistungen bei oder nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt (entweder in Form einer Jahresrente oder in Form einer einmaligen Zahlung), sofern solche Versorgungsleistungen bzw. die dafür erbrachten Beiträge vor der Pensionierung der Arbeitnehmer:innen aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung oder aufgrund der betrieblichen Praxis der:des Arbeitgeber:in/Sponsor:in bestimmt oder geschätzt werden können.	49.9
andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer:innen	Alle Leistungen an Arbeitnehmer:innen. Ausgenommen sind kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer:innen, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.	39.8
andere verpflichtende Beiträge und Abgaben Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte, die aufgrund von Gesetzen bzw. Vorschriften an die Einheit gezahlt wurden oder zu zahlen sind und dazu bestimmt sind, Einnahmen zu generieren, die für die Erbringung bestimmter Regierungsprogramme verwendet werden sollen.	47.4
Änderung eines Leasingverhältnisses	Eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder der für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Gegenleistung (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche Laufzeit des Leasingverhältnisses verlängert oder verkürzt wird).	43.5
Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	Eine Berichtigung des Buchwerts eines Vermögenswerts bzw. einer Verbindlichkeit, oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten und aus der Einschätzung des zukünftigen Nutzens und zukünftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Verbindlichkeiten resultiert. Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.	3.7
Änderungsgewinne oder -verluste	Der Betrag, der sich aus der Anpassung des Bruttobuchwerts eines finanziellen Vermögenswerts an die neu verhandelten oder geänderten vertraglichen Zahlungsflüsse ergibt. Die Einheit berechnet den Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts erneut als Barwert der geschätzten Ein-/Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des neu verhandelten oder geänderten finanziellen Vermögenswerts, die zum ursprünglichen Effektivzinssatz (oder zum ursprünglichen bonitätsangepassten Effektivzinssatz für finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität) des finanziellen Vermögenswerts oder gegebenenfalls zum geänderten Effektivzinssatz, der gemäß [IPSAS 41] Paragraph 139 ermittelt wird, abgezinst werden. Bei der Schätzung der erwarteten Zahlungsflüsse eines finanziellen Vermögenswerts hat eine Einheit alle vertraglichen Bedingungen des finanziellen Vermögenswerts (wie vorzeitige Rückzahlung, Kauf- und vergleichbare Optionen) zu berücksichtigen, jedoch erwartete Kreditverluste auszunehmen, es sei denn, es handelt sich bei dem finanziellen Vermögenswert um einen finanziellen Vermögenswert mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität, wobei die Einheit auch die ursprünglich erwarteten Kreditverluste, die bei der Ermittlung des ursprünglichen bonitätsangepassten Effektivzinssatzes herangezogen wurden, zu berücksichtigen hat.	41.9

Begriff	Definition	Stelle
anfängliche direkte Kosten	Zusätzliche Kosten, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können, mit Ausnahme derartiger Kosten, die Herstellenden oder Händler:innen als Leasinggebenden entstehen.	13.8
anfängliche direkte Kosten	Zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären.	43.5
Anhang	Enthält zusätzliche Angaben zur Bilanz, zur Ergebnisrechnung, zur Nettovermögenveränderungsrechnung und zur Geldflussrechnung. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Aufgliederungen der im Abschluss angegebenen Posten sowie Informationen über nicht ansatzpflichtige Posten.	1.7
Anschaffungskosten	Die Gegenleistung, die erbracht wird, um einen Vermögenswert zu erwerben, herzustellen oder zu entwickeln plus Transaktionskosten oder die Gegenleistung, die erhalten wird, um eine Verbindlichkeit weniger Transaktionskosten zum Zeitpunkt des Erwerbs, der Herstellung oder der Entwicklung des Vermögenswerts oder des Anfalls der Verbindlichkeit zu übernehmen.	46.6
Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Gegenleistung zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung.	16.7
Anteil an einer anderen Einheit	Bezeichnet die durch verbindliche Vereinbarungen oder anderweitig entstehende Einbeziehung, die eine Einheit schwankenden Vorteilen aus der Tätigkeit der anderen Einheit aussetzt. Ein Anteil an einer anderen Einheit kann beispielsweise die Form eines Kapitalbesitzes oder des Haltens von Schuldtiteln sowie andere Formen der Einbeziehung annehmen, wie z. B. die Bereitstellung einer Finanzierung, eine Liquiditätsunterstützung, Kreditsicherheiten und Garantien. Dazu zählen Mittel, mit denen eine Einheit eine andere Einheit beherrscht, an ihrer gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist oder einen maßgeblichen Einfluss über sie ausübt. Eine Einheit hält nicht notwendigerweise einen Anteil an einer anderen Einheit, nur weil eine typische Beziehung zwischen Geldgebenden und Leistungsempfangenden oder Lieferant:innen und Kund:innen besteht.	37.7
aufgegebene operative Aktivität	Bestandteil einer Einheit, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und: (a) eine gesonderte, wesentliche operative Aktivität oder geografische operative Aktivität darstellt; (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung einer gesonderten, wesentlichen operativen Aktivität oder geografischen operativen Aktivität ist; oder (c) eine beherrschte Einheit darstellt, die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.	44.9
Aufsicht	Die Überwachung der Tätigkeiten einer Einheit, wobei diese zuständig und verantwortlich dafür ist, die finanzpolitischen und operativen Entscheidungen der Einheit zu beherrschen oder maßgeblich zu beeinflussen.	20.4
Auftragnehmer:innen	Eine Einheit, die eine Fertigungsleistung gemäß einem Fertigungsauftrag erbringt.	11.4
Aufwendungen	Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials in der Berichtsperiode in der Form eines Abflusses oder Verbrauchs von Vermögenswerten oder der Entstehung von Verbindlichkeiten, die zu einer Abnahme des Nettovermögens/Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner:innen zurückzuführen ist.	1.7
aus Steuern bezahlte Aufwendungen	Beträge, die Begünstigten zur Verfügung stehen, und zwar unabhängig davon, ob sie Steuern zahlen oder nicht.	23.7, 47.4
Ausbuchung	Das Entfernen eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit aus der Bilanz einer Einheit.	41.9

Begriff	Definition	Stelle
Ausfallrisiko	Die Gefahr, dass Vertragspartner:innen bei einer Transaktion über ein Finanzinstrument bei den anderen Partner:innen finanzielle Verluste verursachen, da sie ihren Verpflichtungen nicht nachkommen.	30.8
Ausfallrisiko-Ratingklassen	Rating des Ausfallrisikos basierend auf dem Risiko des Eintretens eines Ausfalls bei dem Finanzinstrument.	30.8
Ausgaben für Exploration und Evaluierung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen.	Ausgaben, die einer Einheit in Zusammenhang mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen entstehen, bevor die technische Durchführbarkeit und die ökonomische Realisierbarkeit einer Gewinnung der Bodenschätze nachgewiesen werden kann.	50.6
Ausschüttungen an Anteilseigner:innen	Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das von der Einheit an alle oder einige ihrer Anteilseigner:innen entweder als Investitionsrendite oder als Kapitalrückzahlung ausgeschüttet wird.	1.7
Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung	Der ohne Abzug von Planvermögen beizulegende Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die aufgrund von Arbeitnehmer:innenleistungen in der Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können.	39.8
bedingte Gegenleistung	Im Allgemeinen handelt es sich dabei um eine Verpflichtung von Erwerber:innen, zusätzliche Vermögenswerte oder Eigenkapitalanteile den ehemaligen Eigentümer:innen einer erworbenen operativen Aktivität als Teil des Austauschs für die Beherrschung der erworbenen operativen Aktivität zu übertragen, wenn bestimmte künftige Ereignisse auftreten oder Bedingungen erfüllt werden. Eine bedingte Gegenleistung kann den Erwerber:innen jedoch auch das Recht auf Rückgabe der zuvor übertragenen Gegenleistung einräumen, falls bestimmte Bedingungen erfüllt werden.	40.5
Bedingungen für übertragene Vermögenswerte	Vorgaben, mit denen festgelegt wird, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial des Vermögenswerts von den Empfangenden wie festgelegt zu verbrauchen ist, wobei ansonsten der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial die Übertragenden zurückzahlen ist.	23.7
Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder vor dem 31. Dezember 2024 beginnen.	Der Tag, ab dem Leasingnehmende Anspruch auf die Ausübung ihres Nutzungsrechts am Leasinggegenstand haben. Dies entspricht dem Tag des erstmaligen Ansatzes des Leasingverhältnisses (d. h. der entsprechenden Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Einnahmen oder Aufwendungen, die sich aus dem Leasingverhältnis ergeben).	13.8
Beginn des Leasingverhältnisses	Der frühere der beiden folgenden Zeitpunkte: der Tag der Leasingvereinbarung oder der Tag, an dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bestimmungen der Leasingvereinbarung geeinigt haben. Zu diesem Zeitpunkt: (a) wird ein Leasingverhältnis entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing eingestuft; und (b) im Falle eines Finanzierungsleasings werden die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzusetzenden Beträge bestimmt.	13.8
Beginn des Leasingverhältnisses	Das Datum der Leasingvereinbarung oder das Datum, an dem sich die Vertragsparteien zur Einhaltung der wesentlichen Bedingungen der Leasingvereinbarung verpflichten, je nachdem, welches von beiden das frühere ist.	43.5
Begünstigte Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Die Mitglieder eines Altersversorgungsplans und andere Personen, die gemäß dem Plan Ansprüche auf Leistungen haben.	49.9
beherrschende Einheit	Eine Einheit, die eine oder mehrere Einheiten beherrscht.	35.14
beherrschte Einheit	Eine Einheit, die von einer anderen Einheit beherrscht wird.	35.14
Beherrschung	Eine Einheit beherrscht eine andere Einheit, wenn sie schwankenden Vorteilen aus ihrem Engagement in der anderen Einheit ausgesetzt ist bzw. Anrechte auf diese besitzt und die Fähigkeit hat, Art oder Betrag dieser Vorteile mittels ihrer Verfügungsgewalt über die andere Einheit zu beeinflussen.	2.8

Begriff	Definition	Stelle
beitragsorientierte Pläne	Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen eine Einheit festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer:innen in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.	39.8
beitragsorientierte Pläne Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Für Zwecke dieses Standards: Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge durch die Beiträge zu einem Fonds und den daraus erzielten Anlageerträgen bestimmt werden.	49.9
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien zu marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte.	9.11
beizulegender Zeitwert	Zwecks Anwendung der in diesem Standard enthaltenen Bilanzierungsvorschriften für Leasinggebende, der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien zu marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte.	43.5
beizulegender Zeitwert	Der Preis, der bei einer geordneten Transaktion zwischen Marktteilnehmer:innen zum Bewertungszeitpunkt für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt wird.	46.6
beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten	Der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts zu marktüblichen Bedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien nach Abzug der Kosten für den Abgang erzielt werden könnte.	21.14
belastender Vertrag	Ein Vertrag über den Tausch von Vermögenswerten oder Dienstleistungen, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial.	19.18
beobachtbare Inputfaktoren	Inputfaktoren, die unter Einsatz von Marktdaten wie öffentlich zugänglichen Informationen über tatsächliche Ereignisse oder Transaktionen entwickelt werden und die Annahmen widerspiegeln, auf die sich die Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden.	46.6
Bereitstellungsdatum	Datum, zu dem Leasinggebende Leasingnehmenden einen zugrunde liegenden Vermögenswert zur Nutzung bereitstellen.	43.5
beschlossene Budgetmittel	Die mit den für die Haushaltsperiode erwarteten Einnahmen oder Eingängen verbundene Ausgabenhoheit, die sich aus Gesetzen, Haushaltsgesetzen, Verordnungen der Regierung und anderen Entscheidungen ableitet.	24.7
Bestandteil einer Einheit	Operativer Bereich und die zugehörigen Zahlungsflüsse, die operativ und für die Zwecke der Finanzberichterstattung von der restlichen Einheit klar abgegrenzt werden können.	44.9
Betreibende (im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung)	Die Einheit, die den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen in Abhängigkeit der Verfügungsgewalt der Betreibenden über den Vermögenswert zur Erbringung öffentlicher Dienstleistungen verwendet.	32.8
Bilanzierungseinheit	Der Grad, in dem ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit für Zwecke des Ansatzes in einem IPSAS zusammengefasst oder aufgliedert wird.	46.6
biologische Transformation	Umfasst den Prozess des Wachstums, des Rückgangs, der Fruchtbringung und der Vermehrung, welcher qualitative oder quantitative Änderungen eines biologischen Vermögenswerts verursacht.	27.9
biologischer Vermögenswert	Ein lebendes Tier oder eine lebende Pflanze.	27.9

Begriff	Definition	Stelle
bonitätsangepasster Effektivzinssatz	Der Zinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein-/Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des finanziellen Vermögenswerts exakt auf die fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität abgezinst werden. Bei der Ermittlung des bonitätsangepassten Effektivzinssatzes hat eine Einheit zur Schätzung der erwarteten Zahlungsflüsse alle vertraglichen Bedingungen des finanziellen Vermögenswerts (wie vorzeitige Rückzahlung, Verlängerung, Kauf- und vergleichbare Optionen) und erwartete Kreditverluste zu berücksichtigen. In diese Berechnung fließen alle zwischen den Vertragspartner:innen gezahlten Gebühren und sonstige Entgelte, die fester Bestandteil des Effektivzinssatzes sind (siehe [IPSAS 41] Paragraphen AL156–AL158), sowie Transaktionskosten und alle anderen Agios und Disagios ein. Es wird vermutet, dass die Zahlungsflüsse und die erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden können. In den seltenen Fällen, in denen die Zahlungsflüsse oder die Restlaufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) nicht verlässlich geschätzt werden können, hat die Einheit allerdings die vertraglichen Zahlungsflüsse über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) zugrunde zu legen.	41.9
Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts	Die fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts vor Berücksichtigung einer etwaigen Wertberichtigung.	41.9
Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis	Die Summe aus: (a) den von Leasinggebenden im Rahmen eines Finanzierungsleasings zu erhaltenden Mindestleasingzahlungen; und (b) einem nicht garantierten Restwert, der zugunsten der Leasinggebenden anfällt.	13.8
Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis	(a) Die den Leasinggebenden im Rahmen eines Finanzierungsleasings zustehenden Leasingzahlungen; und (b) jeder den Leasinggebenden zufallende, nicht garantierte Restwert.	43.5
Buchwert (einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie)	Der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz angesetzt wird.	16.7
Buchwert (einer Sachanlage)	Der Betrag, zu dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.	45.5
Buchwert (eines immateriellen Vermögenswerts)	Der Betrag, zu dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen ² und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.	31.16
Buchwert einer Verbindlichkeit	Der Betrag, mit dem eine Verbindlichkeit in der Bilanz angesetzt wird.	10.7
Buchwert eines Vermögenswerts	Der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz nach Abzug aller der auf ihn entfallenden kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen angesetzt wird.	10.7
Darlehensverbindlichkeiten	Finanzielle Verbindlichkeiten mit Ausnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die den üblichen Zahlungszielen unterliegen.	30.8
Darstellungswährung	Die Währung, in der die Abschlüsse veröffentlicht werden.	4.10
dem Leasingverhältnis zugrunde liegender Zinssatz	Der Abzinsungssatz, bei dem zu Beginn des Leasingverhältnisses die Summe der Barwerte (a) der Mindestleasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwerts der Summe (i) des beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstands und (ii) der anfänglichen direkten Kosten der Leasinggebenden entspricht.	13.8

² IAS 36: „Bei immateriellen Vermögenswerten wird im Allgemeinen der Begriff ‚Amortisation‘ anstelle von ‚Abschreibung‘ verwendet. Beide Begriffe haben dieselbe Bedeutung.“ In dieser Übersetzung wurde der Begriff „Amortisation“ nicht verwendet.

Begriff	Definition	Stelle
dem Leasingverhältnis zugrunde liegender Zinssatz	Der Zinssatz, bei dem der Barwert (a) der Leasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwerts der Summe aus (i) dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts und (ii) allen etwaigen anfänglichen direkten Kosten der Leasinggebenden entspricht.	43.5
Derivat	Ein Finanzinstrument oder anderer Vertrag im Anwendungsbereich des vorliegenden Standards, der alle drei folgenden Merkmale aufweist: (a) seine Wertentwicklung ist an einen bestimmten Zinssatz, den Preis eines Finanzinstruments, einen Rohstoffpreis, Wechselkurs, Preis- oder Kursindex, Bonitätsrating oder -index oder eine andere Variable gekoppelt, sofern bei einer nicht finanziellen Variable diese nicht spezifisch für eine der Vertragsparteien ist (mitunter auch „Basis“ genannt). (b) es ist keine Anfangsauszahlung erforderlich oder eine, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist. (c) die Erfüllung erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt.	41.9
Dienstleistungskonzessionsvereinbarung	Eine verbindliche Vereinbarung zwischen Konzessionsgebenden und Betreibenden, im Rahmen derer (a) die Betreibenden den Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen stellvertretend für die Konzessionsgebenden über einen festgesetzten Zeitraum zur Erbringung öffentlicher Dienstleistungen verwenden; und Die Betreibenden erhalten Kompensationen für die von ihnen während der Dauer der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung erbrachten Dienstleistungen.	32.8
Dienstzeitaufwand	umfasst (a) laufenden Dienstzeitaufwand: Dies ist der Anstieg des Barwerts einer Leistungsverpflichtung, die aus einer Arbeitsleistung in der Berichtsperiode entsteht; (b) nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand: Dies ist die Veränderung des Barwerts einer Leistungsverpflichtung aus früheren Perioden, die aus einer Anpassung (Einführung, Rücknahme oder Veränderung eines leistungsorientierten Versorgungsplans) oder Kürzung des Plans (einer erheblichen Senkung der Anzahl in einem Plan erfasster Arbeitnehmer:innen durch die Einheit) entsteht; und Gewinne oder Verluste bei Abgeltung.	39.8
Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen	Ausschüttungen an die Inhaber:innen von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.	41.9
Drittbegünstigte:r Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Eine Einheit, ein Haushalt oder eine Einzelperson, die von der Transaktion zwischen anderen Parteien durch den Erhalt von Ressourcen profitiert.	47.4
effektiver Zeitpunkt der Änderung	Datum, zu dem beide Seiten eine Änderung des Leasingverhältnisses vereinbaren.	43.5
Effektivzinsmethode	Die Methode, die bei der Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit sowie bei der Verteilung und ergebniswirksamen Erfassung von Zinseinnahmen oder -aufwendungen über die betreffenden Perioden verwendet wird.	41.9

Begriff	Definition	Stelle
Effektivzinssatz Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.	Der Zinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein-/Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des finanziellen Vermögenswerts oder der finanziellen Verbindlichkeit exakt auf den Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts oder auf die fortgeführten Anschaffungskosten einer finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden. Bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes hat eine Einheit zur Schätzung der erwarteten Zahlungsflüsse alle vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments (wie vorzeitige Rückzahlung, Verlängerung, Kauf- und vergleichbare Optionen) zu berücksichtigen, erwartete Kreditverluste aber unberücksichtigt zu lassen. In diese Berechnung fließen alle zwischen den Vertragspartner:innen gezahlten Gebühren und sonstige Entgelte, die fester Bestandteil des Effektivzinssatzes sind (siehe [IPSAS 41] Paragraphen AL156–AL158), sowie Transaktionskosten und alle anderen Agios und Disagios ein. Es wird vermutet, dass die Zahlungsflüsse und die erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden können. In den seltenen Fällen, in denen die Zahlungsflüsse oder die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) nicht verlässlich geschätzt werden können, hat die Einheit allerdings die vertraglichen Zahlungsflüsse über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) zugrunde zu legen.	41.9
Eigenkapitalanteile	Im Sinne dieses Standards wird der Begriff allgemein benutzt und steht für Eigentumsanteile von Einheiten im Besitz der Investor:innen sowie für Anteile von Eigentümer:innen, Gesellschafter:innen oder Teilnehmer:innen an Gegenseitigkeitseinheiten.	40.5
Eigenkapitalinstrument	Ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten einer Einheit nach Abzug aller dazugehörigen Verbindlichkeiten begründet.	28.9
eigenständige Gegenleistung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Der Betrag, den eine Einheit beabsichtigt, dem:der Transferempfänger:in als Vergütung für die Erfüllung jeder einzelnen Verpflichtung aus einer verbindlichen Vereinbarung zu zahlen.	48.6
eigenständiger Wert (eines Guts oder einer Dienstleistung) Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Preis eines Guts oder einer Dienstleistung, das bzw. die intern genutzt werden muss oder einem:r Käufer:in oder Drittbegünstigten separat bereitgestellt wird.	47.4
eigenständiges Vehikel	Eine eigenständig identifizierbare Finanzstruktur, einschließlich eigenständiger, rechtlich anerkannter, verfasster Einheiten, unabhängig davon, ob diese Einheiten eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.	37.7
Eigentümer:innen	In diesem Standard wird der Begriff allgemein benutzt und steht für jede Partei mit quantifizierbaren Eigentumsanteilen an einer operativen Aktivität. Dazu zählen u. a. Inhaber:innen von Eigenkapitalanteilen von Einheiten im Besitz der Investor:innen sowie Eigentümer:innen oder Gesellschafter:innen von oder Teilnehmer:innen an Gegenseitigkeitseinheiten.	40.5
Einkommensansatz	Eine Bewertungstechnik, die künftige Beträge (z. B. Zahlungsflüsse oder Einnahmen und Aufwendungen) in einen einzigen aktuellen (d. h. abgezinsten) Betrag umwandelt.	46.6
Einnahmen	Der Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Nettovermögens/Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Zuführungen der Anteilseigner:innen stammt.	1.7
Einnahmen aus einer strukturierten Einheit	Umfassen beispielsweise wiederkehrende und nicht wiederkehrende Gebühren, Zinsen, Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen, Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung oder Ausbuchung von Anteilen an strukturierten Einheiten und Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten auf die strukturierte Einheit.	38.7

Begriff	Definition	Stelle
Einzelabschlüsse	Die von einer Einheit aufgestellten Abschlüsse, bei denen die Einheit vorbehaltlich der Anforderungen dieses Standards wählen kann, ob sie ihre Anteile an beherrschten Einheiten, Gemeinschaftseinheiten und assoziierten Einheiten zu Anschaffungskosten, nach IPSAS 29, <i>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</i> , oder nach der in IPSAS 36, <i>Anteile an Assoziierten Einheiten und Gemeinschaftseinheiten</i> , beschriebenen Equity-Methode bilanziert.	34.6
endgültiger Haushaltsplan	Der ursprüngliche Haushaltsplan, bereinigt um alle Rücklagen, Überträge, Transfers, Zurechnungen, ergänzenden genehmigten Budgetmittel und anderen offiziellen Veränderungen der Rechtsvorschriften oder der Vorgaben ähnlicher Behörden, die auf die Haushaltsperiode anzuwenden sind.	24.7
Entscheidungsträger:innen	Eine Einheit mit dem Recht, Entscheidungen zu fällen, die entweder Prinzipalin oder Agentin für Dritte ist.	35.14
entstehende Einheit	Die Einheit, die entsteht, wenn sich zwei oder mehrere operative Aktivitäten im Rahmen einer Fusion zusammenschließen.	40.5
Entwicklung	Die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.	31.16
Equity-Methode (bei Anteilen an anderen Einheiten)	Eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden, dieser Ansatz aber in der Folge um etwaige Veränderungen beim Anteil der Investor:innen am Nettovermögen/Eigenkapital der assoziierten Einheit oder der Gemeinschaftseinheit angepasst wird. Der Überschuss oder das Defizit der Investor:innen schließt deren Anteil am Überschuss oder Defizit der Beteiligungseinheit ein, und das Nettovermögen/Eigenkapital der Investor:innen schließt deren Anteil an den Änderungen im Nettovermögen/Eigenkapital der Beteiligungseinheit ein, die nicht in deren Überschuss oder Defizit erfasst wurden.	36.8
Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	Vorteilhafte oder nachteilige Ereignisse, die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird. Es wird dabei zwischen zwei Arten von Ereignissen unterschieden: (a) Ereignisse, die weitere substanzielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben (berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag); und (b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind (nicht zu berücksichtigende Ereignisse).	14.5
Erfüllungsbetrag	Die Kosten, die der Einheit bei der Erfüllung von Verpflichtungen entstehen, die durch die Verbindlichkeit dargestellt werden, wobei dabei von der kostengünstigsten Art und Weise ausgegangen wird.	46.6
ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeit	Eine finanzielle Verbindlichkeit, die eine der folgenden Bedingungen erfüllt: (a) sie erfüllt die Definition von zu Handelszwecken gehalten; (b) beim erstmaligen Ansatz wird sie von der Einheit gemäß [IPSAS 41] Paragraph 46 oder 51 als ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert; (c) sie wird entweder beim erstmaligen Ansatz oder nachfolgend gemäß [IPSAS 41] Paragraph 152 als ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert.	41.9
Ernte	Abtrennung des Erzeugnisses von dem biologischen Vermögenswert oder das Ende der Lebensprozesse eines biologischen Vermögenswerts.	27.9

Begriff	Definition	Stelle
erster IPSAS-Abschluss	Der erste Jahresabschluss einer Einheit im Einklang mit auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS und einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Bestätigung der Übereinstimmung mit diesen IPSAS, da die Einheit eine oder mehrere Übergangsvorschriften in diesem IPSAS angewendet hat, die keine Auswirkung auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes des Abschlusses und Übereinstimmung mit den auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS haben.	33.9
erstmalige Anwender:innen	Eine Einheit, die erstmals die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwendet und ihren ersten Überleitungsabschluss nach IPSAS bzw. ihren ersten IPSAS-Abschluss aufstellt.	33.9
Ertrag aus dem Planvermögen	Setzt sich aus Zinsen, Dividenden oder ähnlichen Ausschüttungen und anderen Einnahmen aus dem Planvermögen zusammen und umfasst auch realisierte und nicht realisierte Gewinne und Verluste aus dem Planvermögen, abzüglich (a) etwaiger Kosten für die Verwaltung des Plans; und (b) vom Plan selbst zu entrichtender Steuern, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Bemessung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung verwendet werden.	39.8
erwartete Transaktion	Eine noch nicht fest zugesagte, aber voraussichtlich eintretende künftige Transaktion.	41.9
erwarteter 12-Monats-Kreditverlust	Der Teil der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste aus Ausfallereignissen, die bei einem Finanzinstrument innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag möglich sind.	41.9
erwarteter Kreditverlust	Der gewichtete Durchschnitt der Kreditverluste, wobei die jeweiligen Ausfallwahrscheinlichkeiten als Gewichtungen angesetzt werden.	41.9
erwarteter Zahlungsfluss	Der wahrscheinlichkeitsgewichtete Durchschnitt (d. h. das Verteilungsmittel) möglicher künftiger Zahlungsflüsse.	46.6
Erwerber:innen	Die Einheit, die bei einem Zusammenschluss die Beherrschung über eine oder mehrere operative Aktivitäten erlangt.	40.5
Erwerbszeitpunkt	Der Zeitpunkt, zu dem die Erwerber:innen die Beherrschung über die erworbene operative Aktivität erlangen.	40.5
erworbene operative Aktivität	Die operative Aktivität, über die Erwerber:innen bei einem Zusammenschluss die Beherrschung erlangen.	40.5
erzielbarer Betrag	Der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts.	44.9
erzielbarer Betrag (eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit)	Der höhere der beiden Beträge aus beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit.	26.13
erzielbarer Betrag aus Dienstleistungen	Der höhere der beiden Beträge aus beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert eines nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerts.	21.14
Eventualforderung	Ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, über die die Einheit nicht vollständig die Verfügungsgewalt hat.	19.18
Eventualmietzahlung	Der Teil der Leasingzahlungen in einem Leasingverhältnis, der im Betrag nicht festgelegt ist, sondern von dem künftigen Wert eines anderen Faktors als des Zeitablaufs abhängt (beispielsweise künftige Verkaufsquote, künftige Nutzungsintensität, künftige Preisindizes, künftige Marktzinssätze).	13.8

Begriff	Definition	Stelle
Eventualverbindlichkeit	(a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, über die die Einheit nicht vollständig die Verfügungsgewalt hat, oder (b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil (i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder (ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.	19.18
Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen	Die Suche nach Bodenschätzen, einschließlich Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen, nachdem die Einheit die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat, sowie die Feststellung der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung der Bodenschätze.	50.6
Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen.		
faktische Verpflichtung	Eine aus den Aktivitäten einer Einheit entstehende Verpflichtung, wenn (a) die Einheit durch ihr bisher übliches Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage anderen Parteien gegenüber die Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und (b) die Einheit dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass sie diesen Verpflichtungen nachkommt.	19.18
Fehlbetrag oder Vermögensüberdeckung	ist (a) der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung abzüglich (b) des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens (sofern zutreffend).	39.8
Fehler aus früheren Perioden	Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen in den Abschlüssen einer Einheit für eine oder mehrere Perioden, die sich aus einer Nicht- oder Fehlanwendung von getreu dargestellten Informationen ergeben haben, die: (a) zu dem Zeitpunkt, an dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung genehmigt wurden, zur Verfügung standen; und (b) hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden können. Diese Fehler umfassen die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen.	3.7
Fertigungsauftrag	Ein Vertrag oder eine ähnliche verbindliche Vereinbarung über die kund:innenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer endgültigen Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.	11.4
festе Kaufverpflichtung	Eine für beide Parteien verbindliche und in der Regel einklagbare Vereinbarung mit einer nicht nahe stehenden Partei, die (a) alle wesentlichen Bestimmungen, einschließlich Preis und Zeitpunkt der Transaktion, enthält und (b) so schwerwiegende Konsequenzen bei einer Nichterfüllung festlegt, dass eine Erfüllung höchstwahrscheinlich ist.	44.9
festе Verpflichtung	Ein verbindlicher Vertrag über den Austausch einer bestimmten Menge an Ressourcen zu einem festgesetzten Preis und zu einem festgesetzten Zeitpunkt oder festgesetzten Zeitpunkten.	41.9
festе Zahlungen	Zahlungen, die Leasingnehmende an Leasinggebende leisten, um über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt zu sein, ohne variable Leasingzahlungen.	43.5
Festpreisvertrag	Ein Fertigungsauftrag, für den Auftragnehmer:innen einen festen Preis bzw. einen festgelegten Preis pro Outputseinheit vereinbaren, wobei diese an eine Preisgleitklausel gekoppelt sein können.	11.4

Begriff	Definition	Stelle
finanzielle Garantie	Ein Vertrag, aufgrund dessen Garantiegebende zu bestimmten Zahlungen verpflichtet sind, um Garantiennehmer für einen Schaden zu entschädigen, den sie erleiden, weil bestimmte Schuldner:innen gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leisten.	41.9
finanzielle Verbindlichkeit	Umfasst: (a) eine vertragliche Verpflichtung, (i) einer anderen Einheit Zahlungsmittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern, oder (ii) mit einer anderen Einheit finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen; oder (b) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten der Einheit erfüllt wird oder werden kann und bei dem es sich um Folgendes handelt: (i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung der Einheit enthält oder enthalten kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit zu liefern; oder (ii) ein derivatives Finanzinstrument, das nicht durch Austausch eines festen Betrags an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Zahl von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit erfüllt wird oder werden kann. Rechte, Optionen oder Optionsscheine, die zum Erwerb einer festen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit zu einem festen Betrag in beliebiger Währung berechtigen, stellen zu diesem Zweck Eigenkapitalinstrumente dar, wenn die Einheit sie anteilsgemäß allen gegenwärtigen Eigentümer:innen derselben Klasse ihrer nicht derivativen Eigenkapitalinstrumente anbietet. Die Eigenkapitalinstrumente einer Einheit umfassen zu diesem Zweck auch keine kündbaren Finanzinstrumente, die gemäß [IPSAS 28] Paragraphen 15 und 16 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, Instrumente, die die Einheit dazu verpflichten, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an ihrem Nettovermögen zu liefern und die gemäß den Paragraphen 17 und 18 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, oder Instrumente, bei denen es sich um Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit handelt. Abweichend davon wird ein Instrument, das der Definition einer finanziellen Verbindlichkeit entspricht, als Eigenkapitalinstrument eingestuft, wenn es über alle in den Paragraphen 15 und 16 oder 17 und 18 beschriebenen Merkmale verfügt und die dort genannten Bedingungen erfüllt.	28.9

Begriff	Definition	Stelle
finanzieller Vermögenswert	Umfasst: (a) Zahlungsmittel; (b) ein Eigenkapitalinstrument einer anderen Einheit; (c) ein vertragliches Recht darauf, (i) Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einer anderen Einheit zu erhalten; oder (ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einer anderen Einheit zu potenziell vorteilhaften Bedingungen zu tauschen; oder (d) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten der Einheit erfüllt wird oder werden kann und bei dem es sich um Folgendes handelt: (i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung der Einheit enthält oder enthalten kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit zu erhalten; oder (ii) ein derivatives Finanzinstrument, das nicht durch Austausch eines festen Betrags an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Zahl von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit erfüllt wird oder werden kann. Nicht als Eigenkapitalinstrumente einer Einheit gelten zu diesem Zweck kündbare Finanzinstrumente, die gemäß den Paragraphen 15 und 16 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, Instrumente, die die Einheit dazu verpflichten, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an ihrem Nettovermögen zu liefern und die gemäß den Paragraphen 17 und 18 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, oder Instrumente, bei denen es sich um Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten der Einheit handelt.	28.9
finanzieller Vermögenswert mit beeinträchtigter Bonität	Die Bonität eines finanziellen Vermögenswerts ist beeinträchtigt, wenn ein oder mehrere Ereignisse mit nachteiligen Auswirkungen auf die erwarteten künftigen Zahlungsflüsse dieses finanziellen Vermögenswerts eingetreten sind. Indikatoren für eine beeinträchtigte Bonität eines finanziellen Vermögenswerts sind u. a. beobachtbare Daten zu den folgenden Ereignissen: (a) signifikante finanzielle Schwierigkeiten der Emittierenden oder Kreditnehmenden; (b) ein Vertragsbruch wie beispielsweise Ausfall oder Überfälligkeit; (c) Zugeständnisse, die die Kreditgebenden den Kreditnehmenden aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen im Zusammenhang mit den finanziellen Schwierigkeiten der Kreditnehmenden machen, anderenfalls aber nicht in Betracht ziehen würden; (d) es wird wahrscheinlich, dass die Kreditnehmenden in Insolvenz oder ein sonstiges Sanierungsverfahren gehen; (e) das durch finanzielle Schwierigkeiten bedingte Verschwinden eines aktiven Markts für diesen finanziellen Vermögenswert; oder (f) der Kauf oder die Ausreichung eines finanziellen Vermögenswerts mit einem hohen Disagio, das die eingetretenen Kreditverluste widerspiegelt. Eventuell kann kein einzelnes Ereignis festgestellt werden, sondern kann die kombinierte Wirkung mehrerer Ereignisse die Bonität finanzieller Vermögenswerte beeinträchtigt haben.	41.9
finanzieller Vermögenswert mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität	Bonität bereits beim erstmaligen Ansatz beeinträchtigt.	41.9
Finanzierungsleasing	Ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswerts übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht.	13.8

Begriff	Definition	Stelle
Finanzierungsleasing	Ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.	43.5
Finanzierungstätigkeiten	Tätigkeiten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des zugeführten Kapitals und der Fremdkapitalaufnahme der Einheit auswirken.	2.8
Finanzinstrument	Ein Vertrag, der gleichzeitig bei der einen Einheit zu einem finanziellen Vermögenswert und bei der anderen Einheit zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.	28.9
Fondsfinanzierung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Der Vermögenstransfer zu einer von der:dem Arbeitgeber:in/Sponsor:in getrennten Einheit (dem Altersversorgungsplan), um die Erfüllung künftiger Verpflichtungen zur Zahlung von Altersversorgungsleistungen sicherzustellen.	49.9
Forschung	Die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.	31.16
fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit	Der Betrag, mit dem der finanzielle Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit beim erstmaligen Ansatz bewertet wird, abzüglich der Tilgungen, zuzüglich oder abzüglich der kumulierten Abschreibung ³ einer etwaigen Differenz zwischen dem ursprünglichen Betrag und dem bei Fälligkeit rückzahlbaren Betrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode sowie bei finanziellen Vermögenswerten nach Berücksichtigung einer etwaigen Wertberichtigung.	41.9
Fremdkapitalkosten	Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Aufwendungen einer Einheit.	5.5
Fremdwährung	Jede Währung außer der funktionalen Währung der berichtenden Einheit.	4.10
fruchttragende Pflanze	Eine lebende Pflanze, die (a) zur Herstellung oder Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse verwendet wird; (b) erwartungsgemäß mehr als eine Periode Frucht tragen wird; und (c) mit Ausnahme des Verkaufs nach Ende der Nutzbarkeit nur mit geringer Wahrscheinlichkeit als landwirtschaftliches Erzeugnis verkauft wird.	27.9
funktionale Währung	Die Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem die Einheit tätig ist.	4.10
für Leistungen zur Verfügung stehendes Nettovermögen Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Umfassen: (a) für leistungsorientierte Pläne – alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich der Verbindlichkeiten mit Ausnahme des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen – und, für einen hybriden Plan, die Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte; und (b) für beitragsorientierte Pläne – alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich aller Verbindlichkeiten mit Ausnahme der Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen an Begünstigte.	49.9
Fusion	Führt zu einer entstehenden Einheit und ist entweder (a) ein Zusammenschluss im öffentlichen Sektor, bei dem eine der Parteien des Zusammenschlusses die Beherrschung über eine oder mehrere operative Aktivitäten erlangt; oder (b) ein Zusammenschluss im öffentlichen Sektor, bei dem eine der Parteien des Zusammenschlusses die Beherrschung über eine oder mehrere operative Aktivitäten erlangt, wobei substanzielle Hinweise vorliegen, dass der Zusammenschluss den wirtschaftlichen Gehalt einer Fusion aufweist.	40.5
Fusionszeitpunkt	Der Zeitpunkt, zu dem die entstehende Einheit die Beherrschung über die sich zusammenschließenden operativen Aktivitäten erlangt.	40.5

³ IAS 36: „Bei immateriellen Vermögenswerten wird im Allgemeinen der Begriff ‚Amortisation‘ anstelle von ‚Abschreibung‘ verwendet. Beide Begriffe haben dieselbe Bedeutung.“ In dieser Übersetzung wurde der Begriff „Amortisation“ nicht verwendet.

Begriff	Definition	Stelle
garantierter Restwert	(a) bei den Leasingnehmenden der Teil des Restwerts, der von den Leasingnehmenden oder von einer mit den Leasingnehmenden verbundenen Partei garantiert wurde (der Betrag der Garantie ist der Höchstbetrag, der im Zweifelsfall zu zahlen ist); und (b) bei den Leasinggebenden der Teil des Restwerts, der von den Leasingnehmenden oder einer von den Leasinggebenden unabhängigen dritten Partei garantiert wurde, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.	13.8
Gegenseitigkeitseinheit	Eine Einheit, bei der es sich nicht um eine Einheit im Besitz der Investor:innen handelt, die ihren Eigentümer:innen, Gesellschafter:innen oder Teilnehmer:innen Dividenden, niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen direkt zukommen lässt. Ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, eine Genossenschaftsbank und eine genossenschaftliche Einheit sind beispielsweise Gegenseitigkeitseinheiten.	40.5
Geldbußen	Wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, den bzw. das Einheiten des öffentlichen Sektors wie von einem Gericht oder einer Vollzugsbehörde festgelegt als Folge eines Verstoßes gegen Gesetze oder Vorschriften erhalten oder beanspruchen.	23.7; 47.4
gemeinsame Vereinbarung	Eine Vereinbarung, bei der zwei oder mehr Parteien die gemeinschaftliche Führung innehaben.	36.8
gemeinschaftlich Tätige	Eine Partei einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, die die gemeinschaftliche Führung über die betreffende gemeinschaftliche Tätigkeit hat.	37.7
gemeinschaftliche Führung	Die vereinbarte, gemeinsam ausgeübte Führung einer Vereinbarung durch eine verbindliche Vereinbarung. Sie besteht nur dann, wenn Entscheidungen über die maßgeblichen Tätigkeiten die einstimmige Zustimmung der an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Parteien erfordern.	36.8
gemeinschaftliche Arbeitgeber:innen	Pläne mehrerer Beitragsorientierte Pläne (die keine staatlichen Pläne sind) oder leistungsorientierte Pläne (die keine staatlichen Pläne sind), bei denen (a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinsamen Beherrschung unterliegenden Einheiten in den Plan eingebracht wurden; und (b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer:innen aus mehr als einer Einheit verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von der Einheit, in der die entsprechenden Arbeitnehmer:innen beschäftigt sind, abhängen.	39.8
gemeinschaftliche Tätigkeit	Eine gemeinsame Vereinbarung, bei der die Parteien, die gemeinschaftlich die Führung über die Vereinbarung ausüben, Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für deren Verbindlichkeiten haben.	37.7
Gemeinschaftseinheit	Eine gemeinsame Vereinbarung, bei der die Parteien, die die gemeinschaftliche Führung innehaben, Rechte am Nettovermögen der Vereinbarung haben.	36.8
genehmigtes Budgetmittel	Die von einem gesetzgebenden Organ erteilte Genehmigung der Zuweisung von Mitteln für von der Legislative oder einem ähnlichen Organ festgelegte Zwecke.	24.7
geordnete Transaktion	Eine Transaktion, bei der für einen Zeitraum vor dem Bewertungsstichtag eine Marktpräsenz angenommen wird, um Vermarktungstätigkeiten zu ermöglichen, die für Transaktionen unter Beteiligung der betroffenen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten allgemein üblich sind. Es handelt sich nicht um eine erzwungene Transaktion (d. h. eine Zwangsliquidation oder einen Notverkauf).	46.6
Geschäfts- oder Firmenwert	Ein Vermögenswert, der den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen anderer bei einem Zusammenschluss erworbener Vermögenswerte darstellt, die nicht einzeln identifiziert und getrennt erfasst werden können.	40.5

Begriff	Definition	Stelle
gesichertes Grundgeschäft	ein Vermögenswert, eine Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in eine operative Aktivität im Ausland, die/der (a) die Einheit dem Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts oder der künftigen Zahlungsflüsse aussetzt und (b) als gesichert designiert wird (in IPSAS 29] Paragraphen 87–94 und Anhang A Paragraphen AL131–AL141 wird die Definition des gesicherten Grundgeschäfts weiter ausgeführt).	29.10
Grenzfremdkapitalzinssatz der Leasingnehmenden	Derjenige Zinssatz, den Leasingnehmende bei einem vergleichbaren Leasingverhältnis zahlen müssten, oder, wenn dieser nicht ermittelt werden kann, derjenige Zinssatz, den Leasingnehmende zu Beginn des Leasingverhältnisses vereinbaren müssten, wenn sie für den Kauf des Vermögenswerts Fremdkapital für die gleiche Dauer und mit der gleichen Sicherheit aufnehmen würden.	13.8
Grenzfremdkapitalzinssatz der Leasingnehmenden	Der Zinssatz, den Leasingnehmende zahlen müssten, wenn sie für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würden, die sie in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würden.	43.5
Gruppe biologischer Vermögenswerte	Eine Zusammenfassung gleichartiger lebender Tiere oder Pflanzen.	27.9
Gruppe von Sachanlagen	Eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art oder ähnliche Funktion im Rahmen der operativen Aktivität einer Einheit auszeichnen und die als einzelner Posten im Abschluss angegeben werden.	45.5
Hauptmarkt	Der Markt mit dem größten Volumen und dem höchsten Aktivitätsgrad für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit.	46.6
Haushaltsgrundlage	Die Rechnungslegungsmethode, etwa nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung oder der Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder nach einem anderen Verfahren, nach der der Haushalt aufgestellt und die vom gesetzgebenden Organ genehmigt wurde.	24.7
höchste und beste Verwendung	Die Verwendung eines nicht finanziellen Vermögenswerts durch Marktteilnehmer:innen, die den Wert des Vermögenswerts oder der Gruppe von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (z. B. eine operative Aktivität), in der der Vermögenswert verwendet würde, maximieren würde.	46.6
höchstwahrscheinlich	Erheblich wahrscheinlicher als wahrscheinlich.	44.9
identifizierbar	Ein Vermögenswert ist identifizierbar, wenn: (a) er separierbar ist, d. h. er kann von der Einheit getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einer verbindlichen Vereinbarung, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Verbindlichkeit unabhängig davon erfolgen, ob die Einheit dies zu tun beabsichtigt; oder (b) er aus verbindlichen Vereinbarungen (einschließlich Rechte aus Verträgen oder andere gesetzliche Rechte) entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte von der Einheit oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.	40.5
immaterieller Vermögenswert	Ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.	31.16
individuelle Dienstleistungen	Güter und Dienstleistungen, die von einer Einheit des öffentlichen Sektors an Personen bzw. Haushalte geliefert bzw. erbracht werden, mit denen auf die Bedürfnisse der Gesellschaft als Ganzes eingegangen werden soll.	19.18

Begriff	Definition	Stelle
Inputfaktoren	Die Annahmen, die bei der Preisbildung für den Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeiten zugrunde liegen. Dies schließt auch Annahmen über Risiken wie die nachstehend genannten ein: (a) das Risiko, das einer bestimmten zur Bewertung herangezogenen Bewertungstechnik gemäß einer Bewertungsgrundlage (beispielsweise einem Preisbildungsmodell) innewohnt; und (b) das Risiko, das den in die Bewertungstechnik einfließenden Inputfaktoren innewohnt. Inputfaktoren können beobachtbar oder nicht beobachtbar sein.	46.6
Inputfaktoren auf Stufe 1	In aktiven, für die Einheit zum Bewertungszeitpunkt zugänglichen Märkten für identische Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten notierte (nicht berichtigte) Preise.	46.6
Inputfaktoren auf Stufe 2	Andere Inputfaktoren als die in Stufe 1 aufgenommenen Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit entweder unmittelbar oder mittelbar zu beobachten sind.	46.6
Inputfaktoren auf Stufe 3	Inputfaktoren, die für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit nicht beobachtbar sind.	46.6
Investitionstätigkeiten	sind der Erwerb und der Abgang langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten gehören.	2.8
Investmentgesellschaft	Eine Einheit, (a) die von einem oder mehreren Investor:innen Mittel zu dem Zweck erhält, für diese:n Investor:in bzw. diese Investor:innen Dienstleistungen im Bereich der Vermögensverwaltung zu erbringen; (b) deren Zweck allein in der Anlage der Mittel zum Erreichen von Wertsteigerungen oder zum Erwirtschaften von Kapitaleinnahmen oder beidem besteht; und (c) die die Leistungsfähigkeit im Wesentlichen aller ihrer Investments auf Basis des beizulegenden Zeitwerts bewertet und beurteilt.	35.14
Jahreshaushalt	Für ein Jahr beschlossene Budgetmittel. Er enthält keine veröffentlichten Vorausschätzungen oder Prognosen für Zeiträume, die nach der Haushaltsperiode liegen.	24.7
Kapitaltransfer (aus der Perspektive eines:einer Ressourcenempfänger:in) Anwendbar für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen	Aus der Perspektive eines:einer Ressourcengeber:in ist ein Kapitaltransfer ein Zufluss von Zahlungsmitteln oder einem anderen Vermögenswert, der sich aus einer verbindlichen Vereinbarung ergibt, mit der Vorgabe, dass die Einheit einen nicht finanziellen Vermögenswert erwirbt oder herstellt, der von der Einheit kontrolliert wird.	47.4
Kapitaltransfer (aus der Perspektive eines:einer Transfergeber:in) Anwendbar für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen	Aus der Perspektive eines:einer Transfergeber:in ein Abfluss von Zahlungsmitteln oder einem anderen Vermögenswert, der sich aus einer verbindlichen Vereinbarung ergibt, mit der Vorgabe, dass der:die Transferempfänger:in einen nicht finanziellen Vermögenswert erwirbt oder herstellt, der von dem:der Transferempfänger:in kontrolliert wird.	48.6
Kassakurs	Der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.	4.10
Käufer:in Anwendbar für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen	Ein:e Ressourcengeber:in, die aufgrund einer verbindlichen Vereinbarung im Austausch gegen Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit Ressourcen an eine Einheit für ihren Eigenbedarf bereitstellt.	47.4
kollektive Dienstleistungen	Dienstleistungen, die von einer Einheit des öffentlichen Sektors gleichzeitig an alle Mitglieder der Gemeinschaft erbracht werden, mit denen auf die Bedürfnisse der Gesellschaft als Ganzes eingegangen werden soll.	19.18
konsolidierter Abschluss	Der Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, das Nettovermögen/Eigenkapital, die Einnahmen, Aufwendungen und Zahlungsflüsse der beherrschenden Einheit und ihrer beherrschten Einheiten so dargestellt werden, als handle es sich bei ihnen um eine einzige Einheit.	34.6

Begriff	Definition	Stelle
Konzessionsgebende (im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung)	Eine Einheit, die den Betreibenden das Recht auf Nutzung des Vermögenswerts aus Dienstleistungskonzessionen gewährt.	32.8
Kosten für den Abgang	Die zusätzlichen Kosten, die dem Abgang eines Vermögenswerts direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.	21.14
Kostenansatz	Eine Bewertungstechnik, die den Betrag widerspiegelt, der derzeit erforderlich wäre, um die Dienstleistungskapazität eines Vermögenswerts zu ersetzen (oftmals als aktueller Wiederbeschaffungswert bezeichnet).	46.6
Kostenzuschlagsvertrag oder ein Vertrag auf Kostenbasis	Ein Fertigungsauftrag, bei dem Auftragnehmer:innen abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten und, im Falle von Verträgen auf kommerzieller Basis, zusätzlich einen vereinbarten Prozentsatz dieser Kosten oder ggf. ein festes Entgelt vergütet bekommen.	11.4
Kreditverlust	Die Differenz zwischen allen vertraglichen Zahlungsflüssen, die einer Einheit vertragsgemäß geschuldet werden, und sämtlichen Zahlungsflüssen, die die Einheit voraussichtlich einnimmt (d. h. alle Zahlungsausfälle), abgezinst zum ursprünglichen Effektivzinssatz (oder zum bonitätsangepassten Effektivzinssatz für finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität). Eine Einheit hat die Zahlungsflüsse unter Berücksichtigung aller vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments (wie vorzeitige Rückzahlung, Verlängerung, Kauf- und vergleichbare Optionen) über die erwartete Laufzeit dieses Finanzinstruments zu schätzen. Die berücksichtigten Zahlungsflüsse umfassen solche aus dem Verkauf gehaltener Sicherheiten oder sonstiger Kreditsicherheiten, die integraler Bestandteil der vertraglichen Bedingungen sind. Es wird vermutet, dass die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments verlässlich geschätzt werden kann. In den seltenen Fällen, in denen die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat die Einheit allerdings die verbleibende vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments zugrunde zu legen.	41.9
kündbares Instrument	Ein Finanzinstrument, das seine Inhaber:innen dazu berechtigt, es gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an die Emittierenden zurückzugeben, oder das bei Eintritt eines ungewissen künftigen Ereignisses, bei Ableben der Inhaber:innen oder bei deren Eintritt in den Ruhestand automatisch an die Emittierenden zurückgeht.	28.9
Kunde Anwendbar für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen	Partei, die mit einer Einheit einen Vertrag über den Erhalt von Gütern und Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Tätigkeit der Einheit im Austausch für eine Gegenleistung geschlossen hat.	47.4
kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer:innen	Leistungen an Arbeitnehmer:innen (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), bei denen zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden.	39.8
kurzfristiges Leasingverhältnis	Ein Leasingverhältnis, dessen Laufzeit am Bereitstellungsdatum maximal zwölf Monate beträgt. Ein Leasingverhältnis mit einer Kaufoption ist kein kurzfristiges Leasingverhältnis.	43.5
kurzfristiger Vermögenswert	Eine Einheit hat einen Vermögenswert als kurzfristigen Vermögenswert einzustufen, wenn: (a) sie erwartet, den Vermögenswert zu realisieren oder beabsichtigt, ihn in seinem normalen operativen Zyklus zu veräußern oder zu konsumieren; (b) sie den Vermögenswert hauptsächlich für Handelszwecke hält; (c) sie erwartet, den Vermögenswert innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu realisieren; oder (d) es sich bei dem Vermögenswert um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IPSAS 2, <i>Geldflussrechnungen</i>) handelt, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.	44.9

Begriff	Definition	Stelle
landwirtschaftliche Tätigkeit	Wenn eine Einheit die biologische Umwandlung oder Ernte biologischer Vermögenswerte zu einem der folgenden Zwecke betreibt: • Verkauf; • Kostenlose Vergabe oder Vergabe gegen ein nominelles Entgelt; oder • Umwandlung in landwirtschaftliche Erzeugnisse oder in zusätzliche biologische Vermögenswerte für den Verkauf oder die kostenlose Vergabe bzw. Vergabe gegen ein nominelles Entgelt.	27.9
landwirtschaftliches Erzeugnis	Das Erzeugnis der biologischen Vermögenswerte einer Einheit.	27.9
langfristiger Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der nicht die Definition eines kurzfristigen Vermögenswerts erfüllt.	44.9
Laufzeit des Leasingverhältnisses	Umfasst die unkündbare Zeitperiode, für die sich Leasingnehmende vertraglich verpflichtet haben, den Vermögenswert zu mieten, sowie weitere Zeiträume, für die Leasingnehmende mit oder ohne weitere Zahlungen eine Option ausüben können, wenn zu Beginn des Leasingverhältnisses die Inanspruchnahme der Option durch Leasingnehmende hinreichend sicher ist.	13.8
Laufzeit des Leasingverhältnisses	Die unkündbare Grundlaufzeit, in der Leasingnehmende zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt sind, sowie (a) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern Leasingnehmende hinreichend sicher sind, dass sie diese Option auch tatsächlich ausüben werden; und (b) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern Leasingnehmende hinreichend sicher sind, dass sie diese Option nicht ausüben werden.	43.5
Leasinganreize	Zahlungen, die Leasinggebende im Zusammenhang mit einem Leasingverhältnis an Leasingnehmende leisten, oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten von Leasingnehmenden durch Leasinggebende.	43.5
Leasinggebende	Eine Einheit, die gegen Zahlung einer Gegenleistung das Recht einräumt, einen zugrunde liegenden Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen.	43.5
Leasingnehmende	Eine Einheit, die gegen Zahlung einer Gegenleistung das Recht erhält, einen zugrunde liegenden Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen.	43.5
Leasingverhältnis	Eine Vereinbarung, bei der Leasinggebende Leasingnehmenden gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum übertragen.	13.8
Leasingverhältnis	Ein Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung einer Gegenleistung für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) berechtigt.	43.5
Leasingzahlungen	Zahlungen, die Leasingnehmende an Leasinggebende leisten, um das Recht zu erhalten, einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu nutzen; hierzu zählen: (a) feste Zahlungen (einschließlich de facto fester Zahlungen) ohne Leasinganreize; (a) variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind; (b) der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn Leasingnehmende hinreichend sicher sind, dass sie diese auch tatsächlich wahrnehmen werden; und (c) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass Leasingnehmende eine Kündigungsoption wahrnehmen.	43.5
Leistungen an Arbeitnehmer:innen	Alle Formen von Gegenleistung, die eine Einheit im Austausch für die von Arbeitnehmer:innen erbrachte Arbeitsleistung oder aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.	39.8

Begriff	Definition	Stelle
Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Leistungen an Arbeitnehmer:innen, die im Austausch für die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses von Arbeitnehmer:innen gezahlt werden und daraus resultieren, dass entweder (a) eine Einheit die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses von Arbeitnehmer:innen vor dem regulären Renteneintrittszeitpunkt beschlossen hat; oder (b) Arbeitnehmer:innen im Austausch für die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses einem Leistungsangebot zugestimmt haben.	39.8
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Leistungen an Arbeitnehmer:innen (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer:innen), die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.	39.8
leistungsorientierte Pläne	Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.	39.8
leistungsorientierte Pläne Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Für Zwecke dieses Standards Altersversorgungspläne, die keine beitragsorientierten Pläne sind.	49.9
Leistungstransaktionen	Transaktionen, bei denen eine Einheit Vermögenswerte oder Dienstleistungen erhält bzw. einige ihrer Verbindlichkeiten getilgt werden und einer anderen Einheit im direkten Austausch einen ungefähr gleich hohen Wert (überwiegend in Form von Zahlungsmitteln, Gütern, Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten) verleiht.	9.11
Leistungsverpflichtung Anwendbar für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen	In einer verbindlichen Vereinbarung enthaltenen Zusage, Ressourcen intern für eigenständige Güter oder Dienstleistungen zu verwenden oder eigenständige Güter oder Dienstleistungen an eine Käufer:in oder eine:n Drittbegünstigten zu übertragen	47.4
Liquiditätsrisiko	Das Risiko, dass eine Einheit möglicherweise nicht in der Lage ist, ihre finanziellen Verbindlichkeiten vertragsgemäß durch Lieferung von Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu erfüllen.	30.8
Marktansatz	Eine Bewertungstechnik, die Preise und andere maßgebliche Informationen nutzt, die in Markttransaktionen entstehen, an denen identische oder vergleichbare (d. h. ähnliche) Vermögenswerte, Verbindlichkeiten oder Gruppen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beteiligt sind.	46.6
marktgestützte Inputfaktoren	Inputfaktoren, die durch Korrelation oder andere Mittel vorrangig aus beobachtbaren Marktdaten abgeleitet oder durch diese bestätigt werden.	46.6
Marktteilnehmer:innen	Käufer:innen und Verkäufer:innen im Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit, die alle nachstehenden Merkmale erfüllen: (a) Sie sind unabhängig voneinander, d. h. sie sind keine nahestehenden Einheiten und Personen gemäß Definition in IPSAS 20, <i>Angaben über Beziehungen zu Nahestehenden Einheiten und Personen</i> . Trotzdem kann der Preis bei einer Transaktion mit nahestehenden Einheiten und Personen als Inputfaktor für die Bewertung eines beizulegenden Zeitwerts verwendet werden, sofern der Einheit Nachweise vorliegen, dass die Transaktion zu Marktbedingungen erfolgte. (b) Sie sind sachkundig und verfügen über angemessenes Wissen über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit und über die Transaktion. Hierzu nutzen sie alle bei vertretbarem Aufwand verfügbaren Informationen unter Einschluss von Informationen, die im Wege allgemein üblicher Überprüfungsanstrengungen eingeholt werden können. (c) Sie sind in der Lage, eine Transaktion über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit abzuschließen. (d) Sie sind bereit, eine Transaktion über den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit abzuschließen, d. h. sie sind motiviert, aber nicht gezwungen oder anderweitig dazu genötigt.	46.6

Begriff	Definition	Stelle
Marktrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsflüsse eines Finanzinstruments aufgrund von Schwankungen der Marktpreise verändern. Das Marktrisiko beinhaltet drei Arten von Risiken: Währungsrisiko, Zinsänderungsrisiko und sonstige Preisrisiken.	30.8
marktüblicher Kauf oder Verkauf	Ein Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswerts im Rahmen eines Vertrags, der die Lieferung des Vermögenswerts innerhalb eines Zeitraums vorsieht, der üblicherweise durch Vorschriften oder Konventionen des jeweiligen Marktes festgelegt wird.	41.9
maßgebliche Rechte	Tätigkeiten einer potenziell beherrschten Einheit, die Art oder Betrag der Vorteile, die einer Einheit aus ihrem Engagement mit dieser anderen Einheit entstehen, erheblich beeinflussen.	35.14
maßgeblicher Einfluss (bei Transaktionen mit nahestehenden Einheiten und Personen)	Die Möglichkeit, an den finanzpolitischen und operativen Entscheidungen einer Einheit mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung dieser Entscheidungsprozesse. Ein maßgeblicher Einfluss kann auf verschiedene Weise ausgeübt werden, üblicherweise durch einen Sitz im Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium, aber beispielsweise auch durch die Mitwirkung an (a) den Entscheidungsprozessen, (b) wesentlichen Transaktionen zwischen Einheiten innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit, (c) dem Austausch von Führungspersonal oder (d) der Abhängigkeit von technischen Informationen. Ein maßgeblicher Einfluss kann durch Eigentumsanteile, die Statuten oder vertragliche Vereinbarungen begründet werden. Bei einem Eigentumsanteil wird ein maßgeblicher Einfluss gemäß der in IPSAS 7 enthaltenen Definition angenommen.	20.4
maßgeblicher Einfluss (bei Anteilen an anderen Einheiten)	Die Möglichkeit, an den finanzpolitischen und operativen Entscheidungen einer anderen Einheit mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse.	36.8
Mehrjahreshaushalt	Für mehr als ein Jahr beschlossene Budgetmittel. Er enthält keine veröffentlichten Vorausschätzungen oder Prognosen für Zeiträume, die nach der Haushaltsperiode liegen.	24.7
Mindestleasingzahlungen	Diejenigen Zahlungen, welche Leasingnehmende während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten haben oder zu denen sie herangezogen werden können, außer Eventualmietzahlungen, Aufwand für Dienstleistungen und ggf. Steuern, die Leasinggebende zu zahlen haben und die ihnen erstattet werden, sowie (a) bei Leasingnehmenden alle von ihnen oder von einer mit ihnen verbundenen Partei garantierten Beträge; oder (b) bei Leasinggebenden jegliche Restwerte, die ihnen garantiert wurden, entweder (i) von Leasingnehmenden; (ii) von einer mit den Leasingnehmenden verbundenen Partei; oder (iii) von einer unabhängigen dritten Partei, die den Leasinggebenden nicht nahesteht und finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen. Besitzen Leasingnehmende allerdings für den Vermögenswert eine Kaufoption zu einem Preis, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert ist, so dass bereits bei Leasingbeginn die Ausübung der Option hinreichend sicher ist, dann umfassen die Mindestleasingzahlungen die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses bis zum erwarteten Ausübungszeitpunkt dieser Kaufoption zu zahlenden Mindestraten sowie die für ihre Ausübung erforderliche Zahlung.	13.8

Begriff	Definition	Stelle
Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen	(a) alle Mitglieder der Geschäftsführung oder des Leitungsgremiums der Einheit; und (b) andere Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten der berichtenden Einheit zuständig und verantwortlich sind. Bei Erfüllung dieser Anforderung sind Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen: (i) bei einem Mitglied des Leitungsgremiums einer Einheit auf gesamtstaatlicher Ebene, das für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten der berichtenden Einheit zuständig und verantwortlich ist, dieses Mitglied; (ii) alle wichtigen Berater:innen dieses Mitglieds; und (iii) sofern sie nicht bereits von (a) umfasst sind, die Führungsebene der berichtenden Einheit, einschließlich der Vorstandsmitglieder bzw. der leitenden Mitarbeiter:innen der berichtenden Einheit.	20.4
monetäre Posten	Im Besitz befindliche Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, für die die Einheit eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder zahlen muss.	4.10
nahe Familienangehörige einer natürlichen Person	Enge Verwandte oder unmittelbare Familienangehörige dieser natürlichen Person, von denen angenommen werden kann, dass sie bei ihren Transaktionen mit der Einheit auf die natürliche Person Einfluss nehmen oder von ihr beeinflusst werden können.	20.4
nahestehende Einheit oder Person	Einheiten oder Personen werden als nahestehend betrachtet, wenn eine Einheit oder Person über die Möglichkeit verfügt, (a) die andere Einheit oder Person zu beherrschen oder (b) maßgeblichen Einfluss auf die andere Einheit oder Person im Hinblick auf finanzpolitische und operative Entscheidungen auszuüben, oder wenn die nahestehende Einheit und eine andere Einheit gemeinsam beherrscht werden. Zu nahestehende Einheiten und Personen gehören: (a) Einheiten, welche direkt oder indirekt durch eine oder mehrere Zwischenstufen die berichtende Einheit beherrschen oder von ihr beherrscht werden; (b) assoziierte Einheiten (siehe IPSAS 7, <i>Anteile an assoziierten Einheiten</i>); (c) natürliche Personen, welche direkt oder indirekt über einen Anteil an der berichtenden Einheit verfügen und dadurch einen maßgeblichen Einfluss über die Einheit erhalten, sowie nahe Familienangehörige jeder derartigen natürlichen Person; (d) Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen und nahe Familienangehörige dieser Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen; und (e) Einheiten, an denen ein beträchtlicher Eigentumsanteil, ob direkt oder indirekt, durch eine beliebige in (c) oder (d) beschriebene Person gehalten wird oder über die eine derartige Person die Möglichkeit der Ausübung eines maßgeblichen Einflusses hat.	20.4
Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis	Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.	13.8
Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis	Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.	43.5
Nettoinvestition in eine operative Aktivität im Ausland	Die Höhe des Anteils der berichtenden Einheit am Nettovermögen/Eigenkapital dieser operativen Aktivität.	4.10
Nettoveräußerungswert	Der geschätzte, im Rahmen der normalen operativen Aktivität erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten, für den Verkauf, Austausch oder die Vergabe erforderlichen Kosten.	12.9
Nettoverbindlichkeit bzw. -vermögenswert aus leistungsorientierten Versorgungsplänen	Ein Fehlbetrag oder eine Vermögensüberdeckung, die entsprechend den Auswirkungen, die sich aus der Begrenzung eines Nettovermögenswerts aus leistungsorientierten Versorgungsplänen an die Vermögensobergrenze ergeben, angepasst werden.	39.8

Begriff	Definition	Stelle
Nettovermögen/Eigenkapital	Der Residualanspruch an den Vermögenswerten einer Einheit nach Abzug aller dazugehörigen Verbindlichkeiten. Die Bestandteile des Nettovermögens/Eigenkapitals sind zugeführtes Kapital, kumulierter Überschuss oder Defizit, Rücklagen und nicht beherrschende Anteile. Es gibt die folgenden Arten von Rücklagen: (a) Veränderungen der Neubewertungsrücklage (siehe IPSAS 17, <i>Sachanlagen</i> und IPSAS 31, <i>Immaterielle Vermögenswerte</i>); (b) Neubewertungen von leistungsorientierten Versorgungsplänen (siehe IPSAS 39, <i>Leistungen an Arbeitnehmer:innen</i>); (c) Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses einer operativen Aktivität im Ausland (siehe IPSAS 4, <i>Auswirkungen von Wechselkursänderungen</i>); (d) Gewinne und Verlust aus Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 106 von IPSAS 41, <i>Finanzinstrumente</i> als ergebnisneutral zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/Eigenkapital bewertet sind; (e) Gewinne und Verluste aus finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 41 von IPSAS 41 ergebnisneutral zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/Eigenkapital bewertet werden; (f) der wirksame Teil der Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten bei einer Absicherung von Zahlungsflüssen und Gewinne und Verluste aus Sicherungsinstrumenten zur Absicherung von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 106 von IPSAS 41 ergebnisneutral zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/Eigenkapital bewertet werden (siehe Paragraphen 113–155 von IPSAS 41); (g) bei bestimmten Verbindlichkeiten, die als ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwerts, die auf Änderungen beim Ausfallrisiko der Verbindlichkeit zurückzuführen ist (siehe Paragraph 108 von IPSAS 41); (h) Wertänderungen des Zeitwerts von Optionen bei Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwert, wobei nur die Änderungen des inneren Werts als Sicherungsinstrument designiert sind (siehe Paragraphen 113–155 von IPSAS 41); und (i) Wertänderungen des Terminelements von Termingeschäften bei Trennung eines Termingeschäfts in Terminelement und Kassaelement, wobei nur die Änderungen des Kassaelements als Sicherungsinstrument designiert sind, sowie Wertänderungen des Währungsbasis-Spreads eines Finanzinstruments, wenn dies aus der Designation dieses Finanzinstruments als Sicherungsinstrument ausgenommen ist (siehe Paragraphen 113–155 von IPSAS 41).	1.7
Nettozinsen auf Nettoverbindlichkeit bzw. -vermögenswert aus leistungsorientierten Versorgungsplänen	Während der Berichtsperiode aufgrund des Verstreichens von Zeit eintretende Veränderungen der Nettoverbindlichkeiten bzw. -vermögenswerte aus leistungsorientierten Versorgungsplänen.	39.8
Neubewertung von Nettoverbindlichkeit bzw. -vermögenswert aus leistungsorientierten Versorgungsplänen	Umfassen (a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste; (b) den Ertrag aus Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoverbindlichkeiten bzw. -vermögenswerte aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind; und (c) Veränderungen bei der Auswirkung der Vermögensobergrenze unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoverbindlichkeiten bzw. -vermögenswerte aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind.	39.8
nicht beherrschender Anteil	Das Nettovermögen/Eigenkapital in einer beherrschten Einheit, das weder mittel- noch unmittelbar einer beherrschenden Einheit zurechenbar ist.	35.14
nicht beobachtbare Inputfaktoren	Inputfaktoren, für die keine Marktdaten verfügbar sind. Sie werden anhand der besten verfügbaren Informationen über die Annahmen entwickelt, auf die sich Marktteilnehmer:innen bei der Preisbildung für den Vermögenswert oder die Verbindlichkeit stützen würden.	46.6

Begriff	Definition	Stelle
nicht garantierter Restwert	Derjenige Teil des Restwerts des Leasinggegenstands, dessen Realisierung durch Leasinggebende nicht gesichert ist oder nur durch eine mit den Leasinggebenden verbundene Partei garantiert wird.	13.8
nicht garantierter Restwert	Der Teil des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts, dessen Realisierung durch Leasinggebende nicht gesichert ist oder nur durch eine mit den Leasinggebenden verbundene Partei garantiert wird.	43.5
nicht monetäre Posten	Posten, die keine monetären Posten darstellen.	10.7
nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte	Vermögenswerte, die keine zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerte sind.	21.14
Nichtleistungstransaktionen	Transaktionen, die keine Leistungstransaktionen sind. Im Rahmen einer Nichtleistungstransaktion kommt es entweder zur Wertschöpfung einer Einheit von einer anderen Einheit, oder zur Wertschöpfung der anderen Einheit von der Einheit, und zwar ohne direkten Austausch eines ungefähr gleich hohen Werts.	9.11
noch nicht realisierte Finanzeinnahmen	Die Differenz zwischen (a) der Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis und (b) der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis.	13.8; 43.5
noch zu erfüllende Verträge	Verträge, unter denen beide Parteien ihre Verpflichtungen in keiner Weise oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben.	19.18
Nutzungsdauer (eines Leasingverhältnisses)	Der geschätzte verbleibende Zeitraum ab dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses, ohne Beschränkung durch die Laufzeit des Leasingverhältnisses, über den der bzw. das im Vermögenswert enthaltene wirtschaftliche Nutzen oder Dienstleistungspotenzial voraussichtlich von der Einheit verbraucht wird.	13.8
Nutzungsdauer (eines nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerts)	Entweder: (a) die voraussichtliche Nutzungszeit des Vermögenswerts in der Einheit; oder (b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert in der Einheit zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.	21.14
Nutzungsdauer (einer Sachanlage oder eines immateriellen Vermögenswerts)	Entweder (a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einer Einheit nutzbar ist; oder (b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert in der Einheit zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.	45.5
Nutzungsrecht	Ein Vermögenswert, der das Recht von Leasingnehmenden auf Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses darstellt.	43.5
Nutzungswert (eines zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerts)	Der Barwert der geschätzten zukünftigen Zahlungsflüsse, der voraussichtlich aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer abgeleitet werden kann.	26.13
Nutzungswert (eines nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerts)	Der Barwert des verbleibenden Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts.	21.14
Operating-Leasingverhältnis	Ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um ein Finanzierungsleasing handelt.	13.8
Operating-Leasingverhältnis	Ein Leasingverhältnis, bei dem nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.	43.5
operative Aktivität	Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden kann, durch Erzeugung von Gütern bzw. Dienstleistungen die Ziele einer Einheit zu verwirklichen.	40.5

Begriff	Definition	Stelle
operative Aktivität im Ausland	Eine beherrschte Einheit, eine assoziierte Einheit, eine Gemeinschaftseinheit oder eine Niederlassung der berichtenden Einheit, deren operative Aktivität in einem anderen Land angesiedelt oder in einer anderen Währung ausgeübt wird oder sich auf ein anderes Land oder eine andere Währung als die der berichtenden Einheit erstreckt.	4.10
operative Tätigkeiten	Die Tätigkeiten der Einheit, die nicht den Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten zuzuordnen sind.	2.8
operativer Zeitwert	Der Betrag, den die Einheit für das verbleibende Dienstleistungspotenzial eines Vermögenswerts zum Bewertungszeitpunkt zahlen würde.	46.6
optionale Leasingzahlungen	Zahlungen, die Leasingnehmende an Leasinggebende leisten müssen, um in den unter eine Verlängerungs- oder Kündigungsoption fallenden, nicht in die Laufzeit des Leasingverhältnisses eingeschlossenen Zeiten zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt zu sein.	43.5
Partei einer gemeinsamen Vereinbarung	Eine an einer gemeinsamen Vereinbarung beteiligte Einheit, unabhängig davon, ob sie an der gemeinschaftlichen Führung der Vereinbarung beteiligt ist.	37.7
Partnereinheit	Eine Partei einer Gemeinschaftseinheit, die die gemeinschaftliche Führung über die betreffende Gemeinschaftseinheit hat.	36.8
Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die eine Einheit einem:einer Arbeitnehmer:in oder mehreren Arbeitnehmer:innen Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.	39.8
Planvermögen	Umfasst (a) Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer:innen gehalten wird; und (b) qualifizierende Versicherungspolice.	39.8
prospektive Anwendung	Die prospektive Anwendung der Änderung einer Rechnungslegungsmethode bzw. der Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung besteht darin, (a) die neue Rechnungslegungsmethode auf Transaktionen, sonstige Ereignisse und Bedingungen anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Rechnungslegungsmethode eintreten; und (b) die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung in der Berichtsperiode und in zukünftigen Perioden anzusetzen, die von der Änderung betroffen sind.	3.7
qualifizierende Versicherungspolice	Eine Versicherungspolice ⁴ von Versichernden, die nicht zu den nahestehenden Einheiten (wie in IPSAS 20 definiert) der berichtenden Einheit gehören, wenn die Erlöse aus der Police (a) nur verwendet werden können, um Leistungen an Arbeitnehmer:innen aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan zu zahlen oder zu finanzieren; und (b) nicht den Gläubiger:innen der berichtenden Einheit zur Verfügung stehen (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahrens) und nicht an die berichtende Einheit gezahlt werden können, es sei denn, (i) die Erlöse stellen Überschüsse dar, die für die Erfüllung sämtlicher Leistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmer:innen im Zusammenhang mit der Versicherungspolice nicht benötigt werden; oder (ii) die Erlöse werden an die berichtende Einheit zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer:innen, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.	39.8
qualifizierter Vermögenswert	Ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.	5.5
Rechnungslegungsmethoden	Die besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die eine Einheit bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.	3.7

⁴ Eine qualifizierende Versicherungspolice ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag (siehe den entsprechenden internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard, der sich mit Versicherungsverträgen befasst).

Begriff	Definition	Stelle
rechtliche Verpflichtung	Eine Verpflichtung, die sich ableitet aus (a) einem Vertrag (aufgrund seiner expliziten oder impliziten Bedingungen); (b) Rechtsvorschriften; oder (c) sonstigen unmittelbaren Auswirkungen der Gesetze.	19.18
Ressourcengeber:in Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Partei, die der Einheit Ressourcen bereitstellt.	47.4
Restriktionen bei übertragenen Vermögenswerten	Vorgaben, die den Zweck der Verwendung eines übertragenen Vermögenswerts einschränken oder lenken, in denen jedoch nicht festgelegt wird, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotenzial an die Übertragenden zurückzuzahlen ist, wenn er nicht wie festgelegt eingesetzt wird.	23.7
Restrukturierungsmaßnahmen	Ein Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder (a) die von der Einheit abgedeckten Aktivitäten; oder (b) die Art und Weise, auf die diese Aktivitäten durchgeführt werden, wesentlich verändert.	19.18
Restwert (einer Sachanlage oder eines immateriellen Vermögenswerts)	Der geschätzte Betrag, den eine Einheit derzeit bei Abgang des Vermögenswerts nach Abzug der bei Abgang voraussichtlich anfallenden Ausgaben erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.	45.5
Restwertgarantie	Eine Garantie, die eine nicht mit den Leasinggebenden verbundene Partei gegenüber den Leasinggebenden abgibt, wonach der Wert (oder ein Teil des Werts) des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Ende des Leasingverhältnisses eine bestimmte Mindesthöhe erreichen wird.	43.5
Risikoaufschlag	Der Ausgleich, den risikoscheue Marktteilnehmer:innen dafür verlangen, dass sie die mit den Zahlungsflüssen eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit verbundene Ungewissheit tragen. Auch als „Risikoadjustierung“ bezeichnet.	46.6
Risiko der Nichterfüllung	Das Risiko, dass eine Einheit eine Verpflichtung nicht erfüllen wird. Das Risiko der Nichterfüllung schließt das eigene Ausfallrisiko der Einheit ein, darf aber nicht darauf beschränkt werden.	46.6
Rückstellung	Eine Verbindlichkeit, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.	19.18
rückwirkende Anpassung von Fehlern	Die Korrektur einer Erfassung, Bewertung und Angabe von Beträgen aus Bestandteilen eines Abschlusses, so als ob ein Fehler in einer früheren Periode nie aufgetreten wäre.	3.7
rückwirkende Anwendung	Besteht darin, eine neue Rechnungslegungsmethode auf Transaktionen, sonstige Ereignisse und Bedingungen so anzuwenden, als wäre die Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden.	3.7
Sachanlagen	Umfassen materielle Vermögenswerte, die (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und die (b) erwartungsgemäß länger als eine Berichtsperiode genutzt werden.	45.5
Schutzrechte	Rechte, die darauf abzielen, die Beteiligung jener Partei, die diese Rechte besitzt, zu schützen, ohne dieser Partei die Verfügungsgewalt über die Einheit einzuräumen, auf die sich diese Rechte beziehen.	35.14
Segment	Eine unterscheidbare Tätigkeit oder Gruppe von Tätigkeiten einer Einheit, für die eine getrennte Darstellung von Finanzinformationen zu dem Zweck angemessen ist, dass (a) die Leistungsfähigkeit der Einheit in der Vergangenheit in Bezug auf das Erreichen ihrer Zielsetzungen bestimmt werden kann, und (b) Entscheidungen über die zukünftige Mittelzuweisung gefällt werden können.	18.9

Begriff	Definition	Stelle
Segmentaufwendungen	Aufwendungen aus den operativen Tätigkeiten eines Segments, die dem Segment direkt zugeordnet werden können, und der relevante Teil an Aufwendungen, der auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden kann, einschließlich der Aufwendungen, die sich auf die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen an externe Parteien, und auf Transaktionen mit anderen Segmenten der gleichen Einheit beziehen. Segmentaufwendungen umfassen keine (a) Zinsen, einschließlich der Zinsen, die aus Krediten oder Darlehen von anderen Segmenten entstehen, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind; (b) Verluste aus dem Verkauf von Finanzinvestitionen oder Verluste aus der Tilgung von Schulden, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind; (c) Anteile einer Einheit am Nettodefizit, Verlusten des Nettodefizits oder Verlusten von assoziierten Einheiten, Gemeinschaftseinheiten oder anderen Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden; (d) Ertragsteueraufwendungen oder Aufwendungen aus Ertragsteueräquivalenten, die gemäß den Rechnungslegungsstandards erfasst wurden, die sich mit Zahlungsverpflichtungen für Ertragsteuern oder Ertragsteueräquivalente befassen; oder (e) allgemeinen Verwaltungsaufwendungen, Aufwand des Gesellschaftssitzes und andere Aufwendungen, die auf Ebene einer Einheit entstehen und sich auf die Einheit als Ganzes beziehen. Mitunter werden jedoch Aufwendungen auf Ebene einer Einheit verursacht, die sich auf ein Segment beziehen. Derartige Aufwendungen sind Segmentaufwendungen, wenn sie sich auf die operativen Tätigkeiten des Segments beziehen und direkt zugeordnet oder auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können. Segmentaufwendungen umfassen den Anteil einer Partnereinheit an den Aufwendungen einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IPSAS 8 nach der Quotenkonsolidierung bilanziert werden. Für die Tätigkeiten eines Segments, die im Wesentlichen finanzieller Art sind, dürfen Zinseinnahmen und -aufwendungen nur als einzelner Nettobetrag für die Zwecke der Segmentberichterstattung dargestellt werden, wenn diese Posten auch im konsolidierten Abschluss oder im Einzelabschluss der Einheit als Nettobetrag ausgewiesen sind.	18.27
Segmentbilanzierungs- Bewertungsmethoden	und Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Aufstellung und Darstellung der Abschlüsse der wirtschaftlichen Einheit oder der Einheit angewendet werden, ebenso wie diejenigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die sich speziell auf die Segmentberichterstattung beziehen.	18.27

Begriff	Definition	Stelle
Segmenteinnahmen	Die in der Ergebnisrechnung einer Einheit dargestellten Einnahmen, die einem Segment direkt zugeordnet werden können, und der relevante Teil der Einnahmen der Einheit, die auf einer vernünftigen Grundlage auf ein Segment verteilt werden können, unabhängig davon, ob es sich dabei um genehmigte Budgetmittel oder ähnliche Mittel, Zuschüsse, Transfers, Geldbußen, Gebühren oder die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an andere Parteien oder Transaktionen mit anderen Segmenten der gleichen Einheit handelt. Segmenteinnahmen umfassen keine (a) Zinsen- oder Dividendeneinnahmen, einschließlich erhaltene Zinsen aus Krediten oder Darlehen an andere Segmente, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind; oder (b) Gewinne aus dem Verkauf von Finanzinvestitionen oder Gewinne aus der Tilgung von Schulden, wenn die Tätigkeiten des Segments nicht im Wesentlichen finanzieller Art sind; Segmenteinnahmen beinhalten den Anteil einer Einheit am Nettoüberschuss bzw. Nettodefizit von assoziierten Einheiten, Gemeinschaftseinheiten oder anderen Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, jedoch nur, wenn diese Posten in den konsolidierten oder gesamten Einnahmen der Einheit enthalten sind. Segmenteinnahmen umfassen den Anteil einer Partnereinheit an den Einnahmen einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IPSAS 8 nach der Quotenkonsolidierung bilanziert werden.	18.27
Segmentverbindlichkeiten	Die operativen Verbindlichkeiten, die aus den operativen Tätigkeiten eines Segments resultieren und die entweder dem Segment direkt zugeordnet oder auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können. Wenn die Segmentaufwendungen eines Segments Zinsaufwand enthalten, beinhalten dessen Segmentverbindlichkeiten die korrespondierenden, verzinslichen Verbindlichkeiten. Segmentverbindlichkeiten umfassen den Anteil einer Partnereinheit an den Verbindlichkeiten einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IPSAS 8 nach der Quotenkonsolidierung bilanziert werden. Die Segmentverbindlichkeiten enthalten keine Ertragsteuerverbindlichkeiten oder Verbindlichkeiten aus Ertragsteueräquivalenten, die gemäß den Rechnungslegungsstandards erfasst wurden, die sich mit Zahlungsverpflichtungen für Ertragsteuern oder Ertragsteueräquivalente befassen.	18.27

Begriff	Definition	Stelle
Segmentvermögen	Die operativen Vermögenswerte, die von einem Segment für dessen operative Tätigkeiten genutzt werden, und die entweder dem Segment direkt zugeordnet oder die auf einer vernünftigen Grundlage auf das Segment verteilt werden können. Wenn die Segmenteinnahmen eines Segments Zins- oder Dividendeneinnahmen enthalten, beinhaltet dessen Segmentvermögen die korrespondierenden Forderungen, Darlehen, Finanzinvestitionen oder andere, Einnahmen produzierende Vermögenswerte. Das Segmentvermögen enthält keine Ertragsteueransprüche oder Vermögenswerte aus Ertragsteueräquivalenten, die gemäß den Rechnungslegungsstandards erfasst wurden, die sich mit Zahlungsverpflichtungen für Ertragsteuern oder Ertragsteueräquivalente befassen. Das Segmentvermögen umfasst Finanzinvestitionen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, nur, wenn der Nettoüberschuss bzw. das Nettodefizit derartiger Finanzinvestitionen in den Segmenteinnahmen enthalten ist. Das Segmentvermögen beinhaltet den Anteil einer Partnereinheit an den operativen Vermögenswerten einer gemeinschaftlich geführten Einheit, die in Übereinstimmung mit IPSAS 8, <i>Anteile an Gemeinschaftseinheiten</i>, nach der Quotenkonsolidierung bilanziert werden. Das Segmentvermögen wird erst nach dem Abzug der korrespondierenden Wertberichtigungen bestimmt, die als offene Saldierungen in der Bilanz der Einheit dargestellt werden.	18.27
Sektor Staat	Umfasst alle Organisationseinheiten des Sektors Staat im Sinne von statistischen Rechnungslegungsgrundlagen.	22.15
sich zusammenschließende operative Aktivität	Eine operative Aktivität, die sich mit einer oder mehreren anderen operativen Aktivitäten zusammenschließt, um durch eine Fusion die entstehende Einheit zu bilden.	40.5
Sicherungsinstrument	Ein designierter derivativer oder (im Falle einer Absicherung von Währungsrisiken) nicht derivativer finanzieller Vermögenswert bzw. eine nicht derivative finanzielle Verbindlichkeit, von deren beizulegendem Zeitwert oder Zahlungsflüssen erwartet wird, dass sie Änderungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Zahlungsflüsse eines designierten gesicherten Grundgeschäfts kompensieren (in [IPSAS 29] Paragraphen 81–86 und Anhang A Paragraphen AL127–AL130 wird die Definition eines Sicherungsinstruments weiter ausgeführt).	29.10
Sicherungsquote	Das Verhältnis zwischen dem Volumen des Sicherungsinstruments und dem Volumen des gesicherten Grundgeschäfts gemessen an ihrer relativen Gewichtung.	41.9
sonstige Preisrisiken	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsflüsse eines Finanzinstruments aufgrund von Marktpreisschwankungen (mit Ausnahme solcher, die von Zinsänderungs- oder Währungsrisiken hervorgerufen werden) verändern, sei es, dass diese Änderungen spezifischen Faktoren des einzelnen Finanzinstruments oder seinen Emittierenden zuzuordnen sind, oder dass sich diese Faktoren auf alle am Markt gehandelten ähnlichen Finanzinstrumente auswirken.	30.8
soziale Risiken	Ereignisse oder Gegebenheiten, (a) die sich auf die Merkmale von Einzelpersonen bzw. Haushalten beziehen, beispielsweise Alter, gesundheitliche Situation, Bedürftigkeit und Beschäftigungsstatus; und (b) die das Wohlergehen von Einzelpersonen bzw. Haushalten beeinträchtigen könnten, entweder durch zusätzliche Belastungen in Bezug auf ihre Ressourcen oder durch eine Reduzierung ihres Einkommens.	42.5

Begriff	Definition	Stelle
Sozialleistungen	Auszahlungen, die (a) an Einzelpersonen bzw. Haushalte erfolgen, die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllen; (b) die Auswirkungen sozialer Risiken abfedern sollen; und (c) mit denen auf die Bedürfnisse der Gesellschaft als Ganzes eingegangen wird.	42.5
staatliche Pläne	Gemäß den Rechtsvorschriften eingerichtete Versorgungspläne, die so geführt werden als wären sie gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber:innen für alle Einheiten jener wirtschaftlichen Kategorien, die in den Rechtsvorschriften festgelegt sind.	39.8
Steueraufwendungen	Präferenzregelungen in Steuervorschriften, durch die bestimmten Steuerzahlenden Vergünstigungen gewährt werden, die anderen nicht zur Verfügung stehen.	23.7; 47.4
Steuern	Wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das wie vorgeschrieben gemäß Gesetz bzw. Vorschriften an Einheiten des öffentlichen Sektors gezahlt wurde bzw. zu zahlen ist und festgesetzt wurde, um der Regierung Einnahmen zu verschaffen. In den Steuern sind keine Geldbußen oder Strafgelder enthalten, die aufgrund von Verstößen gegen das Gesetz verhängt worden sind.	23.7; 47.4
Steuertatbestand	Ein Tatbestand, der wie von der Regierung, Legislative oder sonstigen Behörde festgelegt zu versteuern ist.	23.7; 47.4
Stichtagskurs	Der Kassakurs einer Währung am Abschlussstichtag.	4.10
strukturierte Einheit	Ist (a) bei Einheiten, bei denen Verwaltungsregelungen oder Rechtsvorschriften üblicherweise die dominierenden Faktoren sind, wenn es darum geht, festzulegen, wer die Einheit beherrscht: eine Einheit, die so konzipiert wurde, dass Verwaltungsregelungen oder Rechtsvorschriften nicht die dominierenden Faktoren sind, wenn es darum geht, festzulegen, wer die Einheit beherrscht, so wie in dem Fall, in dem verbindliche Vereinbarungen wesentlich für die Feststellung der Beherrschung der Einheit sind und die maßgeblichen Tätigkeiten durch verbindliche Vereinbarungen gelenkt werden. (b) bei Einheiten, bei denen Stimm- oder ähnliche Rechte üblicherweise der dominierende Faktor sind, wenn es darum geht, festzulegen, wer die Einheit beherrscht: eine Einheit, die so konzipiert wurde, dass Stimm- oder ähnliche Rechte nicht der dominierende Faktor sind, wenn es darum geht, festzulegen, wer die Einheit beherrscht, so wie in dem Fall, in dem sich die Stimmrechte lediglich auf Verwaltungsaufgaben beziehen und die maßgeblichen Tätigkeiten durch verbindliche Vereinbarungen gelenkt werden.	38.7
Transaktion mit nahestehenden Einheiten und Personen	Eine Übertragung von Ressourcen oder Verpflichtungen zwischen nahestehenden Einheiten und Personen, unabhängig davon, ob ein Preis berechnet wird. Transaktionen mit einer anderen Einheit, die nur aufgrund ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit von der berichtenden Einheit oder der Regierung, der sie angehört, als nahestehende Einheit gilt, sind keine Transaktionen mit nahestehenden Einheiten und Personen.	20.4
Transaktionskosten	Zusätzliche Kosten, die dem Erwerb, der Emission oder dem Abgang eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit unmittelbar zuzurechnen sind (siehe [IPSAS 41] Paragraph AL163). Zusätzliche Kosten sind solche, die nicht entstanden wären, wenn die Einheit das Finanzinstrument nicht erworben, emittiert oder veräußert hätte.	41.9
Transaktionskosten	Zusätzliche Kosten, die unmittelbar dem Erwerb, der Herstellung, der Entwicklung oder dem Abgang eines Vermögenswerts oder der Entstehung der Verbindlichkeit zurechenbar sind und die der Einheit nicht entstanden wären, wenn die Entscheidung zum Erwerb, der Herstellung, der Entwicklung oder dem Abgang des Vermögenswerts oder der Entstehung der Verbindlichkeit nicht gefasst worden wäre.	46.6

Begriff	Definition	Stelle
Transaktionsgegenleistung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Für die Zwecke dieses Standards stellt die Transaktionsgegenleistung den Betrag der Ressourcen dar, zu der eine Einheit voraussichtlich berechtigt sein wird.	47.4
Transaktionspreis	Die für den Erwerb, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts gewährte oder für die Übernahme der Verbindlichkeit erhaltene Gegenleistung.	46.6
Transportkosten	Kosten, die für den Transport eines Vermögenswerts von seinem jetzigen Standort zu seinem Hauptmarkt (oder vorteilhaftesten Markt) entstehen würden.	46.6
Transfer Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Eine Transaktion, ausgenommen Steuern, bei der die Einheit Ressourcen von einem:r Ressourcengeber:in (kann eine andere Einheit oder eine Einzelperson sein) erhält, ohne direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert als Gegenleistung bereitzustellen.	47.4
Transfers	Zuflüsse zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials aus Nichtleistungstransaktionen, die keine Steuern sind.	23.7
Transferaufwand Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Ein Aufwand, der aus einer Transaktion, ausgenommen Steuern, resultiert, bei der eine Einheit einer anderen Einheit (die auch eine Person sein kann) ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt ohne eine direkte Gegenleistung in Form eines Guts, einer Dienstleistung oder eines anderen Vermögenswerts zu erhalten.	48.6
Transferempfänger:in Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Eine Einheit, die von einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert erhält, ohne im Gegenzug direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert an diese Einheit zu liefern.	48.6
Transfergeber:in Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Eine Einheit, die einer anderen Einheit ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert bereitstellt, ohne im Gegenzug direkt ein Gut, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert zu erhalten.	48.6
Transfergegenleistung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Für die Zwecke dieses Standards der Gesamtbetrag der Ressourcen, die eine Einheit voraussichtlich übertragen wird.	48.6
Transferrecht Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Das durchsetzbare Recht einer Einheit, von dem:der Transferempfänger:in zu verlangen, dass diese:r seine:ihre Verpflichtung entsprechend der verbindlichen Vereinbarung erfüllt, andernfalls drohen ihm:ihr die in der verbindlichen Vereinbarung festgelegten Folgen.	48.6
Transferverpflichtung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Die Verpflichtung einer Einheit aus einer verbindlichen Vereinbarung, Ressourcen auf eine bestimmte Weise zu übertragen.	48.6
über die Laufzeit erwartete Kreditverluste	Die erwarteten Kreditverluste, die aus allen möglichen Ausfallereignissen über die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments resultieren.	41.9
überfällig	Ein finanzieller Vermögenswert ist überfällig, wenn eine Gegenpartei eine Zahlung zum vertraglich vorgesehenen Fälligkeitszeitpunkt nicht geleistet hat.	41.9
Umrechnungsdifferenz	Die Differenz, die sich ergibt, wenn die gleiche Anzahl von Währungseinheiten zu unterschiedlichen Wechselkursen in eine andere Währung umgerechnet wird.	4.10
undurchführbar (1)	Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen der Einheit nicht angewandt werden kann.	1.7

Begriff	Definition	Stelle
undurchführbar (2)	Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen der Einheit nicht angewandt werden kann. Für eine bestimmte frühere Periode ist die rückwirkende Anwendung einer Änderung einer Rechnungslegungsmethode bzw. eine rückwirkende Anpassung zur Fehlerkorrektur dann undurchführbar, wenn (a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Anpassung nicht zu ermitteln sind; (b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert; oder (c) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung umfangreiche Schätzungen der Beträge erforderlich macht und es unmöglich ist, objektiv die Informationen aus diesen Schätzungen, die (i) einen Nachweis über die Sachverhalte vermitteln, die zu dem Zeitpunkt bestanden, zu dem die entsprechenden Beträge zu erfassen, zu bewerten oder anzugeben sind; und (ii) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde, von sonstigen Informationen zu unterscheiden.	3.7
unkündbares Leasingverhältnis	Ein Leasingverhältnis, das nur aufgelöst werden kann, wenn (a) ein unwahrscheinliches Ereignis eintritt; (b) Leasinggebende ihre Einwilligung dazu geben; (c) Leasingnehmende mit denselben Leasinggebenden ein neues Leasingverhältnis über denselben oder einen entsprechenden Vermögenswert eingehen; oder (d) durch Leasingnehmende ein derartiger zusätzlicher Betrag zu zahlen ist, dass schon bei Vertragsbeginn die Fortführung des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.	13.8
Unterleasingverhältnis	Eine Transaktion, bei der ein zugrunde liegender Vermögenswert von Leasingnehmenden („Unterleasinggebende“) an Dritte weitervermietet wird, das Leasingverhältnis („Hauptleasingverhältnis“) zwischen Hauptleasinggebenden und Hauptleasingnehmenden aber weiter wirksam bleibt.	43.5
ursprünglicher Haushaltsplan	Die ursprünglich beschlossenen Budgetmittel für die Haushaltsperiode.	24.7
unverfallbare Leistungen	Erworbene Rechte auf künftige Leistungen, die nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplans nicht von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses abhängig sind.	49.9
Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.		
variable Leasingzahlungen	Der Teil der Zahlungen, die Leasingnehmende an Leasinggebende leisten, um einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die Laufzeit des Leasingverhältnisses nutzen zu dürfen, der variiert, weil sich nach dem Bereitstellungsdatum Fakten und Umstände geändert haben, die über den bloßen Zeitablauf hinausgehen.	43.5
Veräußerungskosten	Die zusätzlichen Kosten, die dem Abgang eines Vermögenswerts direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und der Ertragsteuern. Ein Abgang kann durch einen Verkauf oder durch eine kostenlose Vergabe bzw. Vergabe gegen ein nominelles Entgelt erfolgen.	27.9
Veräußerungsgruppe	Eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die mit diesen Vermögenswerten direkt in Verbindung stehenden Verbindlichkeiten, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 90A–90H von IPSAS 26, <i>Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten</i> , zugeordnet wurde, oder es sich um eine operative Aktivität innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.	44.9

Begriff	Definition	Stelle
Veräußerungskosten	Die zusätzlichen Kosten, die dem Abgang eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.	44.9
verbindliche Vereinbarung (für eine Dienstleistungskonzessionsvereinbarung)	Beschreibt Verträge und andere Vereinbarungen, durch die den Parteien der Vereinbarung ähnliche Rechte und Pflichten verliehen werden wie wenn diese in Form eines Vertrags bestünden.	32.8
verbindliche Vereinbarung (für eine gemeinsame Vereinbarung)	Eine Vereinbarung, durch die den Parteien der Vereinbarung vollstreckbare Rechte und Pflichten verliehen werden, als bestünde diese in Form eines Vertrags. Sie enthält Rechte aus Verträgen oder andere gesetzliche Rechte.	35.14; 36.8
verbindliche Vereinbarung (für Transaktionen in Bezug auf Einnahmen) Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Für Zwecke dieses Standards eine Vereinbarung, die den Parteien der Vereinbarung Rechte und Verpflichtungen verleiht, die mittels rechtlichen oder gleichwertigen Mitteln durchsetzbar sind.	47.4
Verbindlichkeit aus einer Transferverpflichtung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Die Verbindlichkeit, die aufgrund des Vorliegens einer oder mehrerer Transferverpflichtungen aus einer verbindlichen Vereinbarung zu erfassen ist.	48.6
Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Verpflichtung einer Einheit, ihre Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung für die die Einheit eine Gegenleistung von Ressourcengeber:innen erhalten hat (bzw. noch zu empfangen ist) zu erfüllen.	47.4
Verbindlichkeiten	Gegenwärtige Verpflichtungen einer Einheit, die aus Ereignissen der Vergangenheit entstehen und deren Erfüllung für die Einheit erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotenzial verbunden ist.	1.7
Verfahren der doppelten Buchhaltung	Eine Rechnungslegungsgrundlage, der zufolge Transaktionen und andere Ereignisse zum Zeitpunkt ihrer Entstehung (und nicht erst, wenn Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente zugehen oder geleistet werden) zu erfassen sind. Die Transaktionen und Ereignisse werden daher in der Buchführung und in den Abschlüssen der Perioden erfasst, denen sie zuzuordnen sind. Die nach dem Verfahren der doppelten Buchhaltung erfassten Bestandteile sind Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Nettovermögen/Eigenkapital, Einnahmen und Aufwendungen.	1.7
Verfügungsgewalt	Besteht aus bestehenden Rechten, welche die gegenwärtige Fähigkeit zur Lenkung der maßgeblichen Tätigkeiten einer anderen Einheit verleihen.	35.14
Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert	Entsteht, wenn eine Einheit einen Vermögenswert zur Verfolgung ihrer Zielsetzungen nutzen kann oder ihr anderweitig Vorteile daraus entstehen, und wenn sie den Zugriff anderer auf einen derartigen Vorteil ausschließen oder anderweitig regulieren kann.	23.7
vergleichbare Grundlage	Haushaltsvollzug, der basierend auf derselben Rechnungslegungs- und Klassifizierungsgrundlage sowie für dieselben Einheiten und dieselbe Periode dargestellt wird wie die beschlossenen Budgetmittel.	24.7
Vergütung von Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen	Jede Gegenleistung oder Leistung, die Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen direkt oder indirekt von der berichtenden Einheit für Dienstleistungen beziehen, die sie in ihrer Funktion als Mitglieder des Leitungsgremiums oder anderweitig als Mitarbeiter:innen der berichtenden Einheit erbracht haben.	20.4

Begriff	Definition	Stelle
Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer:innen gehalten wird	Vermögen (außer nicht übertragbare Finanzinstrumente, die von der berichtenden Einheit ausgegeben wurden), das (a) von einer Einheit (einem Fonds) gehalten wird, die (der) von der berichtenden Einheit rechtlich unabhängig ist und die (der) ausschließlich besteht, um Leistungen an Arbeitnehmer:innen zu zahlen oder zu finanzieren; und (b) verfügbar ist, um ausschließlich die Leistungen an Arbeitnehmer:innen zu zahlen oder zu finanzieren, aber nicht für die Gläubiger:innen der berichtenden Einheit verfügbar ist (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahrens), und das nicht an die berichtende Einheit zurückgezahlt werden kann, es sei denn, (i) das verbleibende Vermögen des Fonds reicht aus, um alle Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmer:innen, die mit dem Plan oder der berichtenden Einheit verbunden sind, zu erfüllen; oder (ii) das Vermögen wird an die berichtende Einheit zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer:innen, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.	39.8
Vermögensobergrenze	Der Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen.	39.8
Vermögenswert aus Dienstleistungskonzessionen	Ein Vermögenswert, der zur Erbringung öffentlicher Dienstleistungen im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung verwendet wird, der entweder (a) von den Betreibenden zur Verfügung gestellt und (i) von den Betreibenden errichtet, entwickelt oder von Dritten erworben werden; oder (ii) ein bestehender Vermögenswert der Betreibenden ist; oder (b) von den Konzessionsgebenden zur Verfügung gestellt und (i) ein bestehender Vermögenswert der Konzessionsgebenden ist; oder (ii) ein Ausbau eines bestehenden Vermögenswert der Konzessionsgebenden ist.	32.8
Vermögenswert aus einem Transferrecht Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Der als Vermögenswert zu erfassende Wert für das Vorliegen eines oder mehrerer Transferrechte aus einer verbindlichen Vereinbarung.	48.6
Vermögenswert aus einer verbindlichen Vereinbarung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Rechtsanspruch einer Einheit auf eine Gegenleistung für die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gemäß den Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung, sofern dieser Anspruch nicht allein an den Zeitablauf geknüpft ist (beispielsweise das künftige Ergebnis der Einheit).	47.4
Vermögenswerte	Ressourcen, über die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit eine Einheit die Verfügungsgewalt hat und von denen erwartet wird, dass der Einheit durch sie zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial zufließt.	1.7
Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen.	Ausgaben für Exploration und Evaluierung, die gemäß den Rechnungslegungsmethoden der Einheit als Vermögenswerte angesetzt werden.	50.6
verpflichtendes Ereignis	Ein Ereignis, das eine rechtliche oder faktische Verpflichtung schafft, aufgrund derer die Einheit keine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.	19.18
Versorgungszusagen Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Sind: (a) für leistungsorientierte Pläne – der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen; und (b) für beitragsorientierte Pläne – die Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen.	49.9

Begriff	Definition	Stelle
Versorgungszusagen aus beitragsorientierten Plänen Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Beträge, die gemäß den Bedingungen eines beitragsorientierten Plans an die Begünstigten zu zahlen sind.	49.9
versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	Veränderungen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung aufgrund von (a) erfahrungsbedingten Berichtigungen (die Auswirkungen der Abweichungen zwischen früheren versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung); und (b) Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.	39.8
versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.	Der Barwert der künftig zu erwartenden Versorgungszahlungen des Altersversorgungsplans an Begünstigte, soweit diese der bereits geleisteten Dienstzeit als Arbeitnehmer:innen als verdient zuzurechnen sind.	49.9
Vertrag Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen.	Im Sinne dieses Standards handelt es sich dabei um ein Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.	43.5
Verwendungszeitraum Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen.	Der gesamte Zeitraum, in dem ein Vermögenswert zur Erfüllung eines Vertrags mit Kund:innen genutzt wird (einschließlich etwaiger nicht aufeinanderfolgender Zeiträume).	43.5
von Eigentümer:innen selbst genutzte Immobilien	Immobilien, die (von den Eigentümer:innen oder Leasingnehmenden im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses) zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.	16.7
Vorgaben bei übertragenen Vermögenswerten	In Gesetzen oder Vorschriften oder in einer verbindlichen Vereinbarung enthaltene Bedingungen, die bei Verwendung eines übertragenen Vermögenswerts durch Parteien außerhalb der berichtenden Einheit auferlegt werden.	23.7
vorteilhaftester Markt	Der Markt, der den nach Berücksichtigung von Transaktions- und Transportkosten beim Verkauf des Vermögenswerts einzunehmenden Betrag maximieren oder den bei Übertragung der Verbindlichkeit zu zahlenden Betrag minimieren würde.	46.6
Vorräte	Vermögenswerte, (a) die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung verbraucht zu werden; (b) die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht oder vergeben zu werden; (c) die zum Verkauf oder zur Vergabe im Rahmen der normalen operativen Aktivität gehalten werden; oder (d) die sich in der Herstellung für einen Verkauf oder eine Vergabe befinden.	12.9
Vorteile	Der Nutzen, der einer Einheit aus ihrem Engagement in anderen Einheiten entsteht. Vorteile können finanzieller oder nicht finanzieller Natur sein. Die tatsächlichen Auswirkungen eines Engagements einer Einheit in einer anderen Einheit können positiv oder negativ sein.	35.14
Währungsrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsflüsse eines Finanzinstruments aufgrund von Wechselkursänderungen verändern.	30.8
wahrscheinlich	Bedeutet, dass mehr dafür spricht als dagegen.	44.9
Wechselkurs	Das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.	4.10

Begriff	Definition	Stelle
Wertberichtigung Anzuwenden für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.	Die Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste aus finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 40 bewertet werden, Forderungen aus Leasingverhältnissen, die Höhe der kumulierten Wertberichtigung bei finanziellen Vermögenswerten, die gemäß [IPSAS 41] Paragraph 41 bewertet werden, und die Rückstellung für erwartete Kreditverluste aus Kreditzusagen und finanziellen Garantien.	41.9
Wertminderung	Ein Verlust des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials eines Vermögenswerts, der über den systematischen Ansatz eines Verlustes des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotenzials des Vermögenswerts durch Abschreibung hinausgeht.	21.14
Wertminderungsaufwand oder -ertrag	Wird gemäß [IPSAS 41] Paragraph 80 ergebniswirksam erfasst und resultiert aus der Anwendung der in [IPSAS 41] Paragraphen 73–93 enthaltenen Wertminderungsvorschriften.	41.9
wesentlich	Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen eines Postens sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen Entscheidungen oder erfolgten Beurteilungen der Adressat:innen beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt von der Art und vom Umfang der Auslassung oder der fehlerhaften Darstellung ab, wobei diese unter den gegebenen Begleitumständen beurteilt werden. Die Art oder der Umfang dieses Postens, bzw. eine Kombination dieser beiden Aspekte, könnte dabei der entscheidende Faktor sein.	1.7
Wirksamkeit einer Absicherung	Das Ausmaß, in dem Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert oder den Zahlungsflüssen des Grundgeschäfts, die einem gesicherten Risiko zugerechnet werden können, durch Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert oder den Zahlungsflüssen des Sicherungsinstruments ausgeglichen werden (siehe [IPSAS 29] Anhang A Paragraphen AL145–AL156).	29.10
wirtschaftliche Einheit	Eine beherrschende Einheit einschließlich der von ihr beherrschten Einheiten.	1.7, 35.14
wirtschaftliche Nutzungsdauer	entweder: (a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich einem:einer oder mehreren Nutzer:innen einen wirtschaftlichen Nutzen oder ein Dienstleistungspotenzial bringt; oder (b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert von einem:einer oder mehreren Nutzer:innen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.	13.8
wirtschaftliche Nutzungsdauer	Entweder (a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich für eine:n oder mehrere Nutzer:innen wirtschaftlich nutzbar ist; oder (b) die Anzahl an Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein:e oder mehrere Nutzer:innen voraussichtlich mit einem Vermögenswert erzielen können.	43.5
Zahlungsflüsse	Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.	2.8
Zahlungsmittel	Umfassen Barmittel und Sichteinlagen.	2.8
Zahlungsmitteläquivalente	Kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegen.	2.8
zahlungsmittelgenerierende Einheit	Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die mit dem vorrangigen Ziel, einen kommerziellen Gewinn zu erzielen, gehalten wird und Zuflüsse von Zahlungsmitteln aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Zuflüssen von Zahlungsmitteln anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.	26.13, 44.9
zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte	Vermögenswerte, die mit dem vorrangigen Ziel, einen kommerziellen Gewinn zu erzielen, gehalten werden.	21.14

Begriff	Definition	Stelle
Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der IPSAS	Der Zeitpunkt, zu dem die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS von einer Einheit erstmals angewandt werden, und der Beginn der Berichtsperiode, in der erstmalige Anwender:innen die auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierenden IPSAS anwenden und für die die Einheit ihren ersten Überleitungsabschluss nach IPSAS bzw. ihren ersten IPSAS-Abschluss aufstellt.	33.9
Zeitpunkt der Reklassifizierung	Der erste Tag der ersten Berichtsperiode nach der Änderung des Managementkonzepts, die zu einer Reklassifizierung der finanziellen Vermögenswerte durch die Einheit führt.	41.9
Zinsänderungsrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsflüsse eines Finanzinstruments aufgrund von Schwankungen der Marktzinssätze verändern.	30.8
zu Handelszwecken gehalten	Ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die (a) hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurde, kurzfristig verkauft oder zurückgekauft zu werden; (b) beim erstmaligen Ansatz Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam verwalteter Finanzinstrumente ist, bei dem es in jüngerer Vergangenheit nachweislich kurzfristige Gewinnmitnahmen gab; oder (c) ein Derivat ist (mit Ausnahme solcher, bei denen es sich um eine finanzielle Garantie oder ein designiertes und wirksames Sicherheitsinstrument handelt).	41.9
Zuführungen von Anteilseigner:innen	Ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotenzial, der bzw. das der Einheit von Parteien außerhalb der Einheit zugeführt wurde, sofern dies nicht zu Verbindlichkeiten führt; dadurch entsteht eine finanzielle Beteiligung am Nettovermögen/Eigenkapital der Einheit, die: (a) (i) sowohl zu Ausschüttungen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder von Dienstleistungspotenzial während des Bestehens der Einheit, wobei derartige Ausschüttungen im Ermessen der Anteilseigner:innen oder ihrer Vertreter:innen liegen, als auch (ii), im Falle einer Liquidation der Einheit, zu Ausschüttungen aller Beträge von Vermögenswerten, die die Verbindlichkeiten übersteigen, berechtigt; und/oder (b) verkauft, ausgetauscht, übertragen oder rückerworben werden kann.	1.7
Zugangspreis	Der Preis, der bei einer Leistungstransaktion für den Erwerb des Vermögenswerts gezahlt oder für die Übernahme der Verbindlichkeit entgegengenommen wurde	46.6
zugrunde liegender Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der Gegenstand eines Leasingverhältnisses ist, bei dem Leasinggebende Leasingnehmenden das Recht auf Nutzung dieses Vermögenswerts eingeräumt haben.	43.5
Zusammenschluss	Ein Zusammenschluss im öffentlichen Sektor, bei dem eine der Parteien des Zusammenschlusses die Beherrschung über eine oder mehrere operative Aktivitäten erlangt, wobei substanzielle Hinweise vorliegen, dass es sich nicht um eine Fusion handelt.	40.5
Zusammenschluss im öffentlichen Sektor	Die Zusammenführung von separaten operativen Aktivitäten zu einer Einheit des öffentlichen Sektors.	40.5
Zusammenschluss im öffentlichen Sektor unter gemeinsamer Beherrschung	Ein Zusammenschluss im öffentlichen Sektor, in dem letztlich alle sich zusammenschließenden operativen Aktivitäten sowohl vor als auch nach dem Zusammenschluss im öffentlichen Sektor von derselben Einheit beherrscht werden.	40.5

Auf dem Verfahren der doppelten Buchhaltung basierende IPSAS, die bis zum 31. Januar 2025 veröffentlicht wurden

Tabelle A: Liste aller IPSAS, die ab 1. Januar 2025 in Kraft sind

Das Handbuch 2025 umfasst alle IPSAS. Die IPSAS zeigen den letzten geänderten Text. Umfasst ein IPSAS Paragraphen, die noch nicht in Kraft getreten sind, werden diese Paragraphen aufgelistet.

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragraphen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragraphen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragraphen
IPSAS 1 – <i>Darstellung des Abschlusses</i> (überarbeitet)	Dez 06	1. Januar 2008	50	Geändert	IPSAS 47	2022
			70	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			80	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			82	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			83A	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
			83B	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
			84	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			85	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			86A	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
			87	Geändert	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	2024
			87A	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
			87B	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			87C	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
			88	Geändert	IPSAS 47	2022
			94	Geändert	IPSAS 47	2022
			135	Geändert	IPSAS 47	2022
			153Q	Neu	IPSAS 47	
			153R	Neu	<i>Verbesserungen an den IPSAS 2023</i>	
IPSAS 2 – <i>Geldflussrechnungen</i>	Mai 00	1. Juli 2001	21	Geändert	IPSAS 47	2022
			22	Geändert	IPSAS 47	2022
			63K	Neu	IPSAS 47	
			EB	Geändert	IPSAS 47	2024
IPSAS 3 – <i>Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von Rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler</i> (überarbeitet)	Dez 06	1. Januar 2008				
IPSAS 4 – <i>Auswirkungen von Wechselkursänderungen</i> (überarbeitet)	April 08	1. Januar 2010	11	Geändert	IPSAS 47	2022
			17	Geändert	IPSAS 48	2022
			71I	Neu	IPSAS 47	
			71J	Neu	IPSAS 48	
			EB4	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB7	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 5 – <i>Fremdkapitalkosten</i>	Mai 00	1. Juli 2001	26	Geändert	IPSAS 47	2022
			42G	Neu	IPSAS 47	
IPSAS 9 – <i>Einnahmen aus Leistungstransaktionen</i>	Juli 01	1. Juli 2002				

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
IPSAS 10 – Rechnungslegung in Hochinflationenländern	Juli 01	1. Juli 2002	38H	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			A1	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			A2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			A3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			A4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
IPSAS 11 – Fertigungsaufträge	Juli 01	1. Juli 2002				
IPSAS 12 – Vorräte (überarbeitet)	Dez 06	1. Januar 2008	2	Geändert	IPSAS 47	2022
			9	Geändert	IPSAS 47	2022
			11	Geändert	IPSAS 47 IPSAS 48	2022 2022
			17	Geändert	IPSAS 48	2022
			28	Gestrichen	IPSAS 47	2022
			39	Geändert	IPSAS 47	2022
			43	Geändert	IPSAS 48	2022
			44	Geändert	IPSAS 48	2022
			48	Geändert	IPSAS 47	2022
			51L	Neu	IPSAS 47	
			51J	Neu	IPSAS 48	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			51K	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			52A	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			52B	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			52C	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A1	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A2	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A3	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A4	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A5	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A6	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A7	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A8	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A9	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A10	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A11	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			A12	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A13	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A14	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A15	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			A16	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
IPSAS 14 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	Dez 06	1. Januar 2008				
IPSAS 16 – Als Finanzinvestition Gehaltene Immobilien	Dez 06	1. Januar 2008	13	Geändert	IPSAS 47	2022
			78	Geändert	IPSAS 47	2022
			81	Geändert	IPSAS 47	2022
			101L	Neu	IPSAS 47	
IPSAS 18 – Segmentberichterstattung	Jun 02	1. Juli 2003	27	Geändert	IPSAS 47	2022
			39	Geändert	IPSAS 47	2022
			76H	Neu	IPSAS 47	
IPSAS 19 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	Okt 02	1. Januar 2004	13	Geändert	IPSAS 47	2022
			15	Geändert	IPSAS 47	2022
			107	Geändert	IPSAS 47	2022
			110B	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			111O	Neu	IPSAS 47	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			111P	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B1	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B5	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B6	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B7	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			B8	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C1	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			C3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C5	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C6	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C7	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C8	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C9	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C10	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C11	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C12	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			C13	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB1	Geändert	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	2024
			EB2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB5	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB6	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB7	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB8	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB9	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB10	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB11	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB12	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB13	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB14	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB15	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB16	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB17	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB18	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB19	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB20	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
IPSAS 20 – Angaben über Beziehungen zu Nahestehenden Einheiten und Personen	Okt 02	1. Januar 2004				
IPSAS 21 – Wertminderung von Nicht Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	Dez 04	1. Januar 2006	2	Geändert	IPSAS 47	2022
			8	Geändert	IPSAS 47	2022
			82N	Neu	IPSAS 47	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
IPSAS 22 – Angabe von Finanzinformationen des Sektors Staat	Dez 06	1. Januar 2008				
IPSAS 23 – Einnahmen aus Nichtleistungstransaktionen (Steuern und Transfers)	Dez 06	30. Juni 2008				
IPSAS 24 – Darstellung von Haushaltsinformationen in Abschlüssen	Dez 06	1. Januar 2009				
IPSAS 26 – Wertminderung von Zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	Feb 08	1. April 2009	2	Geändert	IPSAS 47	2022
			8	Geändert	IPSAS 47	2022
			29	Geändert	IPSAS 47	2022
			126P	Neu	IPSAS 47	
IPSAS 27 – Landwirtschaft	Dez 09	1. April 2011				
IPSAS 28 – Finanzinstrumente: Darstellung	Jan 10	1. Januar 2013	60J	Neu	IPSAS 47	
			AL21	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL46	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 29 – Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	Jan 10	1. Januar 2013				
IPSAS 30 – Finanzinstrumente: Angaben	Jan 10	1. Januar 2013	5A	Geändert	IPSAS 47	2022
			42A	Geändert	IPSAS 47	2022
			42H	Geändert	IPSAS 47	2022
			42M	Geändert	IPSAS 47	2022
			42N	Geändert	IPSAS 47	2022
			52N	Neu	IPSAS 47	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
IPSAS 31 – <i>Immaterielle Vermögenswerte</i>	Jan 10	1. April 2011	3	Geändert	IPSAS 50	2024
			6	Geändert	IPSAS 47	2022
			7	Geändert	IPSAS 45	2022
			26	Geändert	IPSAS 47	2022
			113	Geändert	IPSAS 47	2022
			115	Geändert	IPSAS 47	2022
			132O	Neu	IPSAS 47	
			132P	Neu	IPSAS 50	
			AL6	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 32 – <i>Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgebende</i>	Okt 11	1. Januar 2014	30	Geändert	IPSAS 47	2022
			36G	Neu	IPSAS 47	
			AL56	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL64	Geändert	IPSAS 47	2022
			IL2	Geändert	IPSAS 47	2022
			IL4	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 33 – <i>Erstmalige Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards für den Öffentlichen Sektor nach dem Verfahren der Doppelten Buchhaltung</i>	Jan 15	1. Januar 2017	32	Geändert	IPSAS 47	2022
			41	Geändert	IPSAS 47	2022
			41B	Neu	IPSAS 48	
			42	Geändert	IPSAS 47	2022
			43	Geändert	IPSAS 47	2022
			43A	Neu	IPSAS 48	
			43B	Neu	IPSAS 48	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			62D	Neu	IPSAS 50	
			62E	Neu	IPSAS 50	
			62F	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			62G	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			154N	Neu	IPSAS 47	
			154O	Neu	IPSAS 48	
			154P	Neu	IPSAS 50	
			154Q	Neu	<i>Abraumbeseitigungskosten im Tagebau</i>	
			IL45	Geändert	IPSAS 47	2022
			IL89A	Neu	IPSAS 48	
			IL91	Geändert	IPSAS 47 IPSAS 48	2022 2022
			Anhang	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 34 – Einzelabschlüsse	Jan 15	1. Januar 2017				
IPSAS 35 – Konsolidierte Abschlüsse	Jan 15	1. Januar 2017	79F	Neu	IPSAS 47	
			AL13	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 36 – Anteile an assoziierten Einheiten und Gemeinschaftseinheiten	Jan 15	1. Januar 2017				
IPSAS 37 – Gemeinsame Vereinbarungen	Jan 15	1. Januar 2017				

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
IPSAS 38 – Angaben zu Anteilen an anderen Einheiten	Jan 15	1. Januar 2017				
IPSAS 39 – Leistungen an Arbeitnehmer:innen	Juli 16	1. Januar 2018	3	Geändert	IPSAS 49	2022
			175A	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			176E	Neu	IPSAS 49	
			176F	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA1	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA5	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA6	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			AA7	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA8	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA9	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA10	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA11	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA12	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA13	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA14	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA15	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA16	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			AA17	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA18	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA19	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA20	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA21	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA22	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			AA23	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB1	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB2	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB3	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB4	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB5	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB6	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB7	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB8	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB9	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB10	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB11	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB12	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	
			EB13	Neu	Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB14	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB15	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB16	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB17	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB18	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB19	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB20	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB21	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB22	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB23	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB24	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB25	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			EB26	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
IPSAS 40 – Zusammenschlüsse im Öffentlichen Sektor	Jan 17	1. Januar 2019	34	Geändert	IPSAS 47	2022
			79	Geändert	IPSAS 47	2022
			115	Geändert	IPSAS 47	2022
			126H	Neu	IPSAS 47	
			AL58	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL86	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB163	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB164	Geändert	IPSAS 47 IPSAS 48	2022 2022
			EB165	Geändert	IPSAS 48	2022
			EB176	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB192	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB250	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB263	Geändert	IPSAS 47	2022

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			EB264	Geändert	IPSAS 47 IPSAS 48	2022 2022
			EB265	Geändert	IPSAS 48	2022
			EB266	Gestrichen	IPSAS 48	2022
IPSAS 41, <i>Finanzinstrumente</i>	August 18	1. Januar 2023	2	Geändert	IPSAS 47	2022
			3	Geändert	IPSAS 47	2022
			37	Geändert	IPSAS 47	2022
			45	Geändert	IPSAS 47	2022
			60	Geändert	IPSAS 47	2022
			87	Geändert	IPSAS 47	2022
			156G	Neu	IPSAS 47	
			156H	Neu	IPSAS 49	
			AL2	Geändert	IPSAS 47 IPSAS 49	2022 2022
			AL5	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL6	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL33	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL34	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL43	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL44	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL114	Geändert	IPSAS 47	2022

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			AL124	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL125	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL129	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL132	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL133	Geändert	IPSAS 47	2022
			AL158	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB154	Geändert	IPSAS 47	2022
			EB155	Geändert	IPSAS 47	2022
			G.1	Geändert	IPSAS 47	2022
IPSAS 42, <i>Sozialleistungen</i>	Januar 19	1. Januar 2023	IL2	Geändert	IPSAS 48	2022
IPSAS 43, <i>Leasingverhältnisse</i>	Januar 22	1. Januar 2025	6	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			18A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			18B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			18C	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			18D	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			26A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			26B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			26C	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			29A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			30	Geändert	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			54	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			64A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			71A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			81A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			96A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			96B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			97A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			97B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			103G	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			101A	Neu	Verbesserungen an den IPSAS 2023	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			103F	Neu	Verbesserungen an den IPSAS 2023	
			103G	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			103H	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
			109	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117C	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117D	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117E	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
					<i>Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			117F	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			118	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			120	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			AL32A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			AL60	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			AL61	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			AL62	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
			126C	Neu	Verbesserungen an den IPSAS 2023	
			IL1	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			IL2	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			EB2A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			EB2B	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			EB5	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	2024
			EB10A	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			EB11	Geändert	Verbesserungen an den IPSAS 2023	2024
			EB11	Geändert	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die</i>	2024

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach dem	Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind			
			Paragrafen, die noch nicht in Kraft sind	Wie betroffen	Quelle der Änderung	Handbuch mit ursprünglichem Paragrafen
					<i>Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
			EB12	Neu	Verbesserungen an den IPSAS 2023	
			EB13	Neu	<i>Geförderte Leasingverhältnisse und andere Vereinbarungen, die Rechte über Vermögenswerte übertragen</i>	
IPSAS 44, <i>Zur Veräußerung Gehaltene Langfristige Vermögenswerte und Aufgegebene Operative Aktivitäten</i>	Mai 22	1. Januar 2025				
IPSAS 45, <i>Sachanlagen</i>	Mai 23	1. Januar 2025	3	Geändert	<i>IPSAS 50</i>	2024
			25	Geändert	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	2024
			85B	Neu	<i>IPSAS 50</i>	
			85C	Neu	<i>Änderungen an IPSAS: Bestimmte Interpretationen des IFRIC</i>	
IPSAS 46, <i>Bewertung</i>	Mai 23	1. Januar 2025				

Tabelle B: Liste aller IPSAS, die am 1. Januar 2025 noch nicht in Kraft getreten sind

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach	Andere betroffene IPSAS
IPSAS 47, <i>Einnahmen</i>	Mai 2023	1. Januar 2026	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 4 IPSAS 5 IPSAS 9 IPSAS 12 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 24 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30 IPSAS 31 IPSAS 32 IPSAS 33 IPSAS 35 IPSAS 40 IPSAS 41 IPSAS 43 IPSAS 44 IPSAS 45

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach	Andere betroffene IPSAS
IPSAS 48, <i>Transferaufwendungen</i>	Mai 2023	1. Januar 2026	IPSAS 4 IPSAS 12 IPSAS 33 IPSAS 40 IPSAS 42
IPSAS 49, <i>Altersversorgungspläne</i>	November 2023	1. Januar 2026	IPSAS 39 IPSAS 41
IPSAS 50, <i>Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen</i>	November 2024	1. Januar 2027	IPSAS 31 IPSAS 33 IPSAS 45

Tabelle C: Liste aller IPSAS, die ab 1. Januar 2025 nicht mehr in Kraft sind

Diese Tabelle stellt alle IPSAS dar, die nicht mehr in Kraft sind, da sie ersetzt oder entfernt wurden.

IPSAS	Veröffentlicht	Ursprüngliches Datum des Inkrafttretens am oder nach	Andere betroffene IPSAS
IPSAS 6, <i>Konsolidierte Abschlüsse und Einzelabschlüsse</i>	Dezember 2006	1. Januar 2008	IPSAS 6 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, durch IPSAS 34-35 ersetzt.
IPSAS 7, <i>Anteile an Assoziierten Einheiten</i>	Dezember 2006	1. Januar 2008	IPSAS 7 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, durch IPSAS 36 ersetzt.
IPSAS 8, <i>Anteile an Gemeinschaftseinheiten</i>	Dezember 2006	1. Januar 2008	IPSAS 8 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, durch IPSAS 37 ersetzt.
IPSAS 13, <i>Leasingverhältnisse</i>	Dezember 2001	1. Januar 2008	IPSAS 13 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen, durch IPSAS 43 ersetzt.
IPSAS 15, <i>Finanzinstrumente: Angabe und Darstellung</i>	Dezember 2001	1. Januar 2003	IPSAS 15 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, durch IPSAS 28-30 ersetzt.
IPSAS 17, <i>Sachanlagen</i>	Dezember 2001	1. Januar 2008	IPSAS 17 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen, durch IPSAS 45 ersetzt.
IPSAS 25, <i>Leistungen an Arbeitnehmer:innen</i>	Februar 2008	1. Januar 2011	IPSAS 25 wird seit Perioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, durch IPSAS 39 ersetzt.

SEITE ABSICHTLICH LEER GELASSEN

