

Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern

Auslegung zur Fachempfehlung 02 Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 02 erarbeitet.

Version vom 14. Dezember 2017

Zu Ziffer 9 der Fachempfehlung 02

- A Aufgrund der Anforderungen des HRM2 zur Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwänden müssen die verwendeten Werte beim Abschluss teilweise geschätzt werden (z. B. Nutzungsdauer von Anlagen des Verwaltungsvermögens, Wertberichtigungen auf Forderungen). Dabei ist der Grundsatz der Zuverlässigkeit (vgl. Fachempfehlung 02 Ziffer 9) anzuwenden.

Kritische Annahmen und Schätzungen sollten im Zusammenhang mit den entsprechenden Rechnungslegungsgrundsätzen offengelegt werden.

Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen von Schätzungen behandelt und offengelegt.

- B Schätzungen sind nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen. Sie basieren auf den neuesten verlässlich verfügbaren Informationen bzw. Entwicklungen und sind willkürfrei. Schätzungen sind für die Aufstellung von Abschlüssen unabdingbar, dürfen deren Verlässlichkeit aber nicht beeinträchtigen.

Eine Schätzung bedarf allenfalls einer Überarbeitung. Dies wenn sich die der Schätzung zugrundeliegenden Umstände ändern, basierend auf neuen Informationen oder aufgrund zunehmender Erfahrung. Da Schätzungen stets zukunftsbezogen sind, bezieht sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur. Beispiele sind die Anpassung aufgrund aktuellerer Informationen über die (voraussichtliche) Nutzungsdauer oder die «Neubewertung» einer bereits wertberichtigten Forderung im Licht einer gestiegenen Bonität des Schuldners.

**Auslegung zur Fachempfehlung 02
Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern**

- C Als Fehler gilt das Weglassen oder die fehlerhafte Darstellung von Posten des Abschlusses in einer oder mehreren früheren Perioden. Sie entstehen durch das Nicht- oder Falschanwenden von verlässlichen Informationen. Diese Informationen mussten rechtzeitig verfügbar sein und hätten für die Erstellung und Darstellung des Abschlusses «vernünftigerweise» verwendet werden müssen.

Beispiele sind Rechenfehler, Nicht- oder Falschanwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen, Versehen, Fehlbeurteilungen von Sachverhalten oder Betrug.

- D Bei der Korrektur von Fehlern sind zudem die jeweiligen Vorschriften des Finanzhaushaltsrechts zu beachten (bspw. Genehmigungskompetenz).
- E Änderungen von Schätzungen sowie Korrekturen von Fehlern werden grundsätzlich prospektiv vorgenommen, d. h. der Buchwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist erfolgswirksam anzupassen. Die prospektive Korrektur von Fehlern verhindert grundsätzlich eine mögliche Umgehung der Ausgabenbewilligungsinstanz.

Die Änderungen von Schätzungen und deren Auswirkungen werden in der laufenden Periode (sofern die Änderung nur diese Periode betrifft) und in künftigen Perioden (z. B. bei Anpassungen der Nutzungsdauer) vorgenommen.

Hingegen werden die Korrekturen von Fehlern gesamthaft in der laufenden Periode vorgenommen, als ob die Fehler nie gemacht worden wären.

- F Eine Anpassung der Vorjahreszahlen ist in der laufenden Jahresrechnung nicht notwendig. Dem Erfordernis der Vergleichbarkeit mit der Vorjahresperiode wird durch zusätzliche Offenlegungen Rechnung getragen.

- G Es sind folgende Angaben im Anhang der Jahresrechnung bei wesentlichen Änderungen von Schätzungen und Fehlern zu machen:

– Art des Fehlers aus einer früheren Periode sowie die betragsmässige Berichtigung für jede einzelne betroffene Position des Abschlusses und, sofern durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode;

– Art der Änderung der Schätzung sowie deren Auswirkung auf künftige Perioden.

- H In Fällen, die weder ausgabe- oder budgetrechtlich relevant sind, noch die Schuldenbremse (oder eine vergleichbare Vorschrift) betreffen, ist eine retrospektive, d.h. erfolgsneutrale Korrektur wesentlicher Fehler möglich. Ein solcher Fall könnte z.B. ein Fehler aus der Neubewertung von Liegenschaften – wie doppelt oder nicht erfasste Liegenschaften – bei der Erstanwendung von HRM2 sein; diese Ausnahme sollte nur zeitnah zum Umstellungstermin auf HRM2 angewendet werden.
- I Die Rechnungslegung von HRM2 für Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern ist grundsätzlich IPSAS-konform mit Ausnahme der prospektiven Korrektur von wesentlichen Fehlern.

Beispiele

Beispiel 1 Änderungen von Schätzungen: Änderung der Nutzungsdauer von Anlagen des Verwaltungsvermögens

Während der Nutzung einer Anlage wird festgestellt, dass sich die Restnutzungsdauer verkürzt. Dies weil die Anlage z.B. durch einen Neubau früher ersetzt wird, als nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer erforderlich wäre. Es handelt sich um eine Schätzungsänderung.

Der Restbuchwert der Anlage wird über eine verkürzte Restnutzungsdauer abgeschrieben. Dadurch sind die planmässigen Abschreibungen der Folgeperioden erhöht.

01.01.x1 Inbetriebnahme einer Anlage des Verwaltungsvermögens mit Anschaffungskosten 100, hinterlegte Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung.

Erwartete Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Restbuchwert	80	60	40	20	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	20	20	20	20	20

01.01.x3 Das Gemeinwesen hat einen Ersatzneubau beschlossen, weshalb die Nutzung der Anlage vorzeitig per 31.12.x4 endet. Es handelt sich um eine Anpassung von Schätzungen der Nutzungsdauer. Der Restbuchwert iHv 60 wird prospektiv über die verbleibende Restnutzungsdauer von 2 Jahren verteilt (x3 und x4).

Angepasste Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4
Restbuchwert	80	60	30	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	20	20	30	30

Beispiel 2 Retrospektive Fehlerkorrektur: Doppelt erfasstes Grundstück (Sonderfall)

Nach der Einführung von HRM2 wird festgestellt, dass ein Grundstück des Verwaltungsvermögens doppelt erfasst worden war. Wird dieser wesentliche Fehler zeitnah zum Umstellungstermin festgestellt, handelt es sich um einen Sonderfall gemäss H, wonach die Fehlerkorrektur retrospektiv, d.h. erfolgsneutral erfolgen kann.

01.01.x3 Einführung von HRM2 war in 01.01.x1. Der Wert des Grundstücks aus der Neubewertung nach HRM2 betrug 1 000 und ist zweimal in der Anlagenbuchhaltung enthalten.

Erfolgsneutrale Korrekturbuchung in Höhe von 1 000:

Aufwertungsreserve (295) an Verwaltungsvermögen (1400)

Beispiel 3 Prospektive Fehlerkorrektur: Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage falsch erfasst

Während der Nutzung einer Anlage wird festgestellt, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage in der Investitionsrechnung zu niedrig festgelegt wurden, da ein Teil der Herstellungskosten dem Aufwand belastet worden waren. Es handelt sich um eine Fehlerkorrektur, die prospektiv vorzunehmen ist.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden zunächst korrigiert. Anschliessend wird der Restbuchwert der Anlage ermittelt, der sich bei korrekter Rechnungslegung ergeben hätte. Danach wird der ausgewiesene Restbuchwert auf den korrekten Wert ausserplanmässig abgeschrieben. Der neue Restbuchwert wird nun über verbleibende Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Auslegung zur Fachempfehlung 02 Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern

01.01.x1 Inbetriebnahme einer Anlage des Verwaltungsvermögens mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von 200, hinterlegte Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung.

Erwartete Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Anschaffungs- und Herstellungskosten (Referenzwert)	200	200	200	200	200
Restbuchwert	160	120	80	40	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	40	40	40	40	40

01.01.x3 Das Gemeinwesen stellt fest, dass im Jahr x1 Herstellungskosten der Anlage von 150 nicht aktiviert worden waren. Die korrekten gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten hätten 350 (200 + 150) betragen. Es handelt sich um eine Fehlerkorrektur der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Der korrekte Restbuchwert per 01.01.x3, der sich bei korrekter Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ergeben hätte, beläuft sich auf 210. Dieser resultiert aus den ursprünglichen 350 abzüglich planmässige Abschreibungen von 70 (350/5) für die Rechnungsjahre x1 und x2, d.h. $350 - (2 \times 70) = 210$. Unter Berücksichtigung der effektiv verbuchten planmässigen Abschreibungen von je 40 der Rechnungsjahre x1 und x2 würde per 01.01.x3 der Restbuchwert 270 betragen, d.h. $350 - (2 \times 40) = 270$. Um einen überbewerteten Restbuchwertwert am 31.12.x3 zu vermeiden, muss der nach Korrektur der Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgewiesene Restbuchwert von 270 auf den korrekten Restbuchwert von 210 ausserplanmässig iHv 60 abgeschrieben werden. Der neue Restbuchwert von 210 wird über die verbleibende Restnutzungsdauer von 3 Jahren linear, d.h. 70 pro Jahr, abgeschrieben.

Angepasste Abschreibungen und Restbuchwerte:

	2.1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Anschaffungs- und Herstellungskosten (Referenzwert)	200	200	350	350	350
Restbuchwert	160	120	140	70	0
Planmässige Abschreibung (Kontengruppe 3300)	40	40	70	70	70
Ausserplanmässige Abschreibung (Konto 3301)			60		