

## Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

### ED 70 Revenue with Performance Obligations

Inhalt	Seite
<b>1. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>2. Grundsätzliche Bemerkungen .....</b>	<b>1</b>
<b>3. Specific Matter for Comment 1 .....</b>	<b>1</b>
<b>4. Specific Matter for Comment 2 .....</b>	<b>2</b>
<b>5. Specific Matter for Comment 3 .....</b>	<b>2</b>
<b>6. Specific Matter for Comment 4 .....</b>	<b>3</b>
<b>7. Specific Matter for Comment 5 .....</b>	<b>3</b>

## 1. Einleitung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) wurde im 2008 durch die Eidg. Finanzverwaltung und die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren geschaffen. Eine seiner Aufgaben besteht darin, konsolidierte Stellungnahmen der drei Schweizer Föderativebenen (Gemeinden, Kantone und Bund) zuhanden des IPSAS Boards zu erarbeiten.

Das SRS-CSPCP hat die Stellungnahme zum *ED 70 Revenue with Performance Obligations* des IPSAS Boards verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP ist diesem ED gegenüber grundsätzlich positiv eingestellt. Insbesondere wird begrüsst, dass der Leistungspflicht-Ansatz (*performance approach*) dem *exchange-non exchange*-Ansatz vorgezogen wurde. Die Übernahme von IFRS 15 wird im Allgemeinen positiv bewertet, da sich dieser in der Praxis bewährt hat, obwohl die Komplexität der Verbuchung von Erträgen damit zunimmt. Es wird darauf hingewiesen, dass IFRS 15 und somit auch der neue IPSAS-Standard weitreichende Vorschriften für die Offenlegung im Anhang verlangt. Dies ist sehr kosten- und arbeitsintensiv. Es muss beachtet werden, dass Erträge eines öffentlichen Gemeinwesens mit einer Leistungspflicht, die unter ED 70 fallen, betragsmässig viel weniger relevant sind, als solche ohne Leistungspflicht, die unter ED 71 fallen. Im Weiteren weist das SRS-CSPCP darauf hin, dass die Verbuchung von Aufwand und Ertrag, insbesondere von Beiträgen, bei Geber und Begünstigtem symmetrisch zu verbuchen sind. Das SRS-CSPCP hat dies im Übrigen schon im *Consultation Paper* vom August 2017 gewünscht. Ausserdem hätte sich das SRS-CSPCP gewünscht, dass das IPSASB die Aufwand- und Ertragsseite im gleichen ED behandelt.

Das SRS-CSPCP möchte auf zwei eventuelle Fehler aufmerksam machen:

1. Der *Step 5* (Paragraph 30ff) wird vor *Step 3* (Paragraph 46ff) und *Step 4* (Paragraph 72) beschrieben.
2. Beim Vergleich des Paragraphen 32 von ED 70 mit dem Paragraph 35 von ED 72 (oder auch von IFRS 15 – Paragraph 33) ist aufgefallen, dass die Definition der Kontrolle nicht vollständig in den ED 70 übernommen wurde.

Dieser Absatz ist im IFRS 15 enthalten, aber nicht im ED 70:

*"Control of an asset refers to the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from the asset. Control includes the ability to prevent other entities from directing the use of, and obtaining the benefits from an asset."*

Dieser Absatz ist im ED 72 enthalten, aber nicht im ED 70:

*"Control of an asset, which is defined in (draft) IPSAS (ED 70) refers to the ability of the third-party beneficiary to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits or service potential from, the asset. Control includes the ability to prevent other entities from directing the use of, and obtaining the economic benefits or service potential from, an asset."*

Das SRS-CSPCP fragt sich, ob es sich um Fehler handelt, oder ob es einen Grund für diese Darstellung gibt.

## 3. Specific Matter for Comment 1

*This Exposure Draft is based on IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers. Because in some jurisdictions public sector entities may not have the power to enter into legal contracts,*

*the IPSASB decided that the scope of this Exposure Draft would be based around binding arrangements. Binding arrangements have been defined as conferring both enforceable rights and obligations on both parties to the arrangement.*

*Do you agree that the scope of this Exposure Draft is clear? If not, what changes to the scope of the Exposure Draft or the definition of binding arrangements would you make?*

*If not, what changes would you make to the definitions?*

Das SRS-CSPCP findet den Rahmen dieses EDs klar. Es ist ebenfalls mit der Definition von *binding arrangements* einverstanden.

#### **4. Specific Matter for Comment 2**

*This Exposure Draft has been developed along with [draft] IPSAS [X] (ED 71), Revenue without Performance Obligations, and [draft] IPSAS [X] (ED 72), Transfer Expenses, because there is an interaction between them. Although there is an interaction between the three Exposure Drafts, the*

*IPSASB decided that even though ED 72 defines transfer expense, ED 70 did not need to define "transfer revenue" or "transfer revenue with performance obligations" to clarify the mirroring relationship between the exposure drafts. The rationale for this decision is set out in paragraphs BC20–BC22.*

*Do you agree with the IPSASB's decision not to define "transfer revenue" or "transfer revenue with performance obligations"? If not, why not?*

Wie schon in den grundsätzlichen Bemerkungen erwähnt, fehlt dem SRS-CSPCP eine Symmetrie-Logik zur Verbuchung von Transferaufwand und -ertrag. Ein vollständiger Standard sollte die Aufwand- **und** Ertragsseite beinhalten. Das SRS-CSPCP gibt zu bedenken, dass es in der Privatwirtschaft einen einzigen Ertrag-Standard gibt, im öffentlichen Sektor sind es deren zwei, und die Transferleistungen sind ebenfalls in zwei Standards getrennt.

Ausserdem würde es das SRS-CSPCP begrüßen, den Begriff „Transfer“ nicht nur auf der Aufwandseite, sondern auch auf der Ertragsseite zu verwenden. Transfererträge können sich sowohl mit wie auch ohne Leistungspflicht ergeben. Dazu ein Beispiel: muss ein Kanton, der vom Bund eine Subvention für den Bau eines Universitätsgebäudes erhält, diese nach ED 70 oder ED 71 verbuchen? Je nach Auflagen oder Rechtsform der Universität, kann die Verbuchung unterschiedlich sein, obwohl immer ein *binding arrangement* mit dem Bund vorliegt. Hat der Kanton keine weitere Verpflichtung ausser dem Bau des Gebäudes fällt der Ertrag unter ED 71. Hat der Kanton aber zusätzlich die Verpflichtung, dieses Gebäude für die Studenten zu nutzen, fällt der Ertrag unter ED 70. In beiden Fällen handelt es sich aber um einen Transferertrag.

#### **5. Specific Matter for Comment 3**

*Because the IPSASB decided to develop two revenue standards—this Exposure Draft on revenue with performance obligations and ED 71 on revenue without performance obligations—the IPSASB decided to provide guidance about accounting for transactions with components relating to both exposure drafts. The application guidance is set out in paragraphs AG69 and AG70.*

*Do you agree with the application guidance? If not, why not?*

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass die Abgrenzung zwischen Erträgen mit und ohne Leistungspflicht nicht immer klar ist. Diese Abgrenzung ist besonders schwierig, wenn es sich um Leistungen an Drittparteien handelt. Das SRS-CSPCP wünscht, dass das IPSAS-Board klarer definiert, welche Erträge unter ED 70 und welche unter ED 71 fallen und auch noch Beispiele anfügt.

In der Praxis gibt es zudem häufig gemischte Erträge, also solche mit und ohne Leistungspflicht. Der geplante Standard sieht vor, dass solche gemischten Erträge nach ED 70

verbucht werden, falls sie nicht aufteilt werden können. Die Hürden für eine Verbuchung nach ED 70 sind wegen des 5-Schritte-Modells aber hoch. Ausserdem handelt es sich bei solchen gemischten Erträgen normalerweise um Tätigkeiten im Rahmen der Aufgaben eines Gemeinwesens. Aus diesem Grund ist eine Verbuchung nach ED 71 für gemischte Erträge vorzuziehen.

#### **6. Specific Matter for Comment 4**

*The IPSASB decided that this Exposure Draft should include the disclosure requirements that were in IFRS 15. However, the IPSASB acknowledged that those requirements are greater than existing revenue standards.*

*Do you agree that the disclosure requirements should be aligned with those in IFRS 15, and that no disclosure requirements should be removed? If not, why not?*

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die auf den Vorgaben von IFRS 15 basierenden Offenlegungsvorschriften von ED 70 zu umfangreich sind. Für ein öffentliches Gemeinwesen sind die Erträge aus ED 71 in den meisten Fällen bedeutend höher als diejenigen aus ED 70. Es gibt folglich keinen Grund, die vielfältigen Offenlegungsvorschriften von ED 70 als Standard zu übernehmen.

Ganz allgemein ist das SRS-CSPCP der Ansicht, dass die Offenlegungsvorschriften sich zu wenig an den Anforderungen eines Stakeholders des Finanzberichts des öffentlichen Sektors ausrichten. Eine Übernahme eines Standards aus dem privaten Sektor sollte zwingend an die wesentlichen Anforderungen und an die Realität des öffentlichen Sektors angepasst werden, d.h. es sollten auch bewusst Vorgaben weggelassen werden. Ein positives Kosten-Nutzenverhältnis in Bezug auf die Offenlegung sollte ebenfalls beachtet werden (das impliziert auch, dass nicht zu jedem Jahresabschluss alle umfangreichen Offenlegungsvorschriften überprüft werden müssen, ob diese wesentlich sind oder nicht). Der explizit eingefügte Verweis in ED 70.112 bzw. ED 71.130 auf die Wesentlichkeit in IPSAS 1 verstärkt den Eindruck, dass im ED für den öffentlichen Sektor nicht erforderliche Angaben gefordert werden.

Die Offenlegungsanforderungen von IFRS 15 sind zudem vorwiegend technischer Natur. Für den Leser der Jahresrechnung ist aber die Substanz und allenfalls die Kategorien von Transferzahlungen von Bedeutung, und nicht die Tatsache, ob es sich um Erträge handelt, die nach ED 70 oder ED 71 behandelt werden.

#### **7. Specific Matter for Comment 5**

*In developing this Exposure Draft, the IPSASB noted that some public sector entities may be compelled to enter into binding arrangements to provide goods or services to parties who do not have the ability or intention to pay. As a result, the IPSASB decided to add a disclosure requirement about such transactions in paragraph 120. The rationale for this decision is set out in paragraphs BC38–BC47.*

*Do you agree with the decision to add the disclosure requirement in paragraph 120 for disclosure of information on transactions which an entity is compelled to enter into by legislation or other governmental policy decisions? If not, why not?*

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit dieser Entscheidung. Es hält aber fest, dass die Gemeinwesen der Schweiz kaum von einem solchen Szenario betroffen sind.