

Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

Consultation Paper Measurement

Inhalt	Seite
1. Einleitung.....	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen	1
3. Preliminary View 1 – Chapter 2.....	1
4. Preliminary View 2 – Chapter 2.....	2
5. Preliminary View 3 – Chapter 2.....	2
6. Preliminary View 4 – Chapter 2.....	3
7. Preliminary View 5 – Chapter 2.....	3
8. Preliminary View 6 – Chapter 2.....	4
9. Preliminary View 7 – Chapter 3.....	4
10. Preliminary View 8 – Chapter 3.....	5
11. Preliminary View 9 – Chapter 3.....	5
12. Preliminary View 10 – Chapter 3.....	5
13. Preliminary View 11 – Chapter 3.....	6
14. Specific Matter for Comment 1 – Chapter 2.....	6
15. Specific Matter for Comment 2 – Chapter 3.....	6
16. Specific Matter for Comment 3 – Chapter 4.....	7

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 *CP Measurement* des IPSAS Boards verabschiedet.

2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP schätzt die verbesserte und erweiterte Struktur des vorliegenden Consultations Papers. Es ist der Meinung, dass die zusätzliche Einbringung eines ED-Entwurfs einen echten Mehrwert für die Vernehmlassung darstellt. Der angehängte ED-Entwurf erlaubt es den Antwortgebern, sich schon frühzeitig ein Bild vom künftigen Standard zu machen und ihre Antworten entsprechend zu formulieren.

Das SRS-CSPCP ist grundsätzlich der Ansicht, dass ein neuer Standard über Bewertungsmethoden Sinn macht. Wie das IPSASB ja schon festgestellt hat, sind diverse Bewertungsmethoden über eine Vielzahl von IPSAS-Standards verteilt. Es wäre also logisch, all diese Methoden in einem einzigen Standard zu vereinen. Ein zweiter Grund, einen eigenen Standard über Bewertungsmethoden auszuarbeiten, liegt in der Tatsache, dass die Standards für den Nutzer verbindlicher sind als das Rahmenkonzept.

Das SRS-CSPCP stellt jedoch fest, dass es teilweise Unstimmigkeiten gibt bei den Definitionen, welche an verschiedenen Stellen des Consultation Papers wiederholt werden. Dies erschwert die Überlegungen über die abzugebenden Kommentare. Im Übrigen hat das SRS-CSPCP den Eindruck, dass sich die Vorschläge des IPSASB und insbesondere die verwendete Terminologie zu eng am privaten Sektor orientieren.

Die Übereinstimmung des neuen Standards mit den Vorgaben im Rahmenkonzept (conceptual framework) ist ebenso ein zentraler Punkt.

3. Preliminary View 1 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that the fair value, fulfillment value, historical cost and replacement cost measurement bases require application guidance.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, stating clearly which measurement bases should be excluded from, or added to, the list, and why.

Das SRS-CSPCP ist mit der Sicht des IPSASB einverstanden. Die vorgeschlagenen vier Bewertungsmethoden sind jene, die am häufigsten oder möglichst ausschliesslich angewandt werden (sollten). Es sollten also im neuen Standard die vier oben erwähnten Methoden (*fair value, fulfillment value, historical cost, replacement cost*) beschrieben und ihre Umsetzung erklärt werden.

Werden andere Bewertungsmethoden in anderen Standards erwähnt, sollten diese nach Möglichkeit durch die vier obenerwähnten Methoden ersetzt werden. Kommt das IPSAS-Board aber zum Schluss, dass für den einen oder anderen Standard andere als die vier genannten Bewertungsmethoden angewendet werden müssen, sollten diese anderen Methoden ebenfalls erklärt und beschrieben werden. In Abhängigkeit der Einsatzhäufigkeit dieser anderen Bewertungsmethoden ist zu entscheiden, ob diese im Bewertungsstandard oder im entsprechenden Standard beschrieben und erklärt werden.

Für das SRS-CSPCP ist es wichtig, dass eine klare Systematik sowohl im Rahmenkonzept, im neuen Standard als auch in den einzelnen Standards in Bezug auf die Bewertungsmethoden eingehalten wird. Es sollte keine Doppelspurigkeiten bei den Definitionen und Diskrepanzen bei den Umsetzungsempfehlungen der verschiedenen Methoden in den verschiedenen Dokumenten geben.

4. Preliminary View 2 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that the application guidance for the most commonly used measurement bases should be generic in nature in order to be applied across the IPSAS suite of standards. Transaction specific measurement guidance will be included in the individual standards providing accounting requirements and guidance for assets and liabilities.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, and state what guidance should be included, and why.

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit der Sicht des IPSASB, dass im neuen Standard die gebräuchlichsten Bewertungsmethoden beschrieben und ihre Anwendung erklärt werden soll. Dies erleichtert die Anwendung dieser Methoden in allen betroffenen Standards. Details der Bewertung sollen anschliessend in den betroffenen Standards individuell geregelt und erklärt werden. Das SRS-CSPCP macht aber darauf aufmerksam, dass in den einzelnen Standards keine Elemente, zum Beispiel eine andere/alternative Methode aufgeführt werden dürfen, die im «Basis-Standard» (d.h. *IPSAS Measurement*) nicht schon erwähnt sind.

5. Preliminary View 3 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that guidance on historical cost should be derived from existing text in IPSAS. The IPSASB has incorporated all existing text and considers Appendix C: Historical Cost–Application Guidance for Assets, to be complete.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, stating clearly what you consider needs to be changed?

Das SRS-CSPCP unterstützt das IPSASB darin, dass die Anleitungen für die Anschaffungskosten auf den bisherigen IPSASs aufbauen sollen. Da Anschaffungskosten nicht nur bei Sach- und immateriellen Anlagen, sondern auch bei Verbindlichkeiten vorkommen können, sollte dieser Punkt und diese Möglichkeit bei der Definition offengelassen werden.

Das SRS-CSPCP erachtet es als wichtig, dass Folgebewertungen ebenfalls in diesem Standard beschrieben und erklärt werden. Ist dies infolge von spezifischen Anforderungen oder Charakteristiken eines Aktivums nicht möglich, sollten nur diese Folgebewertungen im betreffenden Standard (d.h. nicht im *IPSAS Measurement*) geregelt werden.

6. Preliminary View 4 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that fair value guidance should be aligned with IFRS 13, taking into account public sector financial reporting needs and the special characteristics of the public sector. The IPSASB considers Appendix A: Fair Value–Application Guidance, to be complete.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, stating clearly what you consider needs to be changed?

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass sich IFRS 13 nicht vorbehaltlos auf den öffentlichen Sektor anwenden lässt. Es ist nicht einverstanden, dass sich die Definition von und die Anleitung für *fair value* eng an IFRS 13 orientieren.

Das SRS-CSPCP macht die folgenden Bemerkungen:

- 1) Im Anhang B gibt es vier Definitionen von *fair value*, welche zwar ähnlich, aber nicht völlig identisch sind. Das SRS-CSPCP erachtet es als wichtig, dass die verwendeten Definitionen immer genau gleich lauten, damit keine Missverständnisse und Falschinterpretationen aufkommen.
- 2) Die Ausdrücke „*most advantageous market*“ (siehe Punkt A.7) und „*highest and best use*“ (siehe Punkte A.18 und A.19) sind für den öffentlichen Sektor nicht relevant und mit dem Vorsichtsprinzip, welches für die öffentlichen Gemeinwesen wichtig ist, nicht vereinbar.
- 3) Der Punkt A.15 bezieht sich auf einen Markt mit mehreren Marktgütern. Ein solcher Markt ist aber im öffentlichen Sektor, wenn überhaupt, nur für Anlagegüter und Finanzinstrumente vorhanden. Das SRS-CSPCP schlägt deshalb vor, das Kapitel über *fair value* dem öffentlichen Sektor anzupassen, insbesondere durch das Einbringen von Verweisen auf IPSAS 21 und IPSAS 26 und mit Beispielen zu ergänzen.
- 4) IFRS 13 kann in der vorgelegten Form max. für die Bewertung von Finanzinstrumenten und Investment Properties zum Einsatz kommen. Es ist keine Methode, die in Anschaffungskosten-Modell verwendet werden kann, auch nicht bspw. indirekt über IPSAS 21 oder IPSAS 26. Im vorliegenden Papier fehlen noch entsprechende Aussagen zur Beziehung/ Wechselwirkung zwischen IFRS 13 und den beiden Impairment-Standards. Das SRS-CSPCP schlägt vor, diese Beziehungen in den BC des ED zu ergänzen

7. Preliminary View 5 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that fulfilment value guidance should be based on the concepts developed in the Conceptual Framework, expanded for application in IPSAS. The IPSASB considers Appendix B: Fulfilment Value–Application Guidance, to be complete.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, stating clearly what you consider needs to be changed.

Obschon die Anleitungen zu *fulfillment value* auf dem Rahmenkonzept (*conceptual framework*), das spezifisch für den öffentlichen Sektor erstellt wurde, basieren, hat das SRS-CSPCP den Eindruck, dass sich die Definitionen zum Teil zu stark an den privaten Sektor anlehnen. So wird in Abschnitt B.1 von „*least costly manner*“ gesprochen, ein Begriff, der sich mehr auf den privaten als auf den öffentlichen Sektor bezieht.

Das SRS-CSPCP hat den Eindruck, dass sich die Abschnitte B.14 und B.33 leicht widersprechen. Es schlägt dem IPSASB vor, dies zu prüfen und allenfalls die nötigen Anpassungen vorzunehmen. Gleichzeitig könnte der Abschnitt B.33 etwas weniger detailliert verfasst werden.

Im Anhang B wird ausserdem geschrieben, dass sich der Zeitwert des Geldes (*time value of money*) nach dem Markt richten muss. Dies sollte aber im öffentlichen Sektor nicht unbedingt der Fall sein. Das IPSASB hat ja ein Forschungsprojekt über Diskontierungssätze (*discount rates*). Falls dieses Projekt auch den Zeitwert des Geldes (*time value of money*) enthält, sollte sich der neue Bewertungsstandard nicht näher damit befassen. Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass der ganze Abschnitt B überall dort überarbeitet werden sollte, wo der Bezug zum öffentlichen Sektor nicht eindeutig ist

8. Preliminary View 6 – Chapter 2

The IPSASB's Preliminary View is that replacement cost guidance should be based on the concepts developed in the Conceptual Framework, expanded for application in IPSAS. The IPSASB considers Appendix D: Replacement Cost–Application Guidance, to be complete.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, stating clearly what you consider needs to be changed.

Obschon auch die Anleitungen im Anhang D auf dem Rahmenkonzept basieren, hat das SRS-CSPCP auch hier den Eindruck, dass sich die Definitionen stark an den privaten Sektor anlehnen. So wird zum Beispiel in Abschnitt D.1 von „*most economic cost*“ gesprochen. Im öffentlichen Sektor ist dies jedoch nicht unbedingt das anzuwendende Kriterium. Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die möglichst genauen Kosten zur Erbringung einer Leistung herangezogen werden müssen. Und diese sind nicht unbedingt die günstigsten Kosten (*most economic cost*)

9. Preliminary View 7 – Chapter 3

The IPSASB's Preliminary View is that all borrowing costs should be expensed rather than capitalized, with no exception for borrowing costs that are directly attributable to the acquisition, construction, or production of a qualifying asset.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please state which option you support and provide your reasons for supporting that option.

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die Grenze zwischen Fremdkapitalkosten und Transaktionskosten nicht immer ganz klar ist. Deshalb wünscht es, dass die Definition von Fremdkapitalkosten laut IPSAS 5 in den neuen Standard aufgenommen wird. In jener Definition wird klar, dass nicht nur Zinsen zu den Fremdkapitalkosten gehören, sondern auch alle Kosten, die einem öffentlichen Gemeinwesen im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital entstehen. Folgendes Beispiel illustriert die Problematik: Für den Bau einer Schule benötigt das Gemeinwesen einen Bankkredit. Es beauftragt einen Vermittler, ein Kreditinstitut mit den vorteilhaftesten Bedingungen zu finden. Bei den Kosten für den Vermittler handelt es sich vermutlich um Transaktionskosten, aber da es keine Angaben gibt, könnten diese Kosten als Fremdkapitalkosten oder nicht als solche angeschaut werden.

Das SRS-CSPCP weist darauf hin, dass die Transaktionskosten im neuen Standard definiert werden. Deshalb sollten, der Vollständigkeit halber und zum besseren Verständnis, die Fremdkapitalkosten ebenfalls definiert werden.

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit der Sicht des IPSASB zur Verbuchung von Fremdkapitalkosten und plädiert dafür, dass diese nicht aktiviert, sondern direkt der Erfolgsrechnung belastet werden

10. Preliminary View 8 – Chapter 3

The IPSASB's Preliminary View is that transaction costs in the public sector should be defined as follows:

Transaction costs are incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of an asset or liability and would not have been incurred if the entity had not acquired, issued or disposed of the asset or liability.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons, and provide an alternative definition for the IPSASB to consider.

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Definition unter der Bedingung einverstanden, dass die Unterscheidung zwischen Transaktions- und Fremdkapitalkosten geklärt wird (siehe Antwort zu *Preliminary View 7*)

11. Preliminary View 9 – Chapter 3

The IPSASB's Preliminary View is that transaction costs should be addressed in the IPSAS, Measurement, standard for all IPSAS.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons and state how you would address the treatment of transaction costs in IPSAS, together with your reasons for supporting that treatment.

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit dieser Sicht. Es weist darauf hin, dass Fremdkapitalkosten ebenfalls im neuen Standard berücksichtigt werden müssen (siehe Antwort zu *Preliminary View 7*).

12. Preliminary View 10 – Chapter 3

The IPSASB's Preliminary View is that transaction costs incurred when entering a transaction should be:

- Excluded in the valuation of liabilities measured at fulfillment value;*
- Excluded from the valuation of assets and liabilities measured at fair value; and*
- Included in the valuation of assets measured at historical cost and replacement cost.*

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons and state how you would treat transaction costs in the valuation of assets and liabilities, giving your rationale for your proposed treatment.

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Sicht einverstanden.

13. Preliminary View 11 – Chapter 3

The IPSASB's Preliminary View is that transaction costs incurred when exiting a transaction should be:

- *Included in the valuation of liabilities measured at fulfillment value;*
- *Excluded from the valuation of assets and liabilities measured at fair value; and*
- *Excluded in the valuation of assets measured at historical cost and replacement cost.*

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View?

If not, please provide your reasons and state how you would treat transaction costs in the valuation of assets and liabilities, giving your rationale for your proposed treatment.

Nach der Sicht des SRS-CSPCP sollten auch bei einer *fair value* Bewertung die Transaktionskosten inbegriffen sein, da sie im Prinzip von der verkaufenden Partei getragen werden.

Mit den anderen Betrachtungsweisen des IPSASB ist das SRS-CSPCP einverstanden.

14. Specific Matter for Comment 1 – Chapter 2

Definitions relating to measurement have been consolidated in the core text of the Illustrative ED.

Do you agree that the list of definitions is exhaustive?

If not, please provide a listing of any other definitions that you consider should be included in the list and the reasons for your proposals.

Das SRS-CSPCP hat die diversen Begriffe durchgesehen und ist der Ansicht, wie schon in der Antwort zu *Preliminary View 7* erwähnt, dass die Definition von Fremdkapitalkosten (*borrowing cost*) laut IPSAS 5 angefügt werden sollte. Es ist ausserdem der Meinung, dass die Definition von Transportkosten gestrichen werden sollte.

15. Specific Matter for Comment 2 – Chapter 3

Guidance in International Valuation Standards (IVS) and Government Financial Statistics (GFS) has been considered as part of the Measurement project with the aim of reducing differences where possible; apparent similarities between IPSAS, IVS and GFS have been noted. Do you have any views on whether the IPSASB's conclusions on the apparent similarities are correct? Do you agree that, in developing an Exposure Draft, the IPSASB should consider whether the concepts of Equitable Value and Synergistic Value should be reviewed for relevance to measuring public sector assets (see Addendum B)?

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass eine Annäherung von IPSAS und GFS wichtig ist und auf jeden Fall weitergeführt werden soll, damit eine Verringerung der bestehenden Differenzen erreicht werden kann.

Im Gegensatz dazu, ist eine Annäherung zu IVS und die Relevanz mit den Konzepten von *Equitable Value* und *Synergistic Value* nicht nötig. Bisher war davon, jedenfalls in den Dokumenten, die das IPSASB in die Vernehmlassung gibt, noch nie die Rede.

Das SRS-CSPCP findet deshalb, dass nicht plötzlich neue Standards und Konzepte als Vergleichsbasis herangezogen werden sollten. Aus diesem Grund, kann es sich das IPSASB ersparen, die beiden Konzepte auf ihre Relevanz zu überprüfen.

16. Specific Matter for Comment 3 – Chapter 4

Do you agree that the measurement flow charts (Diagrams 4.1 and 4.2) provide a helpful starting point for the IPSASB to review measurement requirements in existing IPSAS, and to develop new IPSAS, acknowledging that other matters need to be considered, including:

- *The Conceptual Framework Measurement Objective;*
- *Reducing unnecessary differences with GFS;*
- *Reducing unnecessary differences with IFRS Standards; and*
- *Improving consistency across IPSAS.*

If you do not agree, should the IPSASB consider other factors when reviewing measurement requirements in existing IPSAS and developing new IPSAS? If so, what other factors? Please provide your reasons.

Das SRS-CSPCP findet Schemas grundsätzlich nützlich und lehrreich. In diesem Fall ist der Mehrwert allerdings sehr beschränkt. Das vorliegende Schema 4.1. zeigt so viele Möglichkeiten auf, dass es den Nutzer eher verwirrt, als dass es ihm bei der Wahl der richtigen Bewertungsmethode hilft. Laut dem Aufbau dieses Schemas können in allen Fällen so ziemlich alle Methoden angewandt und auch im Laufe der Zeit gewechselt werden. Für die Stetigkeit der Berichterstattung ist dies allerdings ein gewichtiger Nachteil. Dies umso mehr, als in beiden Schemen von Änderungen der Bewertungsmethoden von Aktiven oder Passiven, welche schon in der Bilanz des Gemeinwesens vorhanden sind, die Rede ist. Diese Thematik wird aber vom vorliegenden *Consultation Paper* nicht angesprochen.

Das SRS-CSPCP schlägt dem IPSASB stattdessen vor, ein Schema zu erarbeiten, aus welchem ersichtlich wird, welche Bewertungsmethoden in welchen IPSASs angewandt werden.

Lausanne, 4. Oktober 2019