

## Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

### Consultation Paper Revenues and non-exchange expenses

Inhalt	Seite
1. Einleitung.....	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen .....	1
3. Preliminary View 1 (following paragraph 3.8) .....	2
4. Preliminary View 2 (following paragraph 3.9) .....	2
5. Specific Matter for Comment 1 (following paragraph 3.10) .....	2
6. Preliminary View 3 (following paragraph 4.64)) .....	3
7. Specific Matter for Comment 2 (following paragraph 4.64) .....	3
8. Specific Matter for Comment 3 (following paragraph 4.64) .....	3
9. Specific Matter for Comment 4 (following paragraph 4.64) .....	4
10. Preliminary View 4 (following paragraph 5.5)) .....	4
11. Specific Matter for Comment 5 (following paragraph 5.5) .....	4
12. Specific Matter for Comment 6 (following paragraph 5.9) .....	5
13. Preliminary View 5 (following paragraph 6.37) .....	5
14. Preliminary View 6 (following paragraph 6.39) .....	5
15. Preliminary View 7 (following paragraph 6.42) .....	5
16. Preliminary view 8 (following paragraph 7.18) .....	6
17. Preliminary View 9 (following paragraph 7.34) .....	6
18. Specific Matter for Comment 7 (following paragraph 7.46) .....	6

## 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 Revenues and non-exchange expenses* zuhanden des IPSAS Boards verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Im Grossen und Ganzen ist stellt dieses CP eine gute Diskussionsgrundlage dar. Trotzdem möchte das SRS-CSPCP auf einige Punkte hinweisen, welche in einem überarbeiteten Standard berücksichtigt werden müssten.

In diesem CP werden die Erträge in exchange und non-exchange revenues aufgeteilt, bei den Aufwänden fehlt diese Unterscheidung; es wird nur von non-exchange expenses gesprochen. Das SRS-CSPCP ist sich klar darüber, dass exchange expenses in diversen IPSASs vorkommen, da es verschiedene Arten von Gegenleistungen gibt. Trotzdem wünscht es, dass in der Einleitung zu einem neuen IPSAS 23 der Vollständigkeit halber erwähnt wird, dass es sowohl auf der Aufwand- wie auf der Ertragsseite Elemente mit oder ohne Gegenleistungen gibt.

Im Weiteren hätte sich das SRS-CSPCP gewünscht, dass auf die Verbuchung von Steuererträgen vertieft eingegangen würde. Die Schätzung der Steuereinnahmen nach dem Steuerabgrenzungsprinzip (*taxable event principle*) d.h. die Verbuchung der Steuererträge in dem Jahr, in dem sie generiert werden, ist aufwendig und zum Teil ungenau. Wenn zusätzlich ein ungünstiges Kosten-Nutzen-Verhältnis besteht und/oder bei Unwesentlichkeit, sollte es möglich sein, auf dieses Prinzip zu verzichten. Steuereinnahmen sind immer wesentlich, aber in Anbetracht der obgenannten drei Elemente (Fehleranfälligkeit, Wesentlichkeit und Kosten-Nutzen-Verhältnis), würde es das SRS-CSPCP begrüßen, wenn der überarbeitete Standard in Bezug auf die Verbuchung von Steuerforderungen etwas gelockert würde.

Das IPSASB hat das 5-Schritte-Modell von IFRS 15 übernommen. Der 1. Schritt dieses Modells spricht von „identify the contract“. Im öffentlichen Sektor gibt es aber mehr verbindliche Vereinbarungen (binding arrangements) als eigentliche Verträge. Das SRS-CSPCP begrüsst es deshalb, dass das IPSASB den 1. Schritt des Public Sector Performance Obligation Approach (PSPOA) in „identify the binding arrangement“ umbenannt hat. Auf diese Weise werden alle Vereinbarungen eines öffentlichen Gemeinwesens miteinbezogen.

Die Berücksichtigung von Investitionsbeiträgen und von nicht geldwerten Beiträgen im neuen IPSAS 23 wird vom SRS CSPCP begrüsst. Allerdings wäre es wünschenswert, diese Leistungen präziser zu beschreiben und mit Beispielen zu ergänzen. Dies gilt insbesondere für allgemeine Subventionen und Investitionsbeiträge, deren Erhalt an bestimmte Bedingungen geknüpft ist. Es wäre zum Beispiel interessant zu wissen, wie Rückzahlungen von Subventionen/Investitionsbeiträgen zu behandeln sind. Solche Rückzahlungen sind in der Schweiz in allen Bereichen möglich.

Das SRS-CSPCP ist weiter der Ansicht, dass grosse Änderungen, wie sie im vorliegenden CP durch die Anwendung des Performance Approach vorgeschlagen werden, nur dann gemacht werden sollen, wenn dadurch die Rechnungslegung deutlich verbessert würde, da solche Änderungen immer mit grossem Aufwand verbunden sind.

Bei der Lektüre dieses CPs ist dem SRS-CSPCP ausserdem aufgefallen, dass die verschiedenen Vorschläge zur Überarbeitung von IPSAS 23 eher die Bilanzsicht in den Vordergrund stellen; für die Steuerung eines öffentlichen Gemeinwesen ist aber die Sicht der Erfolgsrechnung ausschlaggebender. Diese Sichtweise sollte im zukünftigen Standard besser zum Ausdruck kommen.

**3. Preliminary View 1 (following paragraph 3.8)**

*The IPSASB considers that it is appropriate to replace IPSAS 9, Revenue from Exchange Transactions, and IPSAS 11, Construction Contracts with an IPSAS primarily based on IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers. Such an IPSAS will address Category C transactions that:*

- (a) Involve the delivery of promised goods or services to customers as defined in IFRS 15; and*
- (b) Arise from a contract (or equivalent binding arrangement) with a customer which establishes performance obligations.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 1? If not, please give your reasons*

Das SRS-CSPCP ist mit dem Vorschlag des IPSASB einverstanden. Es begrüsst insbesondere die Aufhebung von IPSAS 11.

**4. Preliminary View 2 (following paragraph 3.9)**

*Because Category A revenue transactions do not contain any performance obligations or stipulations, the IPSASB considers that these transactions will need to be addressed in an updated IPSAS 23.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 2? If not, please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit diesem Vorschlag. Es stellt sich aber die Frage, wie dies geschehen soll und vor allem wie Einkommens- und Gewinnsteuern behandelt werden sollen. Wie schon unter den grundsätzlichen Bemerkungen erwähnt, stellt das Steuerabgrenzungsprinzip (*taxable event principle*) die Anwender vor grosse Probleme, da die oben erwähnten Steuern bei Anwendung dieses Prinzips, zum Zeitpunkt des Abschlusses nur geschätzt werden können. Solche Schätzungen sind Fehlern unterworfen.

**5. Specific Matter for Comment 1 (following paragraph 3.10)**

*Please provide details of the issues that you have encountered in applying IPSAS 23, together with an indication of the additional guidance you believe is needed in an updated IPSAS 23 for:*

- (a) Social contributions; and/or*
- (b) Taxes with long collection periods.*

*If you believe that there are further areas where the IPSASB should consider providing additional guidance in an updated IPSAS 23, please identify these and provide details of the issues that you have encountered, together with an indication of the additional guidance you believe is needed.*

Zu b) Das Steuerabgrenzungsprinzip (*taxable event principle*), wie es in IPSAS 23 stipuliert wird, stellt ein Gemeinwesen vor grosse Herausforderungen. Für den Rechnungsabschluss, aber auch für das Budget können die Einkommens- und Vermögenssteuern, sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern nur geschätzt werden. Wie schon oben erwähnt, können solche Schätzungen zum Teil willkürlich ausfallen und somit dem gewünschten Resultat angepasst werden.

Ein weiteres Thema, welches in IPSAS 23 behandelt werden sollte, sind die nicht geldwerten Beiträge und zwar aus der Sicht des Zahlers wie aus derjenigen des Empfängers. Beispiele für solche Beiträge sind die Zurverfügungstellung von Personal, von Räumlichkeiten oder von Grundstücken. Es sollten auch weitere Erläuterungen gemacht werden für den Fall, wo ein zinsloses Darlehen von der rechnungsführenden Einheit gewährt wird.

Investitionsbeiträge sollten ebenfalls in einem überarbeiteten IPSAS 23 behandelt werden; auch hier sollte die Geber-, wie die Empfängerseite in einem separaten Kapitel beschrieben

werden. Die Wünsche des SRS-CSPCP zu diesem Thema werden unter Specific Matter for Comment 5 erläutert.

**6. Preliminary View 3 (following paragraph 4.64)**

*The IPSASB considers that Category B transactions should be accounted for using the Public Sector Performance Obligation Approach.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 3? If not, please give your reasons.*

Grundsätzlich ist der Public Sector Performance Obligation Approach (PSPOA) ein interessanter Ansatz. Das SRS-CSPCP hat aber Zweifel daran, ob die aktuellen Abgrenzungsschwierigkeiten mit diesem neuen Ansatz behoben werden können.

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass Transaktionen der Kategorie B weiterhin nach exchange oder non-exchange unterschieden werden können. Man könnte auch noch eine Ergänzung anbringen mit «with performance» oder «without performance», damit die Abgrenzung klarer wird.

Das SRS-CSPCP ist sich klar darüber, dass das IPSASB mit diesem PSPOA eine Annäherung an IFRS 15 verfolgt. Das SRS-CSPCP unterstützt im Allgemeinen solche Annäherungen. In diesem Fall jedoch ist es der Ansicht, dass es sich nicht lohnt einen aufwendigen Strukturwechsel vorzunehmen; insbesondere da auch mit dem neuen Ansatz Abgrenzungsprobleme auftreten.

**7. Specific Matter for Comment 2 (following paragraph 4.64)**

*The IPSASB has proposed broadening the requirements in the IFRS 15 five-step approach to facilitate applying a performance obligation approach to Category B transactions for the public sector. These five steps are as follows:*

*Step 1 - Identify the binding arrangement (paragraphs 4.29 - 4.35);*

*Step 2 - Identify the performance obligation (paragraphs 4.36 - 4.46);*

*Step 3 - Determine the consideration (paragraphs 4.47 - 4.50);*

*Step 4 - Allocate the consideration (paragraphs 4.51 - 4.54); and*

*Step 5 - Recognize revenue (paragraphs 4.55 - 4.58).*

*Do you agree with the proposals on how each of the IFRS 15 five-steps could be broadened? If not, please explain your reasons.*

Wie in der Preliminary View 3 erwähnt, ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass für Transaktionen der Kategorie B nicht PSPOA angewandt werden soll. Allerdings ist das SRS-CSPCP grundsätzlich mit der Annäherung an IFRS 15 einverstanden. Für Transaktionen der Kategorie C sollen das 5 Schritte Modell nach IFRS 15 angewandt werden.

**8. Specific Matter for Comment 3 (following paragraph 4.64)**

*If the IPSASB were to implement Approach 1 and update IPSAS 23 for Category B transactions, which option do you favor for modifying IPSAS 23 for transactions with time requirements (but no other stipulations):*

*(a) Option (b) - Require enhanced display/disclosure;*

*(b) Option (c) - Classify time requirements as a condition;*

*(c) Option (d) - Classify transfers with time requirements as other obligations; or*

*(d) Option (e) - Recognize transfers with time requirements in net assets/equity and recycle through the statement of financial performance.*

*Please explain your reasons.*

Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, wie «time requirement» genau interpretiert werden muss. Es möchte vom IPSASB genauere Erklärungen und Definitionen dazu haben. Betreffend die vorgeschlagenen Optionen, ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass einzig Option (c) in Frage kommt.

Option (b) wird abgelehnt, weil der Anhang nicht zum Rechnungsabschluss gehört und es nicht das Ziel sein kann, Rechnungslegungstatbestände im Anhang offenzulegen.

Option (d) wird abgelehnt, da sie zwar eine vom Conceptual Framework geschaffene Möglichkeit darstellt, aber andere oben genannte Optionen angewendet werden können. Angesichts der Umsetzbarkeit der anderen Optionen gibt es keinen ausreichenden Grund, Option d) anzuwenden.

Option (e) schlussendlich wird vom SRS-CSPCP abgelehnt, weil die Verbuchung über das Eigenkapital die Buchhaltungsregeln missachtet und dabei vergessen wird, dass die Bilanz für die öffentlichen Gemeinwesen nicht eine so grosse Rolle spielt wie die Erfolgsrechnung.

Im vorliegenden CP wird darauf hingewiesen, dass die Option (c) nicht mit dem Conceptual Framework vereinbar ist. Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass sich darüber zumindest streiten lässt. Falls das IPSASB aber zum Schluss kommen sollte, dass das Conceptual Framework angepasst werden müsste, würde sich das SRS-CSPCP diesem Projekt nicht verschliessen.

**9. Specific Matter for Comment 4 (following paragraph 4.64)**

*Do you consider that the option that you have identified in SMC 3 should be used in combination with Approach 1 Option (a) - Provide additional guidance on making the exchange/non-exchange distinction?*

(a) Yes

(b) No

*Please explain your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die gewählte Option (c) nicht mit einer Offenlegung im Anhang kombiniert werden sollte. Wie in der Antwort zu Specific Matter for Comment 3 schon erwähnt, sollen Rechnungslegungstatbestände nicht im Anhang offengelegt werden.

**10. Preliminary View 4 (following paragraph 5.5)**

*The IPSASB considers that accounting for capital grants should be explicitly addressed within IPSAS.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 4? If not please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist völlig einverstanden, dass ein eigenes Kapitel über Investitionsbeiträge (grants) gebildet werden soll.

**11. Specific Matter for Comment 5 (following paragraph 5.5)**

*1. Has the IPSASB identified the main issues with capital grants?*

*If you think that there are other issues with capital grants, please identify them.*

*2. Do you have any proposals for accounting for capital grants that the IPSASB should consider?*

*Please explain your issues and proposals.*

a) Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass das IPSASB nicht alle wichtigen Tatbestände von Investitionsbeiträgen berücksichtigt hat.

b) Es fehlen Angaben, wie ein Investitionsbeitrag über die Nutzungsdauer verbucht werden muss, sowie Angaben, dass beim Zahler und beim Empfänger der Beitrag symmetrisch verbucht werden muss (z.B. bei der Konsolidierung oder für die Finanzstatistik).

**12. Specific Matter for Comment 6 (following paragraph 5.9)**

*Do you consider that the IPSASB should:*

- (a) Retain the existing requirements for services in-kind, which permit, but do not require recognition of services in-kind; or*
- (b) Modify requirements to require services in-kind that meet the definition of an asset to be recognised in the financial statements provided that they can be measured in a way that achieves the qualitative characteristics and takes account of the constraints on information; or*
- (c) An alternative approach.*

*Please explain your reasons. If you favor an alternative approach please identify that approach and explain it.*

Das SRS-CSPCP ist eigentlich der Meinung, dass der Ansatz (b) aus Vergleichbarkeits- und Transparenzgründen obligatorisch sein müsste. Es ist sich aber bewusst, dass diese Variante zum Teil schwierig umzusetzen ist. Im überarbeiteten IPSAS 23 soll deshalb darauf hingewiesen werden, dass aus praktischen Gründen der Ansatz (b) bei Unwesentlichkeit oder bei einem ungünstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis nicht angewandt werden muss.

**13. Preliminary View 5 (following paragraph 6.37)**

*The IPSASB is of the view that non-exchange transactions related to universally accessible services and collective services impose no performance obligations on the resource recipient. These non-exchange transactions should therefore be accounted for under The Extended Obligating Event Approach,*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 5? If not, please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Aussage einverstanden.

**14. Preliminary View 6 (following paragraph 6.39)**

*The IPSASB is of the view that, because there is no obligating event related to non-exchange transactions for universally accessible services and collective services, resources applied for these types of non-exchange transactions should be expensed as services are delivered. Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 6? If not, please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Aussage einverstanden.

**15. Preliminary View 7 (following paragraph 6.42)**

*The IPSASB is of the view that where grants, contributions and other transfers contain either performance obligations or stipulations they should be accounted for using the PSPOA which is the counterpart to the IPSASB's preferred approach for revenue. Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 7? If not, please give your reasons.*

Die Idee wäre eigentlich gut, aber sie ist nicht praktikabel. Falls diesem Vorschlag zugestimmt würde, gäbe es verschiedene Ansätze zur Verbuchung von Aufwänden, mit einer Vielfalt von Möglichkeiten, eine Tatsache, die verhindert werden muss. Die Anwendung von PSPOA auf der Aufwandseite ist schwierig, da man über (zu) viele Informationen verfügen muss. Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine dritte Ebene oder eine dritte Partei von einem Beitrag profitiert, was im öffentlichen Sektor häufig der Fall ist. Dies wird auch vom IPSASB im Abschnitt 6.34 des CP erwähnt.

Da das SRS-CSPCP auf der Ertragsseite den PSPOA ablehnt, aber Aufwand- und Ertragsseite gleich behandelt werden müssen, lehnt es diesen Ansatz auf der Aufwandseite ebenfalls ab.

**16. Preliminary view 8 (following paragraph 7.18)**

*The Board considers that at initial recognition, non-contractual receivables should be measured at face value (legislated amount) of the transaction(s) with any amount expected to be uncollectible identified as an impairment.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 8? If not, please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Aussage einverstanden.

**17. Preliminary View 9 (following paragraph 7.34)**

*The IPSASB considers that subsequent measurement of non-contractual receivables should use the fair value approach.*

*Do you agree with the IPSASB's Preliminary View 9? If not, please give your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass der Fair Value Approach für solche Forderungen (z.B. Steuerforderungen) nicht angewandt werden soll. Steuerforderungen sollen gleich behandelt werden wie Forderungen aus Leistungen.

**18. Specific Matter for Comment 7 (following paragraph 7.46)**

*For subsequent measurement of non-contractual payables do you support:*

- (a) Cost of Fulfillment Approach;*
- (b) Amortized Cost Approach;*
- (c) Hybrid Approach; or*
- (d) IPSAS 19 requirements? Please explain your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass solche Verbindlichkeiten wie andere Verbindlichkeiten bewertet werden sollen, also nach dem Amortized Cost Approach.

Lausanne, 14. Dezember 2017