

## Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

### ED 90, Amendments to IPSAS as a Result of the Application of IPSAS 46 Measurement

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>2</b>
<b>4. Specific Matter for Comment 2.....</b>	<b>3</b>
<b>5. Specific Matter for Comment 3.....</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 Stellungnahmen zu *ED 90, Amendments to IPSAS as a Result of the Application of IPSAS 46 Measurement* des IPSAS Boards verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP ist grundsätzlich mit den Anpassungen bezüglich des *Current Operational Value (COV)* in IPSAS 12 und 31 einverstanden. Die vorgeschlagenen Anpassungen sind sinnvoll, damit es keine begrifflichen Differenzen in den diversen IPSAS einerseits und dem *Framework* und IPSAS 46 andererseits gibt.

Das SRS-CSPCP ist aber mit der vorgeschlagenen Überarbeitung von **IPSAS 21 Wertminderung nicht zahlungsgenerierender Vermögenswerte** nicht einverstanden. Dieser Standard ist kompliziert in der Anwendung und hat diverse konzeptionelle Probleme im Zusammenhang mit der Berechnung des *Recoverable Service Amount*:

1. Die Wertmassstäbe für *Value in use* und abgeschriebene Ersatzkosten sind zwar praktisch in der operationellen Umsetzung und sind in der Regel bestimmbar. *Value in use* suggeriert jedoch eine inhaltliche Verbindung zur tatsächlichen Nutzung. Unter IAS 36 gibt es die Kongruenz zwischen Ziel der Messung und Messmethode. Unter IPSAS ist *Value in use* an das Dienstleistungspotential gebunden, aber die Ersatzkosten sind es nicht. Sie messen die Situation auf einem Markt (auf Angebot und Nachfrage basierender Preis) für den Ersatz des Dienstleistungspotentials, das unternehmensspezifisch ist. Im öffentlichen Sektor hat der Nutzer -d.h. das Departement oder die Division, die den Vermögenswert nutzt- oftmals keine externen Marktinformationen, da er nicht in Beschaffungsprozesse eingebunden ist. Vice versa haben die zentralen Beschaffungsorgane oftmals keine aktuellen Nutzungsinformationen, da sie nur für die unregelmässig anstehende Beschaffung zuständig sind. Damit verschärft sich das Problem in der Praxis noch.
2. IPSAS 21 verlangt, dass das Dienstleistungspotential für jeden Vermögenswert bestimmt wird und das *Impairment* ebenfalls für jeden Vermögenswert bestimmt werden muss. Obwohl das IPSASB dies in den *Basis for Conclusion (BC)* zu IPSAS 21 festhält, wird nicht erklärt wieso. Das unternehmensspezifische Dienstleistungspotential ergibt sich -analog zu den *Cash Generating Units* unter IAS 36- oft erst in Kombination mit anderen Vermögenswerten. Mit zunehmender Aggregation mit anderen Vermögenswerten nimmt in der Regel das Risiko einer Wertberichtigung ab. Wie unter IAS 36, sollte es auch unter IPSAS möglich sein, Vermögenswerte für die Bestimmung des *Value in use* zu kombinieren. Diese Kombination sollte aufgrund ihrer gegenseitigen Abhängigkeit bei der Generierung von Dienstleistungspotenzial erfolgen.

3. Ein weiterer Punkt ist die kurzfristige Reparatur von Schäden. Viele Gemeinwesen erfassen in der Praxis bei rascher Reparatur keine dauerhafte Wertverminderung ihrer Vermögenswerte. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Reparatur unterjährig abgeschlossen wird und beim Jahresabschluss keine Wertverminderung des Vermögenswerts mehr vorliegt. Bei einer sehr strikten Anwendung von IPSAS 21 sollten Wertminderungen auch während des Jahres verbucht und dann rückgängig gemacht werden, wenn die Reparaturen vor Ende des Jahres ausgeführt werden. Das führt zu einem grossen administrativen Aufwand und zu keiner Verbesserung der Aussage im jährlichen Finanzbericht. Es wäre hilfreich, wenn die vereinfachte Praxis ausdrücklich in IPSAS 21 aufgenommen würde.

Aus den obgenannten Gründen wünscht das SRS-CSPCP, dass sich das IPSAS-Board den konzeptionellen Fragen bei einer breiteren Prüfung von IPSAS 21 so rasch als möglich annimmt.

Weiter wünscht das SRS-CSPCP eine Erstellung/Verbesserung einer *Application Guidance* für die folgenden Gebiete:

- Unterscheidung *Cash generating vs. Non-cash generating*: Klarere Kriterien, wann ein Anlagegut im *Scope* von IPSAS 21 ist (Abgrenzung zu IPSAS 26)
- IPSAS 21 p 27 f: Beurteilung, ob die *service performance* eines Anlageguts schlechter ist oder in Zukunft schlechter sein wird als erwartet: Klarere Angabe, welche Basis als Erwartungswert beigezogen werden kann.

Ausserdem wünscht das SRS-CSPCP, dass in **IPSAS 41 Finanzinstrumente** ebenfalls der *COV* als mögliche Bewertung einfliesst. Die Schweizer Gemeinwesen bilanzieren diverse Beteiligungen im Verwaltungsvermögen (*administrative assets held for their operational capacity*), da diese nicht zu Anlagezwecken (*held for financial capacity*) gehalten werden. Es handelt sich dabei um nicht zahlungsgenerierende Vermögenswerte (*non cash generating assets*). Solche Beteiligungen werfen oft keinen Ertrag ab, und es ist auch kein Verkehrswert feststellbar bzw. sie sind nicht verlässlich bewertbar.

Die vorgeschlagene Änderung von **IPSAS 3 Bilanzierung und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern** wird vom SRS-CSPCP unterstützt. Es sollte jedoch klarer formuliert werden, dass der Wechsel der Bewertungsgrundlage (z. B. von *COV* zu *Fair Value*) im *Current Value Model* prospektiv anzuwenden ist, analog zu Änderungen des Schätzmodells. Im Moment ist dies nur in den *Basis of Conclusion* (IPSAS 3.BC 19) erwähnt. Das SRS-CSPCP wünscht daher, dass diese Feststellung auch im verbindlichen Text (*core text*) aufgenommen wird.

### 3. Specific Matter for Comment 1

*Do you agree that current operational value is an applicable current value measurement basis for assets in the scope of IPSAS 12, Inventories, and IPSAS 31, Intangible Assets, as proposed in Part 1 of this ED?*

*If you do not agree please explain your reasoning.*

#### IPSAS 12

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit der Einführung des *Current Operational Value* in diesem Standard. Allerdings stellt sich die Frage, ob es sinnvoll ist, die Anwendung des *Deemed Cost*-Ansatzes an das Vorhandensein einer *Non-exchange Transaction* zu knüpfen. Diese Kategorisierung wird mit der Einführung von IPSAS 47 Erträge weniger relevant, da IPSAS 47 diese Unterscheidung nicht mehr macht. Als Alternative könnte der *Deemed Cost*-Ansatz an das Vorhandensein einer Transaktion geknüpft werden, die nicht in einem geordneten Markt stattgefunden hat.

#### IPSAS 31

Das SRS-CSPCP ist mit der Anpassung in IPSAS 31 einverstanden, da es keinen objektiven Grund gibt, Sachanlagen anders zu behandeln als immaterielle Anlagen. Es teilt die alternative Sicht nicht.

Das SRS-CSPCP stellt aber eine Ungenauigkeit in Paragraf 44 fest: Der Begriff *Fair Value* soll durch *Current Value* ersetzt werden. In IPSAS 46 existiert aber nur der Begriff *Current Value Model*. Der Begriff *Current Value* ist nicht definiert. Das SRS-CSPCP wünscht, dass das IPSASBoard erklärt, wie die beiden Begriffe *Current Value* und *Current Value Model* zueinanderstehen.

#### IPSAS 41

Das SRS-CSPCP wünscht, dass der COV in IPSAS 41 aufgenommen wird. Die Schweizer Gemeinwesen bilanzieren diverse Beteiligungen im Verwaltungsvermögen (*administrative assets, held for their operational capacity*), da diese nicht zu Anlagezwecken (*held for financial capacity*) gehalten werden. Es handelt sich dabei um nicht zahlungsgenerierende Vermögenswerte (*non cash generating assets*). Solche Beteiligungen werfen oft keinen Ertrag ab, und es ist auch kein Verkehrswert feststellbar bzw. sie sind nicht verlässlich bewertbar.

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

*Part 1 of this ED proposes that current operational value is an applicable subsequent current value measurement basis for right-of-use assets (i.e., assets in scope of IPSAS 43, Leases).*

*(a) Do you agree that current operational value can be applied to the subsequent measurement of right-of-use assets?*

*If you do not agree, please explain your reasoning.*

*(b) If you agree with (a), do you agree that current operational value can be applied using the current guidance in IPSAS 46 (without the income approach as one of its measurement techniques)?*

*If you do not agree please explain your reasoning*

(a) Das SRS-CSPCP ist mit der Sicht des IPSASB einverstanden.

(b) Das SRS-CSPCP ist mit der Sicht des IPSASB einverstanden.

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

*Do you agree with the replacement of value in use of a non-cash-generating asset by current operational value in the definition of recoverable service amount in IPSAS 21, Impairment of Non-Cash Generating Assets, as proposed in Part 2 of this ED? Recoverable service amount is the higher of a non-cash generating asset's fair value less costs to sell and its current operational value.*

*If you do not agree please explain your reasoning.*

Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit der Anpassung von IPSAS 21. Es ist der Meinung, dass dieser Standard dringend eine vollständige Überarbeitung benötigt. Der Standard scheint kompliziert in der Umsetzung und schwierig verständlich. Es gibt diverse konzeptuelle Probleme. So ist z.B. der COV ein marktorientiertes Bewertungsmodell, in IPSAS 21 dagegen werden Vermögenswerte behandelt, die keinen Markt haben, weil sie speziell für den öffentlichen Sektor geschaffen/gekauft wurden.

IPSAS 21 ist kompliziert in der Anwendung, und er enthält auch die folgenden konzeptionellen Probleme zum *Recoverable Service Amount*:

1. Die Wertmassstäbe für *Value in use* und abgeschriebene Ersatzkosten sind zwar praktisch in der operationellen Umsetzung und sind in der Regel bestimmbar. *Value in use* suggeriert jedoch eine inhaltliche Verbindung zur tatsächlichen Nutzung. Unter IAS 36 gibt es die

Kongruenz zwischen Ziel der Messung und Messmethode. Unter IPSAS ist *Value in use* an das Dienstleistungspotential gebunden, aber die Ersatzkosten sind es nicht. Sie messen die Situation auf einem Markt (auf Angebot und Nachfrage basierender Preis) für den Ersatz des Dienstleistungspotentials, das unternehmensspezifisch ist. Im öffentlichen Sektor hat der Nutzer -d.h. das Departement oder die Division, die den Vermögenswert nutzt- oftmals keine externen Marktinformationen, da er nicht in Beschaffungsprozesse eingebunden ist. Vice versa haben die zentralen Beschaffungsorgane oftmals keine aktuellen Nutzungsinformationen, da sie nur für die unregelmässig anstehende Beschaffung zuständig sind. Damit verschärft sich das Problem in der Praxis noch.

2. IPSAS 21 verlangt, dass das Dienstleistungspotential für jeden Vermögenswert bestimmt wird und das *Impairment* ebenfalls für jeden Vermögenswert bestimmt werden muss. Obwohl das IPSASB dies in den *Basis for Conclusion (BC)* zu IPSAS 21 festhält, wird nicht erklärt wieso. Das unternehmensspezifische Dienstleistungspotential ergibt sich -analog zu den *Cash Generating Units* unter IAS 36- oft erst in Kombination mit anderen Vermögenswerten. Mit zunehmender Aggregation mit anderen Vermögenswerten nimmt in der Regel das Risiko einer Wertberichtigung ab. Wie unter IAS 36, sollte es auch unter IPSAS möglich sein, Vermögenswerte für die Bestimmung des *Value in use* zu kombinieren. Diese Kombination sollte aufgrund ihrer gegenseitigen Abhängigkeit bei der Generierung von Dienstleistungspotenzial erfolgen.
3. Ein weiterer Punkt ist die kurzfristige Reparatur von Schäden. Viele Gemeinwesen erfassen in der Praxis bei rascher Reparatur keine dauerhafte Wertverminderung ihrer Vermögenswerte. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Reparatur unterjährig abgeschlossen wird und beim Jahresabschluss keine Wertverminderung des Vermögenswerts mehr vorliegt. Bei einer sehr strikten Anwendung von IPSAS 21 sollten Wertminderungen auch während des Jahres verbucht und dann rückgängig gemacht werden, wenn die Reparaturen vor Ende des Jahres ausgeführt werden. Das führt zu einem grossen administrativen Aufwand und zu keiner Verbesserung der Aussage im jährlichen Finanzbericht. Es wäre hilfreich, wenn die vereinfachte Praxis ausdrücklich in IPSAS 21 aufgenommen würde.

Aus den obgenannten Gründen wünscht das SRS-CSPCP, dass sich das IPSAS-Board den konzeptionellen Fragen bei einer breiteren Prüfung von IPSAS 21 so rasch als möglich annimmt.

Weiter wünscht das SRS-CSPCP eine Erstellung/Verbesserung einer *Application Guidance* für die folgenden Gebiete:

- Unterscheidung *Cash generating vs. Non-cash generating*: Klarere Kriterien, wann ein Anlagegut im *Scope* von IPSAS 21 ist (Abgrenzung zu IPSAS 26)
- IPSAS 21 p 27 f: Beurteilung, ob die *service performance* eines Anlageguts schlechter ist oder in Zukunft schlechter sein wird als erwartet: Klarere Angabe, welche Basis als Erwartungswert beigezogen werden kann.