

Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

ED 60 Public Sector Combinations

Inhalt	Seite
1. Einleitung.....	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen	1
3. Specific Matter for Comment 1	1
4. Specific Matter for Comment 2	2
5. Specific Matter for Comment 3	2
6. Specific Matter for Comment 4	3
7. Specific Matter for Comment 5	3
8. Abschliessende Bemerkungen.....	3

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 Board zu erarbeiten.

Das SRS-CSPCP hat die Stellungnahme zum *ED 60 Public Sector Combinations* zuhanden des IPSAS Boards verabschiedet.

2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass ein Standard über Fusionen und Übernahmen durchaus Sinn macht. Schon in seiner Antwort zum *Consultation Paper* im September 2012 hat das SRS-CSPCP darauf hingewiesen, dass Übernahmen, im Gegensatz zu Fusionen, im öffentlichen Sektor nur von sehr kleiner Bedeutung sind. Das SRS-CSPCP vertritt nach wie vor diese Meinung, findet aber, dass es eine Regelung zu diesem Thema in den IPSAS geben kann.

Das SRS-CSPCP hat mit Wohlwollen zur Kenntnis genommen, dass das IPSASB gegenüber dem *Consultation Paper* gewisse Präzisierungen vorgenommen hat. Einige dieser Präzisierungen waren vom SRS-CSPCP gewünscht worden. Es handelt sich insbesondere um die Aufnahme von Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Referendum der Bevölkerung im Fall einer (Gemeinde)-Fusion.

3. Specific Matter for Comment 1

Do you agree with the scope of the Exposure Draft? If not, what changes to the scope would you make?

Das SRS-CSPCP ist erstaunt darüber, dass in diesem *ED*, wie auch schon im *Consultation Paper*, *Joint Ventures* und *Joint Operations* ausdrücklich ausgeklammert werden. Es hat jedoch festgestellt, dass im Anhang zum *ED* vorgeschlagen wird, IPSAS 37 so abzuändern, dass der neue Standard für *Joint Ventures* und *Joint Operations* angewandt wird. Das SRS-CSPCP schlägt deshalb vor, im neuen Standard zu Fusionen und Übernahmen, einen klaren Hinweis auf IPSAS 36/37 zu machen. Noch besser wäre es allerdings, die Zweckverbände (*joint operations*) auch in den neuen Standard aufzunehmen.

In der Schweiz sind die Konkordate (Verträge zwischen Kantonen) und vor allem die Gemeindef Zweckverbände (*associations de communes* auf Französisch) von grosser Bedeutung. Es handelt sich dabei um einen Zusammenschluss von Gemeinden zur gemeinsamen Erfüllung bestimmter Aufgaben, zu deren Durchführung sie berechtigt oder verpflichtet sind. In der Schweiz findet man Gemeindef Zweckverbände vor allem im Schulbereich, für die Trinkwasserversorgung und für die Abwasser- und Abfallentsorgung. Eine solche Auslagerung von Aufgaben von Gemeinden in einen Zweckverband könnte man als „Fusion“ dieser Aufgabe verstehen. Laut den Erläuterungen des IPSASB wäre dies aber eine *Joint Operation*, und deshalb vom Standard ausgeklammert. Das SRS-CSPCP wäre dem IPSASB dankbar, wenn es zu dieser Frage Stellung nehmen und sie klären könnte.

In der Praxis ist es anhand des vorgeschlagenen Standards schwierig zu entscheiden, ob es sich um eine Fusion, um eine Übernahme oder um eine *Joint Operation/Joint Venture* handelt. Aus diesem Grund muss der Standard die Unterscheidung zwischen den verschiedenen Formen von Zusammenschlüssen besser erklären. Falls das IPSAS-Board zwei unterschiedliche Standards zu diesem Thema haben will, muss es auf den Zusammenhang zwischen dem neuen Standard und IPSAS 36/37 hinweisen.

In den *Amendments to other IPSAS* -ab Seite 97 (IPSAS 37.24A)- des ED 60 wird die Behandlung des Kaufs von Anteilen an einer *Joint Operation* geregelt. Es wird auf die neu einzufügenden AG33A-AG33D verwiesen. Danach sind Käufe von Anteilen an einer *Joint Operation* zu Verkehrswerten (somit IFRS 3) abzuwickeln. Der ED 60 selbst schliesst explizit die Behandlung von *Joint Arrangement (exclude from scope)* aus. Wieso soll dann über die *Amendments* die Behandlung von *Joint Operations* geregelt werden? Grundsätzlich ist gegen die Ausweitung von Prinzipien des ED 60 auf andere Standards nichts einzuwenden, wenn es transparent passiert. D.h. es ist unerheblich, in welchem Standard *in progress* geregelt ist, solange klar abgegrenzt ist, was wo geregelt werden soll.

So fehlt die Möglichkeit, in dieser Vernehmlassung zur Ergänzung von IPSAS 37 separat Stellung zu nehmen. Mit der vorliegenden Ergänzung sind nur Übernahmen für Gemeindeförderungverbände geregelt, nicht aber Fusionen. So könnte der Verdacht aufkommen, es gibt keine Fusionen bei *Joint Operations*. Dies ist aber nicht die Meinung des SRS-CSPCP.

4. Specific Matter for Comment 2

Do you agree with the approach to classifying public sector combinations adopted in this Exposure Draft (see paragraphs 7–14 and AG10–AG50)? If not, how would you change the approach to classifying public sector combinations?

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit der Aussage, dass die Kontrolle ein zentrales Element für die Unterscheidung von Fusionen und Übernahmen ist. Allerdings macht der vorgeschlagene Standard keinen Unterschied zwischen der Kontrolle, wie man sie in der Privatwirtschaft kennt, und dem Begriff der Kontrolle im Zusammenhang mit öffentlichen Behörden (z.B. Gemeindebehörden). In diesem Fall geht es nach Meinung der SRS-CSPCP darum, dass der Stimmbürger bei der Fusion eines Gemeinwesens, im neuen Gemeinwesen seine (Stimm)Rechte weiterhin wahrnehmen kann und somit eine gewisse Kontrolle ausüben kann. Es ist aber klar, dass ein Stimmbürger eines kleinen Gemeinwesens einen relativen Machtverlust hinnehmen muss, falls dieses kleine Gemeinwesen mit einem grösseren fusioniert.

Die Anfügung eines zweiten Kriteriums (*rebuttable presumption*), ist ziemlich theoretischer Natur und hat aber immerhin zur Folge, dass viele Zusammenschlüsse als Fusionen betrachtet werden können.

Da der Entscheidungsbaum (Figure 1 im *Exposure Draft Summary*) nicht sehr aussagekräftig ist, könnte im Anhang des Standards allenfalls ein detaillierter Entscheidungsbaum mit den Zuteilungskriterien zu Fusionen, Übernahmen, *Joint Ventures* und *Joint Operations* erstellt werden. Zusätzlich sollte in der Abbildung ein Hinweis gegeben werden, in welchem Standard die verschiedenen „Fusionsformen“ beschrieben werden. Die Abbildung IG2 auf Seite 122 des EDs kann als Beispiel dienen.

5. Specific Matter for Comment 3

Do you agree that the modified pooling of interests method of accounting should be used in accounting for amalgamations? If not, what method of accounting should be used?

Das SRS-CSPCP ist einverstanden, dass bei der Fusion von Gemeinwesen die **Modified Pooling of Interest Methode** angewandt wird. Allerdings wäre es wünschenswert, dass im neuen Standard gleich zu Beginn erklärt wird, worin sich die **Modified Pooling of Interest Methode** von der *Pooling of Interest Methode* unterscheidet. Im Moment findet man diese Unterscheidung nur im Anhang (*Basis of Conclusion 43-44*)

Da es möglich ist, dass die fusionierten Gemeinwesen in gewissen Bereichen (z.B. Pensionskassenverpflichtungen, Nutzungsdauern von Anlagen, Zinssätze) über keine einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätze verfügen, müssen Anpassungen vorgenommen werden. Diese sollen im Eigenkapital erfasst werden.

Im vorliegenden ED bleibt unklar, wie genau Anpassungen vorzunehmen sind, beispielsweise, wenn fusionierende Einheiten vorherig verschiedene Nutzungsdauern für gleiche Vermögensgegenstände hatten oder ganz allgemein vorherig eine andere Rechnungslegungsoption gewählt hatten. Bedeutet z.B. die Anpassung der Nutzungsdauer, dass alle Vermögensgegenstände vom Anschaffungszeitpunkt an neu berechnet werden müssen, um die korrekte Höhe des Wertes für die Eröffnungsbilanz zu erhalten? Falls ja, kann bei der **Modified Pooling of Interest Methode** eindeutig nicht mehr von «*are seen as generally the least costly to apply*» gesprochen werden. Das IPSASB sollte eine entsprechende Klarstellung zu ED 60.27 ergänzen, wie genau Werte übergeleitet werden sollen.

6. Specific Matter for Comment 4

Do you agree to adjustments being made to the residual amount rather than other components of net assets/equity, for example the revaluation surplus? If not, where should adjustments be recognized?

Do you agree that the residual amount arising from an amalgamation should be recognized:

(a) In the case of an amalgamation under common control, as an ownership contribution or ownership distribution; and

(b) In the case of an amalgamation not under common control, directly in net assets/equity? If not, where should the residual amount be recognized?

Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, weshalb von *ownership contribution* und *ownership distribution* gesprochen wird. Im Zusammenhang mit Fusionen von öffentlichen Gemeinwesen ist dies nicht relevant. Es stellt sich im Weiteren die Frage, weshalb *amalgamation under common control* und *amalgamation not under common control* unterschiedlich behandelt werden sollen. In beiden Fällen sollte der Restwert ins Eigenkapital verbucht werden.

7. Specific Matter for Comment 5

Do you agree that the acquisition method of accounting (as set out in IFRS 3, Business Combinations) should be used in accounting for acquisitions? If not, what method of accounting should be used?

Das SRS-CSPCP ist einverstanden, dass die Erwerbsmethode (*acquisition method of accounting*) nach IFRS 3 im Falle von Übernahmen angewendet werden soll.

8. Abschliessende Bemerkungen

Wie schon im *ED 59 Employee Benefits* ist dem SRS-CSPCP aufgefallen, dass die Anforderungen zur Offenlegung mit dem abgeänderten Standard viel grösser werden. Will eine Einheit allen Anforderungen gerecht werden, bedeutet dies, dass der Anhang der Jahresrechnung umfangreicher wird. Dies ist der Information nicht unbedingt förderlich. Das SRS-CSPCP würde es deshalb begrüssen, wenn das IPSASB nur die wichtigsten *Disclosures*, nach dem Prinzip der Wesentlichkeit, als notwendig erklären könnte.