

## Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

### ED 71 Revenue without 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>
<b>8. Specific Matter for Comment 6 .....</b>	<b>3</b>
<b>9. Specific Matter for Comment 7 .....</b>	<b>4</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 71 Revenue without Performance Obligations* des IPSAS Boards verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP findet die Abgrenzung zwischen ED 70 und ED 71 zum Teil problematisch und hat Zweifel an einer konsequenten Anwendbarkeit im öffentlichen Sektor.

Vor allem die Struktur dieses EDs ist problematisch. ED 71 hat sehr viele *Application Guidances* (AGs), die integraler Bestandteil des Standards sind. Das SRS-CSPCP ist zwar grundsätzlich mit dem Wortlaut der Paragraphen (*Body*) von ED 71 einverstanden, insbesondere auch was die gegenwärtigen Verpflichtungen betrifft, aber in den AGs, fallen die Erfordernisse in den ED 70 zurück. Es gibt viele Anforderungen für vertiefte Analysen in Bezug auf rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen. Somit fällt ED 71 ins Muster der Leistungspflicht von ED 70 zurück, obwohl ED 71 explizit von *present obligation* spricht. Es gibt diverse Widersprüche zwischen dem eigentlichen Standard und den AGs.

Im Weiteren kommt nicht klar zum Ausdruck, ob durchlaufenden Beiträge als *performance obligation* qualifiziert werden können oder nicht. Falls diese nicht unter den Performance-Obligation-Ansatz fallen, weil z.B. keine *Goods or Services* transferiert werden, sollte dies klar geregelt werden. Durchlaufende Beiträge sind Beiträge, die das öffentliche Gemeinwesen von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen erhalten hat (Ertrag) und vollständig an Dritte weitergibt (Aufwand).

Es handelt sich um ein wichtiges Element, insbesondere in Ländern, die föderalistisch und dezentralisiert, mit mehreren Regierungsebenen, organisiert sind.

Auch die Investitionsbeiträge sind zu wenig geregelt, was viel Interpretationsspielraum lässt. Dies ist zwar angenehm für den Anwender, aber nicht unbedingt im Sinne der IPSAS. Das SRS-CSPCP stellt sich z.B. die Frage, ob ein Ertrag über die Nutzungsdauer, über die Bauphase oder nach anderen Kriterien verbucht werden muss. Eine restriktive Handhabung der Möglichkeit einen Ertrag über die gesamte Nutzungsdauer der entsprechenden Anlage zu verbuchen, ist wünschenswert.

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass der neue Standard grundsatzbezogen (*principle based*) bleiben und nicht zu stark ins Detail gehen soll, insbesondere damit den verschiedenen Ansichten z.B. über Investitionsbeiträge Rechnung getragen werden kann. Gerade wegen dieser unterschiedlichen Ansichten über Investitionsbeiträge wünschte das SRS-CSPCP zusätzliche Beispiele dazu.

## 3. Specific Matter for Comment 1

*The ED proposes that a present obligation is a binding obligation (legally or by equivalent means), which an entity has little or no realistic alternative to avoid and which results in an outflow of resources. The IPSASB decided that to help ascertain whether a transfer recipient has a present obligation, consideration is given to whether the transfer recipient has an obligation to perform a specified activity or incur eligible expenditure.*

*Do you agree with the IPSASB's proposals that for the purposes of this [draft] Standard, Revenue without Performance Obligations, a specified activity and eligible expenditure give rise to present obligations? Are there other examples of present obligations that would be useful to include in the [draft] Standard?*

Das SRS-CSPCP wünscht, dass gesetzliche Verpflichtungen ebenfalls als verbindliche Übereinkommen beurteilt werden; es ist wichtig, dass eine gesetzliche Verpflichtung nicht als weniger bindend bewertet wird als ein verbindliches (vertragliches) Übereinkommen.

Es gibt einen Widerspruch zwischen dem Flussdiagramm des Paragraphen 31, dem Paragraphen 47 und AG 10. Laut dem Flussdiagramm und AG 10 ist eine gegenwärtige Verpflichtung (*present obligation*) nur möglich ist, wenn ein verbindliches Übereinkommen (*binding arrangement*) vorliegt. In Paragraph 47 hingegen steht, dass eine gegenwärtige Verpflichtung möglich sein kann, wenn kein verbindliches Übereinkommen besteht. Es ist also nicht eindeutig, ob eine gegenwärtige Verpflichtung ohne verbindliches Übereinkommen möglich ist. Dies ist eine Inkonsistenz, die einer Klärung bedarf.

Ein verbindliches Übereinkommen (*binding arrangement*) suggeriert Gegenseitigkeit oder Zustimmung aller Parteien. Gesetzliche Verpflichtungen sind aber einseitige Akte, die zu rechtlichen Verpflichtungen führen können. Für solche einseitigen Fälle würde ED 71 angewandt. So müsste geklärt werden, wie mit Erträgen umgegangen werden muss, welche nicht aus einem verbindlichen Übereinkommen, sondern aus einer gesetzlichen Verpflichtung entstehen (z.B. Grundbucheinnahmen, da hier ein gesetzliches Erfordernis besteht diese administrative Leistung bei Grundstückstransaktionen zu beziehen).

Der Begriff *binding arrangement* ist deshalb für ED 71 ungeeignet; gesetzliche Verpflichtungen sind eine Art *binding arrangement*, und diese sollten nicht als weniger bindend angesehen werden als ein gegenseitiges Übereinkommen.

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

*The flowchart that follows paragraph 31 of this [draft] Standard illustrates the process a transfer recipient undertakes to determine whether revenue arises and, if so, the relevant paragraphs to apply for such revenue recognition. Do you agree that the flowchart clearly illustrates the process? If not, what clarification is necessary?*

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass das Flussdiagramm besser mit dem Text betreffend *binding arrangements* und *present obligation* übereinstimmen sollte.

Es wiederholt hier den Kommentar zu SMC 1:

Es gibt einen Widerspruch zwischen dem Flussdiagramm des Paragraphen 31, dem Paragraphen 47 und AG 10. Laut dem Flussdiagramm und AG 10 ist eine gegenwärtige Verpflichtung (*present obligation*) nur möglich ist, wenn ein verbindliches Übereinkommen (*binding arrangement*) vorliegt. In Paragraph 47 hingegen steht, dass eine gegenwärtige Verpflichtung möglich sein kann, wenn kein verbindliches Übereinkommen besteht. Es ist also nicht eindeutig, ob eine gegenwärtige Verpflichtung ohne verbindliches Übereinkommen möglich ist. Dies ist eine Inkonsistenz, die einer Klärung bedarf.

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

*The IPSASB decided that a transfer recipient recognizes revenue without performance obligations but with present obligations when (or as) the transfer recipient satisfies the present obligation.*

*Do you agree that sufficient guidance exists in this [draft] Standard to determine when a present obligation is satisfied and when revenue should be recognized? For example, point in time or over time. If not, what further guidance is necessary to enhance clarity of the principle?*

Das SRS-CSPCP stellt fest, dass die Begriffe *overtime* und *point in time* in diesem ED nicht definiert sind. Es gibt auch keine Definitionen dazu im *Conceptual Framework*. Diese beiden Begriffe stammen aus IFRS 15 und stehen ebenfalls im ED 70. Sie sind hier nur verständlich, für diejenigen, die ED 70 schon kennen. Dies ist problematisch. ED 71 sollte selber so klar sein, dass eine vorgängige Lektüre von ED 70 nicht nötig ist.

Das SRS-CSPCP stellt sich ausserdem die Frage, ob die Steuern *overtime* oder *point in time* entstehen.

**6. Specific Matter for Comment 4**

*The IPSASB decided that the objective when allocating the transaction price is for a transfer recipient to allocate the transaction price to each present obligation in the arrangement so that it depicts the amount to which the transfer recipient expects to be entitled in satisfying the present obligation. The amount of revenue recognized is a proportionate amount of the resource inflow recognized as an asset, based on the estimated percentage of the total enforceable obligations satisfied.*

*Do you agree sufficient guidance exists in this [draft] Standard to identify and determine how to allocate the transaction price between different present obligations? If not, what further guidance is necessary to enhance clarity of the principle?*

Das SRS-CSPCP ist im Grossen und Ganzen der Meinung, dass die vorgeschlagene Formulierung machbar und vernünftig ist, da sie eher allgemein und offen gehalten ist. Es würde allerdings wünschen, dass, statt AGs, Beispiele zur Zuweisung des Transaktionspreises geschaffen werden.

**7. Specific Matter for Comment 5**

*Do you agree with the IPSASB's proposals that receivables within the scope of this [draft] Standard should be subsequently measured in accordance with the requirements of IPSAS 41, Financial Instruments? If not, how do you propose receivables be accounted for?*

Für das SRS-CSPCP ist nicht klar, ob die Debitoren aus Erträgen ohne Leistungspflicht als Finanzinstrumente offengelegt oder auch als solche, nach IPSAS 41, bewertet werden. Laut IPSAS 41 gehören alle Debitoren aus dem bisherigen IPSAS 23 zu den Finanzinstrumenten. Falls das IPSASB in dieser Beziehung eine Praxisänderung vorsieht, sollte IPSAS 41 angepasst werden. Allerdings ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass alle Debitoren gleich behandelt werden müssen; entweder alle als Finanzinstrumente oder eben nicht. In jedem Fall sollte in IPSAS 41 ein Verweis auf IPSAS 23 gemacht werden.

**8. Specific Matter for Comment 6**

*The disclosure requirements proposed by the IPSASB for revenue transactions without performance obligations are intended to provide users with information useful for decision making, and to demonstrate the accountability of the transfer recipient for the resources entrusted to it.*

*Do you agree the disclosure requirements in this [draft] Standard provide users with sufficient, reliable and relevant information about revenue transactions without performance obligations? In particular, (i) what disclosures are relevant; (ii) what disclosures are not relevant; and (iii) what other disclosures, if any, should be required?*

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass, wie für ED 70, die Offenlegungsvorschriften zu weit gehen.

Es erlaubt es sich, die Argumente zur Offenlegung von SMC 4 des ED 70 nochmals zu wiederholen:

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 sind 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.

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

*Although much of the material in this [draft] Standard has been taken from IPSAS 23, Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers), the IPSASB decided that the ED should establish broad principles for the recognition of revenue from transactions without performance obligations, and provide guidance on the application of those principles to the major sources of revenue for governments and other public sector entities. The way in which these broad principles and guidance have been set out in the ED are consistent with that of [draft] IPSAS [X] (ED 72), Transfer Expenses.*

*Do you agree with the approach taken in the ED and that the structure and broad principles and guidance are logically set out? If not, what improvements can be made?*

Das SRS-CSPCP begrüsst grundsätzlich die Idee, IPSAS 23 zu integrieren. Wie aber schon in der Antwort zu SMC 2 in ED 70 gesagt, ist es etwas unglücklich, dass es auf der Ertragsseite zwei, auf der Aufwandseite aber nur einen Standard geben wird. Allerdings ist die spiegelbildliche Abbildung grundsätzlich gut. Das SRS-CSPCP stellt fest, dass es im ED 72 verschiedene Aufwandarten gibt, bspw. solche mit und solche ohne Leistungspflicht, mit und ohne gegenwärtig Verpflichtung. Wobei gewisse Aufwandarten mit Leistungspflicht nicht geregelt werden. Dies ist auch in der Privatwirtschaft der Fall, wo es kein Pendant zu IFRS 15 gibt. Im Grossen und Ganzen ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass die Aufwandseite mit einem Standard für Transferausgaben (mit und ohne Leistungspflicht) besser geregelt ist, als die Ertragsseite, wo ein Teil der Erträge in ED 70 (mit Leistungspflicht) und ein Teil in ED 71 (ohne Leistungspflicht, aber mit gegenwärtiger Verpflichtung) geregelt sind. Auch wenn die Symmetrie zwischen dem Erfassungszeitpunkt von Aufwand und Ertrag nicht gewährleistet ist, ist die Struktur dieses EDs akzeptabel.

Lausanne, 14. September 2020