

Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

Consultation Paper Financial Reporting for Heritage in the Public Sector

Inhalt	Seite
1. Einleitung	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen	1
3. Specific Matter for Comment – Chapter 1 (following paragraph 1.8)	1
4. Preliminary View – Chapter 2.1 (following paragraph 2.1)	2
5. Preliminary View – Chapter 2.2 (following paragraph 2.12)	2
6. Preliminary View - Chapter 3 (following paragraph 3.11).....	2
7. Einführende Bemerkungen zu den Kapiteln 4.1. und 4.2.	3
8. Specific Matter for Comment – Chapter 4.1 (following paragraph 4.17)	3
9. Preliminary View – Chapter 4.1 (following paragraph 4.40)	3
10. Specific Matter of Comment – Chapter 4.2 (following paragraph 4.40)	3
11. Preliminary View – Chapter 4.2 (following paragraph 4.40)	4
12. Specific Matter for Comment - Chapter 4.3 (following paragraph 4.40)	4
13. Preliminary View - Chapter 5 (following paragraph 5.14).....	4
14. Specific Matter for Comment - Chapter 5 (following paragraph 5.14)	5
15. Preliminary View - Chapter 6 (following paragraph 6.10).....	5
16. Preliminary View - Chapter 7 (following paragraph 7.9)	5

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 Financial Reporting for Heritage in the Public Sector* zuhanden des IPSAS Boards verabschiedet.

2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP begrüsst grundsätzlich, dass das IPSASB ein CP über Kulturgüter ausgearbeitet hat. Es ist allerdings wichtig, dass Kulturgüter genau definiert werden und deren Bewertung (Erst- und Folgebewertung) geregelt ist. Leider wird in diesem CP die volkswirtschaftliche Betrachtungsweise von Kulturgütern nicht angesprochen. Konkret wird auf die Frage der Bewertung von nicht marktbestimmten Gütern (*non market goods*) nicht eingegangen. Vor allem in der Wirtschaftswissenschaft gibt es eine umfangreiche Literatur zu diesem Thema. Diese, gleichzeitig theoretische und empirische Literatur, ist einhellig der Meinung, dass die Bereitschaft eines Individuums zu zahlen (*individuals' willingness to pay WTP*) für diese Art von Gut als Bewertungsprinzip herangezogen werden sollte. Dieses Prinzip wird auch von den Gerichten, im Besonderen von den amerikanischen, anerkannt, um Eigentümer von solchen Gütern Schadenersatzforderungen zuzusprechen, wenn diese Güter Schaden nehmen¹. Es gibt unterschiedliche Methoden, um die WTP zu schätzen (*hedonic prices, contingent valuation, travel costs, replacement costs, etc.*). Diese Methoden sind sicher nicht alle anwendbar, vor allem, weil sie nicht dem „Kosten-Nutzen-Kriterium“ des *Conceptual Framework* entsprechen. Trotzdem würde das CP an Kreditwürdigkeit und Akzeptanz gewinnen, wenn dieser Aspekt ausdrücklich erwähnt worden wäre.

Das SRS-CSPCP ist ausserdem der Ansicht, dass im Hinblick auf eine harmonisierte Rechnungslegung nicht zu viele Bewertungsoptionen vorgeschlagen werden sollten. In der vorliegenden Fassung gibt es zu viele Optionen, um das Ziel einer Harmonisierung zufriedenstellend zu verfolgen. Schlussendlich stellt sich das SRS-CSPCP die Frage, ob betriebliche Kulturgüter (z.B. als Büroräume genutzte Gebäude) nicht einfach „normale“ Sachgüter sind und deshalb in IPSAS 17 behandelt werden sollten, währenddessen nicht betriebliche Kulturgüter (z.B. historische Dokumente) zu einem Symbolwert bewertet werden sollen.

3. Specific Matter for Comment – Chapter 1 (following paragraph 1.8)

*Do you agree that the IPSASB has captured all of the characteristics of heritage items and the potential consequences for financial reporting in paragraphs 1.7 and 1.8?
If not, please give reasons and identify any additional characteristics that you consider relevant.*

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit dieser Aussage.

¹ Siehe vor allem Arrow, K., Solow, R., Portney, P.R., Leamer, E., Radner, R., and Schuman, H. 1993. "Natural Resource Damage Assessment under the Oil Pollution Act of 1990". Federal Register 58 (10): 4601-4614.

4. Preliminary View – Chapter 2.1 (following paragraph 2.1)

For the purposes of this CP, the following description reflects the special characteristics of heritage items and distinguishes them from other phenomena for the purposes of financial reporting:

Heritage items are items that are intended to be held indefinitely and preserved for the benefit of present and future generations because of their rarity and/or significance in relation, but not limited, to their archeological, architectural, agricultural, artistic, cultural, environmental, historical, natural, scientific or technological features.

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

Das SRS-CSPCP ist grundsätzlich einverstanden mit dieser Aussage. Es bemerkt aber, dass in der Schweiz eher von Hand geschaffene Güter als Kulturgüter angesehen werden. Natürliche Ressourcen oder auch Bräuche als Kulturgüter anzusehen, ist in der Schweiz eher ungewöhnlich.

5. Preliminary View – Chapter 2.2 (following paragraph 2.12)

For the purposes of this CP, natural heritage covers areas and features, but excludes living plants and organisms that occupy or visit those areas and features.

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

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass die Abgrenzung zwischen Naturerbe, welches Gebiete und deren Ausstattung beinhaltet (*natural heritage covers areas and features*) und darin lebenden Pflanzen und Organismen schwierig ist. Ausserdem würde die Erfassung lebender Organismen als Kulturgut, einerseits, und von landwirtschaftlicher Produktion (nach IPSAS 27), andererseits, würde eine Lücke offenlassen (z.B. Tiere und Pflanzen, die zu Forschungszwecken, für die Sicherheit oder zum Vergnügen gehalten werden). Aus diesem Grund sollen Pflanzen und lebende Organismen nicht ausgeschlossen werden, solange sie nicht zur landwirtschaftlichen Produktion dienen und die Kriterien für Kulturgüter erfüllen.

Zu den Schwierigkeiten bei der Bewertung solcher Vermögenswerte geht das SRS-CSPCP im entsprechenden Kapitel ein (*Specific Matters for Comment - Chapter 4.1 following paragraph 4.17*). Analog gelten diese Ausführungen auch für Wälder (lebende Organismen).

6. Preliminary View - Chapter 3 (following paragraph 3.11)

The special characteristics of heritage items do not prevent them from being considered as assets for the purposes of financial reporting.

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

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit dieser Aussage.

7. Einführende Bemerkungen zu den Kapiteln 4.1. und 4.2.

Das SRS-CSPCP ist grundsätzlich der Meinung, dass Kulturgüter in zwei verschiedene Kategorien eingeteilt werden können. Werden Kulturgüter betrieblich genutzt, z.B. ein historisches Gebäude als Verwaltungsgebäude, sind sie *operating heritage assets*. Diese sind gleich zu bewerten wie «normale» betriebliche Aktiven (*operating assets*), also zu Anschaffungswerten minus der Abschreibung über die Nutzungsdauer. Die nicht betrieblichen Kulturgüter (*non operating assets*) sind alle anderen Kulturgüter. Wie in obiger Antwort zu *Preliminary View – Chapter 2.2 (following paragraph 2.12)*, erläutert, gehören nach Meinung des SRS-CSPCP auch lebende Tiere und Organismen dazu. Nicht betriebliche Kulturgüter, welche typischerweise keinen Anschaffungswert haben, sollen zu einem Symbolwert von *one currency unit* bewertet werden.

8. Specific Matter for Comment – Chapter 4.1 (following paragraph 4.17)

*Do you support initially recognizing heritage assets at a nominal cost of one currency unit where historical cost is zero, such as when a fully depreciated asset is categorized as a heritage asset then transferred to a museum at no consideration, or an entity obtains a natural heritage asset without consideration?
If so, please provide your reasons.*

Das SRS-CSPCP stimmt zu, dass nicht betriebliche Kulturgüter (*non operating heritage assets*), welche keine Anschaffungskosten haben bzw. deren Anschaffungskosten mit vernünftigem Aufwand nicht mehr bestimmbar sind, zu einem Symbolwert von *one currency unit* bewertet werden. Folgende Gründe sprechen für diesen Ansatz:

- es erfolgt eine Inventarisierung aller Kulturgüter;
- der Nutzen eines Kulturgutes wird pro memoria erfasst; somit wird ersichtlich, ob unter Umständen mit zünftigen Verpflichtungen gerechnet werden muss;
- diese Art der Erfassung erlaubt es, bei Bedarf, im Anhang etwas hinzuzufügen.

Betriebliche Kulturgüter (*operating heritage assets*) hingegen sollen gleich wie Sachanlagen, d.h. Anschaffungswert minus Abschreibung über die Nutzungsdauer) bewertet werden.

9. Preliminary View – Chapter 4.1 (following paragraph 4.40)

*Heritage assets should be recognized in the statement of financial position if they meet the recognition criteria in the Conceptual Framework.
Do you agree with the IPSASB's Preliminary View? If not, please provide your reasons.*

Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit dieser Aussage, wenn der *Symbolic Value*-Ansatz unter SMC 4.1. berücksichtigt wird.

10. Specific Matter of Comment – Chapter 4.2 (following paragraph 4.40)

*Are there heritage-related situations (or factors) in which heritage assets should not initially be recognized and/or measured because:
(a) It is not possible to assign a relevant and verifiable monetary value; or
(b) The cost-benefit constraint applies and the costs of doing so would not justify the benefits?*

If yes, please describe those heritage-related situations (or factors) and why heritage assets should not be recognized in these situations.

Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit dieser Aussage, da es oben ausgedrückt hat, dass nicht betriebliche Kulturgüter (*non operating heritage assets*) zum Symbolwert von *one currency unit* bewertet werden sollen, sofern keine Anschaffungskosten vorhanden sind oder diese mit vernünftigem Aufwand nicht bestimmbar sind.

11. Preliminary View – Chapter 4.2 (following paragraph 4.40)

In many cases it will be possible to assign a monetary value to heritage assets. Appropriate measurement bases are historical cost, market value and replacement cost.

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

Kulturgüter können entweder vom Gemeinwesen genutzt werden oder nicht. Historische Gebäude können z.B. als Verwaltungsräumlichkeiten genutzt werden. In diesem Fall sprechen wir von betrieblichen Kulturgütern (*operating heritage assets*). Werden Kulturgüter nicht genutzt, handelt es sich um nicht betriebliche Kulturgüter (*non operating heritage assets*). Erfolgt weder eine vorwiegend kommerzielle (Finanzvermögen) noch betriebliche (Verwaltungsvermögen) Nutzung eines Kulturgutes, handelt es sich um *non operating heritage assets*, die zum Symbolwert von *one currency unit (symbolic value)* anzusetzen sind. Bei betrieblichen Aktiven muss unterschieden werden, ob diese zum Verwaltungsvermögen (d.h. für öffentliche Aufgabenerfüllung eingesetzt) oder zum Finanzvermögen (kein Zusammenhang mit öffentlicher Aufgabenerfüllung, eher Charakter eines *Investment Property*) gehören. Gehört das Kulturgut zum Verwaltungsvermögen, ist es nach dem Anschaffungskostenmodell (*cost model*) zu bilanzieren, d.h. das Kulturgut wird zu Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen bilanziert.

Gehört das Kulturgut zum Finanzvermögen (und kann somit veräussert werden), wird es zu Marktwerten (*market value*) erfasst. Gibt es keinen Marktwert, muss der Wert des Kulturgutes gemäss IPSAS 17.47 bzw. IPSAS 16.55 geschätzt werden.

12. Specific Matter for Comment - Chapter 4.3 (following paragraph 4.40)

What additional guidance should the IPSASB provide through its Public Sector Measurement Project to enable these measurement bases to be applied to heritage assets?

Wie schon oben erwähnt, können Kulturgüter, je nach Verwendungszweck, betriebliche oder nicht betriebliche Aktiven sein. Das SRS-CSPCP wünscht deshalb, dass das IPSASB zusätzliche Richtlinien zur Unterscheidung und damit als Grundlage für die Bewertung von solchen Aktiven ausarbeitet.

13. Preliminary View - Chapter 5 (following paragraph 5.14)

Subsequent measurement of heritage assets:

(a) Will need to address changes in heritage asset values that arise from subsequent expenditure, consumption, impairment and revaluation.

(b) Can be approached in broadly the same way as subsequent measurement for other, non-heritage assets.

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

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass die Folgebewertung gleich erfolgen kann wie diejenige für Vermögenswerte, welche keine Kulturgüter sind. Folglich ist das SRS-CSPCP einverstanden mit der Antwort (b).

14. Specific Matter for Comment - Chapter 5 (following paragraph 5.14)

Are there any types of heritage assets or heritage-related factors that raise special issues for the subsequent measurement of heritage assets?

If so, please identify those types and/or factors, and describe the special issues raised and indicate what guidance IPSASB should provide to address them.

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass es keine Arten von Kulturgütern oder darauf bezogene Faktoren gibt, deren Folgebewertung speziell thematisiert werden muss. *Operating heritage assets* werden nach IPSAS 16 bzw. IPSAS 17 bewertet. Kulturgüter der Kategorie *non operating heritage assets* benötigen keine Folgebewertung, da diese lediglich mit einem Symbolwert von *one currency unit* angesetzt sind.

15. Preliminary View - Chapter 6 (following paragraph 6.10)

The special characteristics of heritage items, including an intention to preserve them for present and future generations, do not, of themselves, result in a present obligation such that an entity has little or no realistic alternative to avoid an outflow of resources. The entity should not therefore recognize a liability.

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

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Aussage einverstanden.

16. Preliminary View - Chapter 7 (following paragraph 7.9)

Information about heritage should be presented in line with existing IPSASB pronouncements.

Do you agree with the IPSASB's Preliminary View? If not, please provide your reasons and describe what further guidance should be provided to address these.

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass keine zusätzlichen Offenlegungen für Kulturgüter verlangt werden. IPSAS 3 deckt bereits die Offenlegung von wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab. Weitergehende Offenlegungen sind grundsätzlich nicht erforderlich. Allerdings sollte eine klare Trennung von Kulturgütern, welche nicht betriebliche Aktiven darstellen, und übrigen Vermögenswerten erfolgen.

Lausanne, 11. September 2017