
Vernehmlassung der Fachempfehlung «Zuwendungen der öffentlichen Hand»

Ab März 2021 beginnt die Vernehmlassung zur neuen Fachempfehlung. Mit spezifischen, aber weiterhin prinzipienorientierten Regelungen zu Definition, Ansatz, Bewertung, Ausweis und Offenlegungen von Zuwendungen der öffentlichen Hand sollen eine bessere Orientierung und einheitlichere Handhabung erreicht werden.



Michael Annen

Zuwendungen der öffentlichen Hand (d.ö.H.) bilden nicht nur auf Bundesebene den grössten Ausgabenblock,¹ sondern haben auch auf lokaler Ebene und in gewissen Branchen wie dem Tourismus eine hohe Bedeutung. Die Covid-19-Krise hat die Signifikanz nochmals unterstrichen.² Für eine Vielzahl der Anwender von Swiss GAAP FER sind Zuwendungen d.ö.H. relevant, weshalb im Jahr 2018 ein Überprüfungsverfahren zur Eruierung von etwaigem Regelungsbedarf lanciert wurde. Es zeigte sich, dass eine recht unterschiedliche Handhabung besteht, was die Transparenz und Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen beeinträchtigt.



Heiko Petry

Die Praxis beklagte Probleme

in der Anwendung aufgrund einer fehlenden Orientierung und es wurden erweiterte Offenlegungen gefordert. Aus diesen Gründen hat die Fachkommission im Juni 2019 einstimmig für ein Projekt zur Erarbeitung von Regelungen zu Zuwendungen d.ö.H. gestimmt.

Für das Projekt wurde eine Arbeitsgruppe gegründet, welche die verschiedenen Anspruchsgruppen berücksichtigt. Neben Anwendern von Unternehmen und Nonprofit-Organisationen sind auch Vertreter der öffentlichen Finanzverwaltung sowie Wirtschaftsprüfer vertreten.

Die strategischen Leitplanken bestanden in der Beachtung der Ausrichtung von Swiss GAAP FER als prinzipienorientierten True & Fair View Rechnungslegungsstandard. Weiter sollten die Regelungen nicht strenger als bestehende, internationale Regelungen sein, insbesondere im Vergleich zu IAS 20 und IFRS-KMU Abschnitt 24. Dies bedeutet etwa, dass das Wahlrecht zum Brutto-/Nettoprinzip übernommen wird, was sich allerdings schon als Schlussfolgerung aus dem Überprüfungsverfahren ergeben hatte.

Einarbeitung vs. eigenständige Fachempfehlung

Ein Grundsatzentscheid bestand in der Frage, ob die Regelungen in bestehende Fachempfehlungen eingearbeitet werden oder eine neue geschaffen wird. Die Swiss GAAP FER sollen sich gemäss dem Leitbild nicht zu einem Regelungsdickicht entwickeln und prinzipienbasiert bleiben. Es gab durchaus Argumente für die Einarbeitung in bestehende Standards, da bereits Regelungen betreffend Zuwendungen ansatzweise in Swiss GAAP FER 21 sowie 24 existieren oder die Tatsache, dass andere Themengebiete, wie die Umsatzerfassung und Finanzinstrumente, bis heute keinen eigenen Standard beanspruchen. Eine Einarbeitung in das Rahmenkonzept und die Kern-FER wäre allerdings schwierig umzusetzen gewesen. Die Eigenart und Bedeutung des Themas einerseits und eine bessere Lesbarkeit und Verständlichkeit andererseits haben für einen eigenständigen Standard gesprochen. Ausserdem sind nicht alle Swiss GAAP FER Anwender von Zuwendungen d.ö.H. betroffen. Eine eigenständige Fachempfehlung vermeidet Konflikte zu anderen Fachempfehlungen. Entsprechend hat sich die Fachkommission gegen eine Einarbeitung in bestehende Fachempfehlungen entschieden.

Überblick der Regelungen und Erläuterungen

Der Vernehmlassungsentwurf definiert Zuwendungen d.ö.H. als die Abgeltung von Leistungen durch eine Institu-

1 CHF 42.3 Mrd. im Jahr 2019, vgl. https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/subv_subvueberpruef.html.

2 Vgl. <https://covid19.easygov.swiss/>.

tion d.ö.H., welche von einer Organisation im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erbracht werden. Die Organisation erhält dadurch einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil. Damit soll eine Abgrenzung zu üblichen kommerziellen Abgeltungen durch die öffentliche Hand erreicht werden, bei denen kein Ungleichgewicht zwischen den Leistungen besteht. Der Begriff «Zuwendungen» wird bereits in Swiss GAAP FER 21 verwendet, wobei im Entwurf auch explizit auf andere geläufige Bezeichnungen – wie Beihilfen oder Subventionen – verwiesen wird, da in der Praxis eine Vielzahl von Begriffen für Zuwendungen d.ö.H. bestehen. Die Begriffsdefinition soll bewusst offen formuliert bleiben. Zuwendungen d.ö.H. werden grundsätzlich in vermögenswert- und erfolgsbezogene Zuwendungen unterschieden. Letztere umfassen alle Zuwendungen d.ö.H. im Sinne eines Auffangtatbestandes, die sich nicht auf Investitionen in langfristige Vermögenswerte beziehen. Darunter fallen z. B. vergünstigte Darlehen. Die Erläuterungen verweisen darauf, dass Zuwendungen d.ö.H. direkt oder indirekt sowie monetär oder nicht-monetär (z. B. vergünstigte Mieten) sein können.

Für den Ansatz gelten (neben den Bestimmungen des Rahmenkonzepts) die Kriterien, dass ein Anspruch besteht und der Wert verlässlich schätzbar ist. Die mit der Zuwendung d.ö.H. verbundenen Bedingungen müssen mit einer angemessenen Sicherheit erfüllt werden. Dieses Kriterium gilt auch für die Gewährung.

Bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. besteht ein Wahlrecht, diese vom Vermögenswert abzusetzen (Netto-Methode) oder als passive Rechnungsabgrenzung (Brutto-Methode) auszuweisen. Die Gliederung nach Swiss GAAP FER 3/2 führt passive Rechnungsabgrenzungen zwar lediglich unter dem kurzfristigen Fremdkapital auf, allerdings handelt es sich dabei um eine Mindestgliederung. Die Praxis kennt bereits heute langfristige passive Rechnungsabgrenzungen, womit die Fristigkeit angemessen dargestellt werden kann. Gegebenenfalls kann jedoch eine alternative Bezeichnung erfolgen, falls dies sachgerecht ist. Die Auflösung vermögenswertbezogener Zuschüsse d.ö.H. erfolgt über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts und somit unabhängig davon, ob bereits alle mit der Zuwendung d.ö.H. verknüpften Bedingungen erfüllt sind oder diese gar à-fonds-perdu gewährt wurden. Sowohl die Brutto- als auch die Netto-Methode führen zum gleichen Ergebniseffekt.

Für den Fall, dass es z. B. aufgrund einer Zweckentfremdung zu einer Rückzahlung kommt, ist dies als Schätzungsänderung prospektiv zu behandeln.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d.ö.H. sind im Verlauf derjenigen Perioden erfolgswirksam zu erfassen, in denen eine Organisation die entsprechenden Aufwendungen erfasst. Der Ausweis in der Erfolgsrechnung kann brutto

oder netto (Verrechnung) erfolgen. Die nicht-monetären erfolgsbezogenen Zuwendungen d.ö.H. müssen somit nicht zwingend zu Marktwerten bewertet werden, welche nicht immer zuverlässig ermittelbar sind und deren Ermittlung zu einem unverhältnismässig hohen Aufwand führen könnte.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d.ö.H. sind im Geldfluss aus Betriebstätigkeit bzw. im Anhang auszuweisen (da es kein «Ergebnis vor Zuwendungen d.ö.H.» bei der indirekten Methode gibt) und vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit zuzuordnen.

Die Offenlegungen sind erweitert und präzisiert worden; auch um bei Anwendung des Nettoprinzipis ausreichende Transparenz zu schaffen. Neben Angaben zu Art und Umfang der erfassten Zuwendungen d.ö.H. sind nicht-monetäre Zuwendungen d.ö.H. zu erläutern und deren Wert, sofern zuverlässig ermittelbar, offenzulegen. Ebenso sind andere Formen von Zuwendungen d.ö.H. zu erläutern, worunter z. B. Bürgschaften fallen. Da noch zu erfüllende Bedingungen und allfällige Rückzahlungsverpflichtungen den zukünftigen Handlungsspielraum einer Organisation einschränken können, sind auch darüber Informationen offenzulegen.

Vernehmlassung

Die Fachkommission lädt die Öffentlichkeit dazu ein, zum Entwurf der Fachempfehlung im Rahmen der Vernehmlassung von März bis Ende Juni 2021 Stellung zu nehmen. Der vollständige Entwurf des Standards sowie der Fragebogen zur Vernehmlassung sind unter www.fer.ch/zuwendungen aufgeschaltet.

Michael Annen, lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Mitglied des Fachausschusses, Managing Partner, brag Buchhaltungs und Revisions AG; m.annan@brag.ch

Heiko Petry, M.A. (HSG), Fachassistent, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, KPMG-Lehrstuhl für Audit und Accounting, Universität St. Gallen; heiko.petry@unisg.ch