

RETO EBERLE
HEIKO PETRY

ANWENDUNG VON SWISS GAAP FER 28 BEI SWISS-GAAP-FER-21-ABSCHLÜSSEN

Herausforderungen und Lösungsvorschläge

Die neue Fachempfehlung «Zuwendungen der öffentlichen Hand» gilt für alle Anwendenden der gesamten Swiss GAAP FER, so auch für die betroffenen FER-21-Anwenderinnen und -Anwender. In der Vernehmlassung hat sich gezeigt, dass Swiss GAAP FER 28 besondere Herausforderungen an die Jahresrechnung von Non-Profit-Organisationen (NPO) stellt. In diesem Beitrag wird den Ursachen dafür nachgegangen, es werden daraus resultierende Herausforderungen aufgezeigt und mögliche Lösungsvorschläge dargestellt [1]. Damit soll die Anwendung des neuen Swiss-GAAP-FER-28 Standards für FER-21-Anwender und -Anwenderinnen erleichtert werden.

1. DAS VERHÄLTNISS VON SWISS GAAP FER 21 UND 28

Gemeinnützige NPO erhalten aufgrund ihrer Tätigkeiten häufig Unterstützungen durch die öffentliche Hand, z. B. für Massnahmen der sozialen und beruflichen Integration, Schulungen oder Betreuungsleistungen. Mit Swiss GAAP FER 28 wird die Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (d. ö. H.) erstmals für alle Anwenderinnen und Anwender der gesamten Swiss GAAP FER geregelt. Swiss GAAP FER 21 steht in Ergänzung bzw. teilweiser Abänderung zu den übrigen Fachempfehlungen, womit grosse gemeinnützige NPO (im Sinne von Swiss GAAP FER 1/2) neben dem Rahmenkonzept, Swiss GAAP FER 21 und den Kern-FER auch die weiteren Swiss GAAP FER, zu denen neu eben auch Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» [2] zählt, anwenden müssen.

Im Rahmen der Vernehmlassung von Swiss GAAP FER 28 gingen Rückmeldungen ein, die Abgrenzungsschwierigkeiten aufzeigten. Diese Rückmeldungen wurden sorgfältig analysiert und Lösungsmöglichkeiten mit FER-21-Spezialisten und Spezialistinnen sowie betroffenen NPO evaluiert. Dabei hat sich gezeigt, dass die Handhabung der FER-21-Bestimmungen zu den zweckgebundenen Fonds in der Praxis sehr unterschiedlich erfolgt. Angesichts dieser Tatsache hat die Fachkommission entschieden, dass bei FER-21-Anwendenden

die Erfassung und der Ausweis von Zuwendungen d. ö. H. nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21 erfolgen. Damit konnte einerseits Swiss GAAP FER 28 in Kraft gesetzt werden, andererseits musste Swiss GAAP FER 21 trotz der festgestellten und später thematisierten Vielfalt in der Praxis einstweilen nicht angepasst werden.

Die angesprochenen Abgrenzungsschwierigkeiten resultieren weitestgehend aus einer Anwendung von Swiss GAAP FER 21 auf Sachverhalte, für welche diese Fachempfehlung nicht gedacht war bzw. welche darin nicht explizit adressiert wurden. Die Entstehungsgeschichte von Swiss GAAP FER 21 zeigt, dass diese Fachempfehlung für spendensammelnde Organisationen erarbeitet wurde. Im Fokus standen Organisationen, deren Leistungserbringende (Spender und Spenderinnen) sich vom Kreis der Leistungsempfangenden unterscheiden und die sich dazu an eine unbestimmte Zahl von Spenderinnen und Spender richten. Die Spenden – so die implizite Annahme – erfolgen üblicherweise in Form von Geld, ausnahmsweise in Form von Sachen (wie Kleidern). Um Transparenz über die Spendentätigkeit und deren Verwendung zu schaffen, wird die Veränderung von zweckgebundenen Fonds – analog z. B. der Rückstellungen – mittels eines Spiegels dargestellt. Ohne ein solches Erfordernis würden diese Geschäftsvorfälle in der Jahresrechnung gesamthaft als passive Rechnungsabgrenzungen erfasst, was der Besonderheit



RETO EBERLE,
PROF. DR. OEC.,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
PARTNER KPMG,
A. O. PROFESSOR
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
STIFTUNGSRAT FER



HEIKO PETRY,
DR. OEC. HSG, SENIOR DPP,
KPMG, FACHASSISTENT
SWISS GAAP FER,
WISSENSCHAFTLICHER
MITARBEITER ACA-HSG

der fehlenden Gewinnstrebigkeit und Mittelbeschaffung von NPO nicht gerecht würde. Swiss GAAP FER 21 behandelt hingegen Spenden, die in Form von Vermögenswerten erfolgen, nur am Rande (und auch nur im Zusammenhang mit der Bewertung, Swiss GAAP FER 21/5). Daraus ergaben sich wesentliche Abgrenzungsschwierigkeiten zu den neu in Swiss GAAP FER 28 thematisieren vermögenswertbezogenen Zuwendungen.

Ausgewählte, im Rahmen der Vernehmlassungseingaben behandelte Fragestellungen sollen im Folgenden zwecks einer Klarstellung und Orientierungshilfe dargestellt werden. Damit soll auch ein Beitrag zu einer gewissen Harmonisierung der Buchungspraxis bei FER-21-Anwendenden geleistet werden. Inwieweit ein Anpassungsbedarf für Swiss GAAP FER 21 besteht, ist nicht Gegenstand dieses Artikels und muss von der Fachkommission beurteilt werden.

2. GRUNDLAGEN DER ZWECKGEBUNDENEN FONDS

Die Fachkommission hat im Jahre 1997 ein Projekt zur Erarbeitung von Rechnungslegungsvorschriften für NPO lanciert, da erkannt wurde, dass die bestehende Swiss-GAAP-FER-Rechnungslegung nicht alle Fragen und Bedürfnisse der NPO adressiert [3]. Die branchenspezifische Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 ist von Organisationen anzuwenden, die gemeinnützige Leistungen im Interesse der Allgemeinheit erbringen und sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spenderinnen und Spendern wenden oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder sich mehrheitlich mit Geldern d. ö. H. finanzieren (vgl. Swiss GAAP FER 21/Einleitung). Diese Aktivitäten bringen es mit sich, dass häufig Mittel beschafft werden, die an einen vom Spendenden bestimmten Verwendungszweck gebunden sind. Ist dies der Fall, kann die Organisation über diese Mittel nicht frei verfügen; ebenso sind die Mittel im Gegensatz zu Fremdkapital nicht für einen bestimmten Zeitraum überlassen und danach rückzahlbar, sondern treuhänderisch zur zweckgebundenen Verwendung übertragen. Entsprechend erfolgt der Ausweis dieser Mittel in der Position «Fondskapital», welche charakteristisch zwischen dem Organisations- und dem Fremdkapital einzuordnen und auch in der Bilanz dort auszuweisen ist (vgl. Swiss GAAP FER 21/7). Zweckgebundene Fonds lassen sich folglich als von dritter Seite erhaltene Mittel definieren, welche mit einem klar bestimmten und die Verwendung einschränken Zweck an eine NPO übergeben und von dieser verwaltet werden [4]. Die Zweckbindung und damit ein zweckgebundener Fonds entstehen entweder aus einer expliziten Bestimmung des Zuwendenden oder aus den Umständen der Zuwendung, die eine Zweckbindung implizieren (vgl. Swiss GAAP FER 21/33). Zuweisungen und Verwendungen der zweckgebundenen Fonds werden über die Position «Veränderung des Fondskapitals» verbucht, welche wiederum über die Betriebsrechnung abgeschlossen wird und damit in das Jahresergebnis einfließt (vgl. Swiss GAAP FER 21/11 und 12). Folglich werden einerseits Aufwendungen, die mit der Umsetzung des jeweiligen Zwecks zusammenhängen, durch die Fondsentnahme ausgeglichen, bevor sie das Jahresergebnis mindern. Andererseits werden nicht verwendete, zweckgebundene

Einnahmen dem Fondskapital zugewiesen, bevor sie über das Jahresergebnis dem Organisationskapital zugewiesen werden können.

3. IMPLIKATIONEN DER FONDSVERBUCHUNG

Aufgrund der Logik der Fondsverbuchung entsteht ein gewisses Spannungsfeld zum Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung, welche in Swiss GAAP FER R/11 festgeschrieben ist. Demnach werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst, wenn sie auftreten (Periodenabgrenzung), und nicht, wenn flüssige Mittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingehen oder gezahlt werden (Pagatorik).

In der FER-21-Praxis scheint eine sich am Geldfluss orientierende Sicht [5] weit verbreitet, wie anhand von *Tabelle 1* illustriert werden soll.

Eine zweckgebundene Spende von CHF 100 000, die sich aus zwei Jahresbeiträgen à CHF 50 000 zusammensetzt, wird zu Beginn von Jahr 1 vollständig überwiesen (Vorauszahlung). In einem ersten Schritt wird die Spende bei Zahlungseingang im Jahr 1 vollumfänglich als Ertrag erfasst. Der das Jahr 2 betreffende Beitrag von CHF 50 000 wird in einem zweiten Schritt über die Veränderung des Fondskapitals einem zweckgebundenen Fonds zugewiesen. Die im Zusammenhang mit diesem Projekt anfallenden Aufwendungen in Höhe von CHF 50 000 pro Jahr werden jeweils über diverse Aufwandskonten gegen die flüssigen Mittel verbucht. Im Ergebnis wird die Periodengerechtigkeit auf Stufe Jahresergebnis auch unter Swiss GAAP FER 21 erreicht, da eine allfällige Abgrenzung über eine *Schleife* in der Betriebsrechnung erfolgt, wie *Tabelle 1* zeigt. Auch wenn mit der Darstellung der Veränderungen der zweckgebundenen Fonds für die Bilanzlesenden Transparenz besteht, wird aufgrund dieser Verbuchung nach dem Zahlungseingang ein Spenderertrag von CHF 50 000 (Beitrag Jahr 2) erfasst, der nicht der Berichtsperiode zuzurechnen wäre. Als Folge davon fließen in der nächsten Berichtsperiode die entsprechenden Aufwendungen in das Betriebsergebnis ein, während der abgegrenzte Spenderertrag erst über die Veränderung der zweckgebundenen Fonds in der Betriebsrechnung Berücksichtigung findet. Auch wenn das Betriebsergebnis und darauf allenfalls basierende Kennzahlen bei NPO weniger Bedeutung haben, kommt es auf dieser Stufe der Betriebsrechnung über die Zeit zu Verzerrungen [6].

Eine sich nicht am Zahlungseingang, sondern an der Periodenabgrenzung orientierende Erfassung würde – in Analogie an die Spalte «For-Profit-Organisation» – zwar den Zugang von flüssigen Mitteln von CHF 100 000 darstellen, aber davon im Jahr 1 nur CHF 50 000 als erhaltene Zuwendungen und die anderen CHF 50 000 als passive Rechnungsabgrenzung erfassen. Im Jahr 2 würde der Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst und als erhaltene Zuwendungen ausgewiesen. Damit würden die jeweiligen Jahresbeiträge von CHF 50 000 in der korrekten Periode ausgewiesen, ohne bestimmte Positionen der Betriebsrechnung zu verzerren [7].

4. ERFOLGSBEZOGENE ZUWENDUNGEN D. Ö. H.

Erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. sind Zuwendungen d. ö. H., welche sich nicht auf Vermögenswerte beziehen. De-

Tabelle 1: **PERIODENGERECHTE ABGRENZUNG VON ZWECKGEBUNDENEN MITTELN**

	For-Profit-Organisationen		Non-Profit-Organisationen	
t ₁	TCHF		TCHF	
Flüssige Mittel	100 000	-50 000	100 000	-50 000
Diverse Aufwendungen	50 000		50 000	
Transitorische Passiven		-50 000		
Erhaltene Zuwendungen		-50 000		-100 000
Zuweisung an Fondskapital			50 000	
Fondskapital				-50 000
Effekt auf das Jahresergebnis	0		0	
t ₂	TCHF		TCHF	
Flüssige Mittel		-50 000		-50 000
Diverse Aufwendungen	50 000		50 000	
Transitorische Passiven	50 000			
Erhaltene Zuwendungen		-50 000		
Verwendung von Fondskapital				-50 000
Fondskapital			50 000	
Effekt auf das Jahresergebnis	0		0	

ren Behandlung erscheint für FER-21-Anwendende weniger komplex als bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H., insbesondere wenn den Aufwendungen aus zweckentsprechenden Verwendungen in der gleichen Periode ein Mittelabfluss gegenübersteht (z. B. für Personalkosten, Mieten oder Materialaufwand). Die Beträge würden in der Periode des Erhalts als «Beiträge d. ö. H.» in der Betriebsrechnung ausgewiesen. Werden die Mittel nicht vollständig aufgebraucht, erfolgt eine Zuweisung an das Fondskapital und eine Entnahme in den Folgeperioden [8]. Hierbei ist es wichtig zu erwähnen, dass die erhöhten Transparenzanforderungen des Swiss GAAP FER 21 keine Verrechnung mit den zu kompensierenden Aufwendungen (Nettoprinzip) zulassen. Im Vergleich zur Verbuchungslogik nach Swiss GAAP FER 28 (siehe dazu den auf S. 202 publizierten Beitrag «Die neue Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 ‹Zuwendungen der öffentlichen Hand› – Überblick und Hinweise für die Praxis zur Anwendung des neuen Standards») ergibt sich im Falle eines Abgrenzungsbedarfs am Periodenende zwar ein Unterschied in der Höhe der erfassten Zuwendungen/Beiträge d. ö. H. in der Betriebsrechnung. Dieser wird jedoch durch die Veränderung des Fondskapitals wieder ausgeglichen, sodass im Jahresergebnis mithin der gleiche Effekt abgebildet wird.

Die Bewertung von monetären erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. erfolgt in Höhe der erhaltenen bzw. erwarteten Beträge. Nichtmonetäre erfolgsbezogene Zuwendungen d. ö. H. können z. B. das Zurverfügungstellen von Büroräumlichkeiten, Material oder sonstige Dienst- bzw. Naturalleistungen umfassen. Grundsätzlich gilt das Bruttoprinzip sowohl nach Swiss GAAP FER 28/5 als auch nach Swiss GAAP FER 21/14. So bildet in der Regel die Differenz zum Marktpreis eine nichtmonetäre Zuwendung d. ö. H., wenn eine Organisation die Leistung vergünstigt oder umsonst erhalten hat.

In solchen Fällen hat zumindest eine statistische Offenlegung und Erläuterung zu erfolgen (vgl. Swiss GAAP FER 28/8 bzw. Swiss GAAP FER 21/43). Grundsätzlich ändert sich daher für FER-21-Anwendende im Zusammenhang mit der Verbuchung von erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. durch die Einführung von Swiss GAAP FER 28 nichts Wesentliches.

5. VERMÖGENSWERTBEZOGENE ZUWENDUNGEN D. Ö. H.

Zuwendungen d. ö. H., welche an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass eine Organisation langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen, sind gemäss Swiss GAAP FER 28/12 vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. Bei nichtmonetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. ist die Regelung nach Swiss GAAP FER 28/4, diese bei Zugang zu aktuellen Werten zu bewerten, für FER-21-Anwenderinnen und -Anwender bereits aus Swiss GAAP FER 21/5 bekannt. Erhaltene Zahlungen werden grundsätzlich bis zum Kauf des Objekts passiv abgegrenzt und dann ab dem Aktivierungszeitpunkt [9] des Vermögenswerts über die Nutzungsdauer aufgelöst, wobei der Ausweis in der Betriebsrechnung separat erfolgt (Swiss GAAP FER 28/4). Der Abschreibungsaufwand wird mit Sicht auf das Betriebsergebnis durch die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung in Höhe der anteiligen Zuwendung d. ö. H. ausgeglichen. Die Anwendung des in Swiss GAAP FER 28 auch vorgesehenen Nettoprinzips ist für FER-21-Anwendende grundsätzlich nicht sinnvoll, wie später dargelegt wird. Soviele zum allgemeinen Zusammenhang zwischen den beiden Fachempfehlungen.

5.1 Schnittstelle zu den zweckgebundenen Fonds. Angesichts der spezifischen Bestimmungen von Swiss GAAP

FER 21 stellt sich die Frage, ob vermögenswertbezogene Zuwendungen d. ö. H. die Definition von zweckgebundenen Fonds nach Swiss GAAP FER 21/8 erfüllen, da es sich um Mittel handelt, die einem von Dritten bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck (hier der Anschaffung eines Vermögenswerts) unterliegen. Gegen eine zwingende Behandlung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen als zweckgebundener Beitrag d. ö. H. wurde in der Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 28 vorgebracht, dass die Definition von zweckgebundenen Fonds im Sinne von Swiss GAAP FER 21 aus folgenden Gründen nicht erfüllt ist: Die Organisation könnte bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. nicht innerhalb der Grenzen des spezifischen Zwecks entscheiden, wie die Mittel investiert werden, da die Zuwendungen d. ö. H. häufig an ein konkretes Objekt gebunden sind. Für eine Behandlung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen als zweckgebundener Beitrag d. ö. H. spricht, dass die Mittel i. d. R. im Hinblick auf ein konkretes Projekt vergeben werden und damit einer expliziten Bestimmung unterliegen.

In der Folge wird die buchhalterische Behandlung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. als zweckgebundene Fonds dargestellt [10]. Daran werden die eingangs erwähnten Abgrenzungsschwierigkeiten und Widersprüche erkennbar, die sich aus der Anwendung der dazu nicht vorgesehenen Bestimmungen von Swiss GAAP FER 21 ergeben.

5.2 Buchhalterische Implikationen bei einer Behandlung als zweckgebundenen Fonds

5.2.1 Erfassung unter Einbezug der Betriebsrechnung. Im Falle der Fondsverbuchung wären die Beiträge d. ö. H. bei Erhalt zuerst vollumfänglich als Ertrag in der Betriebsrechnung und – bei einer annahmegemässen, späteren Ausgabe – als Zuweisung an das Fondskapital [11] zu erfassen. Bei der Anschaffung des Vermögenswerts müssten die Mittel der in der Praxis verbreiteten, sich am Geldfluss orientierenden Sicht (in der Logik von Swiss GAAP FER 21) als Veränderung der zweckgebundenen Fonds dargestellt und (erneut) in der Betriebsrechnung erfasst werden.

In der Praxis ist auch eine weitere Variante festzustellen, bei welcher der Erhalt einer vermögenswertbezogenen Zuwendung d. ö. H. ebenfalls als Ertrag und Zuweisung an das Fondskapital erfasst wird. Im Gegensatz zur ersten Variante wird dann aber nicht die Anschaffung des Vermögenswerts als Veränderung des entsprechenden, zweckgebundenen Fonds dargestellt, sondern die Auflösung über die Nutzungsdauer des angeschafften Vermögenswerts. Damit würden – so die Argumentation – die planmässigen Abschreibungen des Vermögenswerts in der Betriebsrechnung in der Höhe der Zuwendungen d. ö. H. «neutralisiert» (und damit zu einem ähnlichen Resultat wie das Bruttoprinzip von Swiss GAAP FER 28 [12] führen).

Unter beiden Varianten würden vermögenswertbezogene Beiträge d. ö. H. in zwei oder mehreren Perioden [13] die Betriebsrechnung tangieren. Angesichts des Investitionscharakters solcher Beiträge scheint eine Erfassung unter Einbezug der Betriebsrechnung daher erklärungsbedürftig und auch nicht sachgerecht (wie bereits unter 3. ausgeführt).

5.2.2 Erfassung ohne Einbezug der Betriebsrechnung. Im Falle von monetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. bliebe FER 21-Anwendenden somit nur eine periodenergebnisneutrale Erfassung im Fondskapital mit einer anschliessenden Umbuchung in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Einerseits wären damit allfällige (Rückzahlungs-)Verpflichtungen aus der Bilanz erkennbar, andererseits könnten diese auch im Anhang offengelegt werden. Zudem würden die Zuwendungen d. ö. H. zeitlich abgegrenzt diejenigen Aufwendungen ausgleichen, welche kompensiert werden sollen – in diesem Fall die Abschreibungen. Gegen eine solche periodenergebnisneutrale Erfassung von Tatbeständen in der Rechnung über die Veränderung von zweckgebundenen Fonds spricht allerdings einerseits die FER 21 zugrundeliegende buchhalterische Logik derselben, andererseits das Verbot der direkten Erfassung von Sachverhalten in der Bilanz (ausser dies wird durch eine andere Fachempfehlung entweder erlaubt oder verlangt). In der buchhalterischen Logik von Swiss GAAP FER 21 entspricht die Position «Veränderung Fondskapital» in der Betriebsrechnung dem Total der Veränderungen der zweckgebundenen Fonds der Rechnung über die Veränderung des Kapitals. Zudem lässt Swiss GAAP FER 21/19 nur Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds zu.

Weiter widerspricht der Verbleib von vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. im Fondskapital auf der Passivseite der zugrunde liegenden Logik der Fondsverbuchung, zumal die entsprechenden Mittel auf der Aktivseite nicht mehr verfügbar, sondern investiert sind. Alternativ wäre auch die Umbuchung zwischen zweckgebundenen Fonds und dem Organisationskapital nach einhelliger Auffassung nicht zulässig [14].

5.3 Zwischenfazit. Aufgrund der Rückmeldung zur Vernehmlassung von Swiss GAAP FER 28 hat die Fachkommission beschlossen, dass FER-21-Anwender und -Anwenderinnen für die Erfassung und den Ausweis von Zuwendungen d. ö. H. die Vorschriften von Swiss GAAP FER 21 befolgen können. Die festgestellten Abgrenzungsschwierigkeiten zwi-

schen den beiden Fachempfehlungen wurden – zumindest auf den ersten Blick – beseitigt. Damit könn(t)en FER-21-Anwender mit der Fondsverbuchung weiterfahren. Auch der öffentlichen Hand dürfte gedient sein, welche die Mittelvergabe an NPO oft mit der Bedingung verknüpft, Swiss GAAP FER 21 anzuwenden. Mit der Rechnung über die Veränderung der zweckgebundenen Fonds wird zweifelsohne Transparenz geschaffen, zumal Rechenschaft über die Verwendung der Mittel gegeben wird.

Bei der Behandlung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen (d. ö. H.) stösst die Verbuchung als zweckgebundene Fonds aber an Grenzen: Als Folge einer Erfassung unter Einbezug der Betriebsrechnung kommt es aufgrund der davon beeinflussten (Spenden-)Erträge zu einer Verzerrung von auch für NPO immer wichtiger werdenden Kennzahlen. Die Behandlung des zweckgebundenen Fonds nach erfolgter Investition ist ebenfalls unklar. Auch eine Erfassung ohne Einbezug der Betriebsrechnung ist nach der hier vertretenen Ansicht nicht vereinbar mit den Vorschriften von Swiss GAAP FER 21.

Mit der in Swiss GAAP FER 28 eingefügten Bestimmung, dass Erfassung und Ausweis von Zuwendungen d. ö. H. nach Swiss GAAP FER 21 erfolgen, wurde einem Anliegen vieler NPO ebenso wie auch der öffentlichen Hand Rechnung getragen. Damit kann zwar die bisherige Praxis, die einen Einbezug der Betriebsrechnung vorsieht, beibehalten werden. Diese ist aber – wie dargelegt – zum Teil auf ein Verständnis der Fondsrechnung zurückzuführen, das nicht auf den zugrundeliegenden Konzepten von Swiss GAAP FER 21 beruht. Der Einsatz der Fondsrechnung führt zwar zu einer vermeintlich besseren Transparenz. Dies ist aber buchhalterisch nur möglich, indem die Betriebsrechnung in mehreren Perioden nicht sachgerecht bebucht wird (immerhin aber ohne das Jahresergebnis zu beeinflussen). Es stellt sich daher die Frage, ob FER-21-Anwender von der in Swiss GAAP FER 28 enthaltenen Ausnahmebestimmung wirklich Gebrauch machen sollen oder ob vor dem Hintergrund der aufgezeigten buchhalterischen Implikationen bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. nicht eine Verbuchung nach der Bruttomethode von Swiss GAAP FER 28 sachgerechter ist.

6. GELDFLUSSRECHNUNG

In der Geldflussrechnung ergeben sich in Abhängigkeit von der Verbuchung über zweckgebundene Fonds Unterschiede zur Buchung über passive Rechnungsabgrenzungen innerhalb des Geldflusses aus Betriebstätigkeit, wobei alle Varianten zum gleichen Endergebnis führen. Es bleibt darauf hinzuweisen, dass nichtmonetäre Zuwendungen d. ö. H., die über das Jahresergebnis in die Geldflussrechnung einfließen, als liquiditätsunwirksame Sachverhalte zu berücksichtigen und entsprechend zu korrigieren sind.

7. OFFENLEGUNGEN

Für FER-21-Anwender und -Anwenderinnen können aufgrund von Swiss GAAP FER 28 umfassendere Offenlegungen erforder-

lich sein. In Swiss GAAP FER 28 werden die Offenlegungsanforderungen insbesondere in Bezug auf die Rechnungslegungsgrundsätze, die Quantifizierung der erfassten Zuwendungen d. ö. H. sowie der qualitativen Kontextualisierung ausführlicher dargelegt. Wesentliche Elemente davon sind z. B. über Swiss GAAP FER 21/23, 43 und 44 für FER-21-Anwender bereits bekannt. In Bezug auf Swiss GAAP FER 28/22 ist zu betonen, dass nicht zwangsweise zu jeder nichtmonetären Zuwendung d. ö. H. der Wert offenzulegen ist. Die Erläuterungsziffer ist im Kontext zur Hauptziffer 28/8 zu lesen, welche eine solche Offenlegung nur dann erfordert, wenn die nichtmonetären erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö. H. bewertbar sind. Ansonsten können die Offenlegungsanforderungen auch durch Erläuterungen erfüllt werden.

8. FAZIT

Die Anwendung der neuen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» kann im Zusammenhang mit zweckgebundenen Fonds gewisse Herausforderungen für FER-21-Anwenderinnen und -Anwender ergeben. Durch die in der Praxis verbreitete pagatorische (auf dem Geldfluss basierende) Fondsverbuchung über die Betriebsrechnung können die Regelungen des Swiss GAAP FER 28 nicht vollständig übernommen werden. Um diese Problematik zu entschärfen, wurde folglich explizit in der neuen Fachempfehlung festgehalten, dass die Erfassung und der Ausweis von Zuwendungen d. ö. H. für FER-21-Anwender nach den Regelungen des Swiss GAAP FER 21 zu erfolgen hat.

Die Fondsverbuchung, welche teilweise von den Zuwendungsgebenden vorgeschrieben wird, liefert bei einer genaueren Analyse mitunter nicht vollständig befriedigende Ergebnisse, insbesondere bei vermögenswertbezogenen Zuwendungen d. ö. H. An dieser Stelle ist zu bedenken, dass die Zuwendungsgebenden ihr berechtigtes Anliegen nach Transparenz über die Verwendung der Mittel auch auf vertraglicher Grundlage durchsetzen könnten, indem z. B. ein Spiegel über die Zuwendungen d. ö. H. verlangt würde. Davon betroffene FER-21-Anwender und -Anwenderinnen würden die Ausnahmebestimmung betreffend Erfassung und Ausweis nicht in Anspruch nehmen, sondern die Bruttomethode von Swiss GAAP FER 28 anwenden.

Die Diskussionen, die von der Non-Profit-Branche während der Vernehmlassung von Swiss GAAP FER 28 angestossen wurden, haben aber vor allem auch eines zutage gebracht: Die Bestimmung von Swiss GAAP FER 21 zu den zweckgebundenen Fonds wird in der Praxis aus zwei Gründen einheitlich gehandhabt. Erstens scheint die Erfassung im Zeitpunkt des Eingangs der Mittel üblich zu sein, was bei interperiodischen Spenden dem Prinzip der zeitlichen Abgrenzung widerspricht. Zweitens verlangen Zuwendungsgebende (und deren Aufsichtsstellen) die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 und die Fondsverbuchung auch für dazu nicht gedachte Sachverhalte. Diese Erkenntnisse sind für die Fachkommission wichtig und dienlich, nicht zuletzt im Hinblick auf ein mögliches Überprüfungsverfahren. ■

Fussnoten: 1) Die beiden Autoren bedanken sich bei Reto Kaufmann und Daniela Mühlenberg-Schmitz für ihre wertvollen Hinweise zur praktischen Anwendung von Swiss GAAP FER 21. **2)** In der Einleitung zu Swiss GAAP FER 21 steht explizit «... und die weiteren Swiss GAAP FER (Swiss GAAP FER 10 bis 27)». Dies ist dem früheren Entstehen von Swiss GAAP FER 21 geschuldet. In diesem Zusammenhang ist auf Ziffer 3.2 des Abschnitts «Aufbau und Inhalt der Fachempfehlungen» der Einführung zu den Swiss GAAP FER zu verweisen, wonach mittelgrosse Organisationen die Kern-FER und die weiteren Swiss GAAP FER einzuhalten haben. Weiter gilt Swiss GAAP FER 1/4, wonach Regelungen neuer Fachempfehlungen denjenigen in älteren Fachempfehlungen vorgehen. **3)** Vgl. Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, zweite Auflage, Verlag SKV 2017, S. 24. **4)** Vgl. Müller, Kaspar: FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Non-Profit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder, 6–7/02, S. 548. **5)** Gründe, die für diese (pagatorische) Sicht angeführt werden, sind folgende: Usanz, Zuverlässigkeit der Schätzung des Betrags und Wortlaut von FER 21/5, wo auf den Zeitpunkt des Erhalts Bezug genommen wird (wobei ein Blick in die Entstehungsgeschichte von Swiss GAAP FER 21 zeigt, dass sich diese Ziff. auf Schenkungen sowie Tausche und auf deren zeitliche Erfassung bezog und dass es anlässlich einer Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 zu einer allgemeineren Formulierung gekommen ist, welche aber

nie bezweckte, die im Rahmenkonzept verankerte, zeitliche Abgrenzung ausser Kraft zu setzen). **6)** Zur Illustration der Bedeutung von Kennzahlen auch für NPO, siehe «Kennzahlen von Hilfswerken» der Zewo (https://zewo.ch/de/kennzahlen-fuer-npo/?utm_source=Prognoserechner&utm_medium=mc_newsletter&utm_campaign=Kennzahlenstudie). **7)** In diesem Sinne auch Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, zweite Auflage, Verlag SKV 2017, S. 56. **8)** Vorstellbar ist auch der umgekehrte Fall, d. h. dass erbrachte Leistungen erst im Nachhinein abgegolten werden. Falls eine zuverlässige Schätzung der zu erhaltenden erfolgsbezogenen Zuwendungen d. ö.H. möglich ist, wird deren Betrag als aktive Rechnungsabgrenzung erfasst. Ist keine verlässliche Schätzung möglich, handelt es sich um eine Eventualforderung, die im Anhang offengelegt wird. **9)** Aus Praktikabilitätsgründen und aufgrund des Grundsatzes der Wesentlichkeit legen Organisationen Aktivierungsgrenzen fest. Diese sind individuell und in Abhängigkeit der Besonderheiten von jeder Organisation zu bestimmen. Betragliche Aktivierungsvorgaben, welche die öffentliche Hand zum Teil mit der Vergabe einer Zuwendung verbinden, können daher mit den individuellen Aktivierungsgrenzen in Konflikt stehen. **10)** In der Literatur wurde der Sachverhalt der Schenkung eines Vermögenswerts in Form einer Liegenschaft nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21 thematisiert. Vorgeschlagen wurde eine Aktivierung mit einer Gegenbuchung als «Er-

haltene Zuwendungen» und entsprechender Erläuterung im Anhang (Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, zweite Auflage, Verlag SKV 2017, S. 55). Dabei handelt es sich aber um eine nichtmonetäre Zuwendung, mit welcher i. d. R. keine möglichen Rückzahlungsverpflichtungen bei Zweckentfremdung verbunden sind. **11)** In der Praxis wird die Rechnung zur Veränderung des Fondskapitals häufig erst im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses aufgestellt. **12)** Die Anwendung des in Swiss GAAP FER 28 auch vorgesehenen Nettoprinzips ist für FER-21-Anwender nicht zu empfehlen, da einerseits aufgrund der verminderten Abschreibungen der Erneuerungs- oder Reinvestitionsbedarf unterschätzt werden könnte, andererseits die Subventionsgeber von einer Aktivierung des Investitionszuschusses ausgehen. **13)** Die Auswirkungen betreffen in der Praxis allerdings oft nur eine Berichtsperiode, weil Investitionszuschüsse erst nach Fertigstellung der Sachanlage ausbezahlt und in der Betriebsrechnung sowohl als Ertrag (Eingang des Zuschusses) als auch als Aufwand (Sofortabschreibung der Sachanlage im Umfang des erhaltenen Zuschusses) erfasst werden. Diese Behandlung kommt dem Nettoprinzip von Swiss GAAP FER 28 nahe, welches allerdings für FER-21-Anwender und -Anwenderinnen in vielen Fällen ungeeignet ist (siehe Fn. 12). **14)** Vgl. Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, zweite Auflage, Verlag SKV 2017, S. 49 und 91.