



Reto Eberle

Prof. Dr., dipl. Wirtschaftsprüfer
Mitglied des FER-Stiftungsrats, Partner bei
KPMG, Professor für Auditing and Internal
Control an der Universität Zürich, Zürich
www.business.uzh.ch



Heiko Petry

Dr. oec. (HSG)
Fachassistenz Swiss GAAP FER, wissenschaft-
licher Mitarbeiter am KPMG-Lehrstuhl für
Audit und Accounting, Universität St.Gallen,
St.Gallen
www.aca.unisg.ch

Rechnungslegung

Anwendung von Swiss GAAP FER 28 bei Swiss-GAAP-FER-21-Abschlüssen

Die neue Fachempfehlung «Zuwendungen der öffentlichen Hand» gilt für alle Anwender der gesamten Swiss GAAP FER, so auch für die betroffenen FER-21-Anwender. In der Vernehmlassung hat sich gezeigt, dass Swiss GAAP FER 28 besondere Herausforderungen an Non-Profit-Organisationen stellt. Die Autoren zeigen in diesem Beitrag Herausforderungen auf und stellen mögliche Lösungsvorschläge dar.

1. Das Verhältnis von Swiss GAAP FER 21 und 28

Gemeinnützige Non-Profit-Organisationen (NPO) erhalten aufgrund ihrer Tätigkeiten häufig Unterstützungen durch die öffentliche Hand, z.B. für Massnahmen der beruflichen Integration oder Betreuungsleistungen. Mit Swiss GAAP FER 28 wird die Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (d.ö.H.) erstmals für alle Anwender der gesamten Swiss GAAP FER geregelt.

Swiss GAAP FER 21 steht in Ergänzung bzw. teilweiser Abänderung zu den übrigen Fachempfehlungen, womit grosse NPO 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 zählt, anwenden müssen.

Im Rahmen der Vernehmlassung gingen Rückmeldungen ein, die Abgrenzungsschwierigkeiten aufzeigten. 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-Anwendern die Erfassung und der Ausweis von Zuwendungen d.ö.H. nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21 erfolgen.

Die angesprochenen Abgrenzungsschwierigkeiten resultieren weitestgehend aus einer Anwendung von Swiss GAAP FER 21 auf Sachverhalte, für welche diese Fachempfehlung nicht gedacht war, da sie für spendensammelnde Organisa-

tionen erarbeitet wurde. Um Transparenz über die Spendentätigkeit und deren Verwendung zu schaffen, wird die Veränderung zweckgebundener Mittel über Fonds dargestellt. Aufgrund der Logik der Fondsverbuchung entsteht ein gewisses Spannungsfeld zum Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung, wonach die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst werden, wenn sie auftreten, und nicht, wenn flüssige Mittel eingehen oder gezahlt werden. 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. Allerdings kommt es dadurch auf Stufe der Betriebsrechnung über die Zeit zu Verzerrungen.

2. Erfolgsbezogene Zuwendungen d.ö.H.

Die Behandlung erfolgsbezogener Zuwendungen d.ö.H. erscheint für FER-21-Anwender wenig komplex, insbesondere wenn den Aufwendungen aus zweckentsprechenden Verwendungen in der gleichen Periode ein Mittelabfluss gegenübersteht (z.B. für Personalkosten oder Mieten). Die Beträge würden in der Periode des Erhalts als «Beiträge der öffentlichen Hand» in der Betriebsrechnung ausgewiesen und, falls nicht vollständig aufgebraucht, an das Fondskapital zur Entnahme in den Folgeperioden zugewiesen. Eine Verrechnung mit den zu kompensierenden Aufwendungen (Nettoprinzip) ist nicht zugelassen.

3. 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, sind vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. Bei nicht monetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. lautet die Regelung, diese bei Zugang zu aktuellen Werten zu bewerten. Erhaltene Zahlungen werden grundsätzlich passiv abgegrenzt und dann ab dem Aktivierungszeitpunkt des Vermögenswerts über die Nutzungsdauer aufgelöst, wobei der Ausweis in der Betriebsrechnung separat erfolgt. Der Abschreibungsaufwand wird mit Sicht auf das Betriebsergebnis durch die Auflösung in Höhe der anteiligen Zuwendung d.ö.H. ausgeglichen. Im Falle der Fondsverbuchung wären die Beiträge d.ö.H. gemäss Praxis bei Erhalt zuerst vollumfänglich als Ertrag in der Betriebsrechnung und – bei einer späteren Ausgabe – als Zuwei-

sung an das Fondskapital zu erfassen. Bei der Anschaffung des Vermögenswerts müssten die Mittel 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 erfolgt über die Nutzungsdauer des angeschafften Vermögenswerts. Damit würden die planmässigen Abschreibungen des Vermögenswerts in der Betriebsrechnung in der Höhe der Zuwendungen d.ö.H. «neutralisiert». Unter beiden Varianten würden vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. in zwei oder mehreren Perioden die Betriebsrechnung tangieren. Angesichts des Investitionscharakters solcher Beiträge scheint eine Erfassung unter Einbezug der Betriebsrechnung daher erklärungsbedürftig und auch nicht sachgerecht.

Im Falle von monetären vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. bliebe FER-21-Anwendern somit nur eine periodenergebnisneutrale Erfassung im Fondskapital mit einer anschliessenden Umbuchung in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Gegen eine solche Erfassung spricht allerdings die FER 21 zugrundeliegende buchhalterische Logik derselben und das grundsätzliche Verbot der direkten Erfassung von Sachverhalten in der Bilanz. 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 zugrundeliegenden 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.

Bei der Behandlung von vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. stösst die Verbuchung als zweckgebundene Fonds folglich an Grenzen. 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 Betriebsrech-

nung vorsieht, beibehalten werden. Diese ist aber zum Teil auf ein Verständnis der Fondsrechnung zurückzuführen, das nicht auf den Konzepten von Swiss GAAP FER 21 beruht.

4. Offenlegungen

Für FER-21-Anwender können aufgrund von Swiss GAAP FER 28 umfassendere Offenlegungen erforderlich 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 für FER-21-Anwender bereits bekannt. In Bezug auf Swiss GAAP FER 28/22 ist zu betonen, dass nicht zwangsweise zu jeder nicht monetären Zuwendung d.ö.H. der Wert offenzulegen ist. Eine solche Quantifizierung ist nur dann erforderlich, wenn die nicht monetären erfolgsbezogenen Zuwendungen d.ö.H. bewertbar sind. ■

→ 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-Anwender ergeben. Durch die in der Praxis verbreitete pagatorische 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 haben.

Die Fondsverbuchung, welche teilweise von den Zuwendungsgebern 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 Zuwendungsgeber 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.