

## Kommentar zur Vernehmlassung

### Swiss GAAP FER Zuwendungen der öffentlichen Hand

Inhalt	Seite
<b>1. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>2. Grundsätzliche Bemerkungen .....</b>	<b>1</b>
<b>3. Kommentar zu Punkt 1 - Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>4. Kommentar zu Punkt 2 – Definition/Abgrenzung.....</b>	<b>1</b>
<b>5. Kommentar zu Punkt 3 – Definition/Behandlung von Durchlaufposten .....</b>	<b>2</b>
<b>6. Kommentar zu Punkt 4 – Ansatz .....</b>	<b>2</b>
<b>7. Kommentar zu Punkt 5 – Wahlrecht zum Brutto-/Nettoprinzip.....</b>	<b>2</b>
<b>8. Kommentar zu Punkt 6 – Ausweis vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H nach der Bruttomethode im Anlagespiegel.....</b>	<b>3</b>
<b>9. Kommentar zu Punkt 7 – Ausweis vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H nach der Bruttomethode .....</b>	<b>3</b>
<b>10. Kommentar zu Punkt 8 – Ausweis der Auflösung vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H .....</b>	<b>4</b>
<b>11. Kommentar zu Punkt 9 – Behandlung von vergünstigten bzw. nicht marktgerechten Darlehen (z.B. Covid-19-Überbrückungsdarlehen).....</b>	<b>4</b>
<b>12. Kommentar zu Punkt 10 – Offenlegung zu nicht bewertbaren Zuwendungen d.ö.H.</b>	<b>4</b>
<b>13. Kommentar zu Punkt 11 – Verhältnis zu Swiss GAAP FER 21 .....</b>	<b>4</b>
<b>14. Kommentar zu Punkt 12 – Weitere Bemerkungen.....</b>	<b>5</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 von anderen Akteuren der Rechnungslegung zu erarbeiten.

Das SRS-CSPCP hat die Stellungnahme zum *Entwurf der neuen Fachempfehlung zu Zuwendungen der öffentlichen Hand* von Swiss GAAP FER verabschiedet.

## 2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP wertet es positiv, dass die Swiss GAAP FER einen zusätzlichen Standard zu den Zuwendungen der öffentlichen Hand veröffentlichen. Es ist ebenfalls erfreut, dass den verschiedenen Akteuren die Möglichkeit gegeben wird zu verschiedenen Punkten des Standard-Entwurf Stellung zu nehmen. Dieser Entwurfs geht in die richtige Richtung, obschon das SRS-CSPCP der Meinung ist, dass teilweise Anpassungen noch vorgenommen werden könnten. Die diversen Vorschläge kommen in den Antworten zu den untenstehenden Fragen zum Ausdruck.

## 3. Kommentar zu Punkt 1 - Einleitung

*Bedarf es Ihrer Ansicht nach einer Einleitung, um die Hintergründe und den Zweck der Fachempfehlung zu erläutern, wie es auch bei Swiss GAAP FER 16 oder 21 erfolgt?*

Das SRS-CSPCP bejaht diese Frage. Eine Einleitung mit Hintergründen und Zweck der Ausarbeitung einer solchen Fachempfehlung hilft dem Verständnis der Thematik. Es ist wünschenswert, dass diese Einführung die grundlegenden Prinzipien der Rechnungslegungsinformationen an die öffentlichen Gemeinwesen spezifiziert. Diese Informationen gehören zur Transparenzpflicht, die von Einheiten, die öffentliche Subventionen erhalten, erwartet wird.

## 4. Kommentar zu Punkt 2 – Definition/Abgrenzung

*Zuwendungen der öffentlichen Hand (d.ö.H.) sind gemäss Ziffer 1 definiert als [1] Abgeltung von Leistungen [2] durch eine Institution der öffentlichen Hand, welche von einer Organisation [3] im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit erbracht werden. Die Organisation erhält dadurch [4] einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil.*

*Besteht Ihrer Ansicht nach eine ausreichende Trennschärfe zwischen Zuwendungen d.ö.H. und der Abgeltung üblicher, marktkonformer Leistungen, wie z.B. der Begleichung einer Rechnung für die Lieferung von IT-Ausstattung an eine Behörde?*

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die Definition von Zuwendungen d.ö.H. nicht präzise genug ist. Bei den im Standard-Entwurf genannten Zuwendungen könnte es sich auch um Entschädigungen handeln. Eine Abgeltung einer Leistung (siehe Ziffer [2]) ist eine Entschädigung und wird im Subventionsgesetz (SuG) als «Abgeltung» bezeichnet. Nur in Ziffer [4] (die Organisation erhält einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil) kommt zum Ausdruck, dass es sich um eine Subvention im eigentlichen Sinn handelt, im SuG «Finanzhilfen» genannt. Laut SuG ist «Subvention» der Oberbegriff für Finanzhilfen (Beiträge) und Abgeltungen

(Entschädigungen). Ohne das SuG speziell zu erwähnen, sollten die Definitionen trotzdem diesem Gesetz entsprechen, damit eine einheitliche Bezeichnung sichergestellt ist.

#### **5. Kommentar zu Punkt 3 – Definition/Behandlung von Durchlaufposten**

*Organisationen, welche die Mittel lediglich als Durchlaufposten weiterleiten, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Fachempfehlung, da sie keinen besonderen wirtschaftlichen Vorteil erhalten und damit schlussendlich auch nicht Empfänger der Zuwendung sind, sondern diese nur "durchreichen".*

*Ist Ihrer Ansicht nach ausreichend klar, dass weiterleitende Organisationen die Zuwendungen d.ö.H. nicht im Sinne der vorliegenden Fachempfehlung ausweisen?*

Für das SRS-CSPCP ist die Definition von direkten und indirekten Abgeltungen verständlich, aber der Begriff «zwischen geschaltete Organisationen» könnte besser umschrieben werden. Aus dem Text-Entwurf geht nicht eigentlich hervor, dass die indirekten Abgeltungen (im HRM2 «Durchlaufende Beiträge» genannt) nicht erfasst werden müssen. Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit dieser Sicht. Die Verbuchung ist aus Gründen der Transparenz und um sicherzustellen, dass der Geldtransfer vorschriftsmässig durchgeführt wird, wünschenswert. Es soll damit gewährleistet werden, dass die Einheiten, die die Subventionen erhalten und weiterleiten (oft bevorzugte Partner der öffentlichen Hand und zur Anwendung der kantonalen Gesetzgebung verpflichtet), Aufwendungen und Erträge nach dem Brutto-Prinzip verbuchen.

#### **6. Kommentar zu Punkt 4 – Ansatz**

*Gemäss Ziffer 3 sind Zuwendungen d.ö.H. anzusetzen, wenn ein Anspruch besteht und der Wert verlässlich schätzbar ist. Zudem gelten die allgemeinen Ansatzkriterien der Ziffer 15 des Rahmenkonzepts, sowie die Ertragsdefinition der Ziffer 21 des Rahmenkonzepts. Nach internationalen Regelungen sind Zuwendungen d.ö.H. nur zu erfassen, wenn eine angemessene Sicherheit besteht, dass die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und die Zuwendungen gewährt werden.*

*Sind Sie mit der Formulierung in der vorliegenden Fachempfehlung einverstanden, d.h. dass das Ansatzkriterium auf dem Bestehen eines Anspruchs basiert?*

Das SRS-CSPCP ist mit der vorliegenden Formulierung einverstanden. Es weist aber darauf hin, dass die Begriffe und Formulierungen in Ziffer 3 nicht mit denen von Ziffer 14 übereinstimmen. Es wünscht, dass die beiden Ziffern entsprechend angepasst werden.

#### **7. Kommentar zu Punkt 5 – Wahlrecht zum Brutto-/Nettoprinzip**

*Gemäss Ziffer 14 des Rahmenkonzepts gilt grundsätzlich das Bruttoprinzip, wobei in begründeten Fällen auch das Nettoprinzip erlaubt ist. In der vorliegenden Fachempfehlung besteht sowohl für vermögenswertbezogene als auch für erfolgsbezogene Zuwendungen d.ö.H. ein Wahlrecht, diese brutto oder netto auszuweisen. Dies entspricht notabene den internationalen Regelungen. Durch Offenlegungen soll auch bei Anwendung des Nettoprinzips eine ausreichende Transparenz geschaffen werden, vgl. Ziffer 4 Satz 2 sowie Ziffer 8 und Ziffer 19.*

*Sind Sie einverstanden, dass ein (gleichwertiges) Wahlrecht zur Anwendung des Brutto- oder Nettoprinzips enthalten ist?*

Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit einem Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettoverbuchung. Es ist sich klar darüber, dass das HRM2 bei vermögensbezogenen Zuwendungen (Investitionsbeiträgen) sowohl die Brutto- als auch die Nettoverbuchung erlaubt. Allerdings erlaubt das HRM2 keine Nettoverbuchung von erfolgsbezogenen Zuwendungen, da diese gegen den Grundsatz der Bruttodarstellung (Nicht-Kompensation von Aufwand und Ertrag) verstossen.

Aus Transparenzgründen sollte die Bruttoverbuchung für erfolgsbezogene Zuwendungen verlangt werden.

#### **8. Kommentar zu Punkt 6 – Ausweis vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H nach der Bruttomethode im Anlagespiegel**

*Gemäss Ziffer 4 Satz 2 sind bei Anwendung der Netto-Methode vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. im Jahr des Zugangs separat im Anlagespiegel auszuweisen. Eine Alternative (z.B. lediglich eine geeignete Offenlegung im Anhang) ist nicht vorgesehen.*

*Sind Sie mit der Regelung des separaten Ausweises im Anlagespiegel im Jahr des Zugangs einverstanden?*

Das SRS-CSPCP ist mit dieser Aussage einverstanden. Es ist unerlässlich, dass die Höhe der erhaltenen Zuwendungen aus der Jahresrechnung ersichtlich ist. Wird aufgrund der Nettoverbuchung nicht die gesamte Zuwendung auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen, müssen die entsprechenden Informationen aus dem Anhang ersichtlich sein.

#### **9. Kommentar zu Punkt 7 – Ausweis vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H nach der Bruttomethode**

*Gemäss Ziffer 4 sind vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. bei Anwendung der Brutto-Methode als passive Rechnungsabgrenzungen auszuweisen, wobei gemäss Ziffer 15 gegebenenfalls auch eine andere Bezeichnung verwendet werden kann. Passive Rechnungsabgrenzungen werden in Swiss GAAP FER 3/2 lediglich unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten explizit aufgeführt, allerdings handelt es sich dabei auch um eine Mindestgliederung. Gemäss Ziffer 17 des Rahmenkonzepts besitzen Verbindlichkeiten das Kriterium eines wahrscheinlichen Mittelabflusses. Dies trifft auf vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. nach der Brutto-Methode in der Regel nicht zu, da eine zeitliche und sachliche Abgrenzung erfolgt, um die entsprechenden Aufwendungen periodengerecht zu kompensieren.*

*(a) Sind sie damit einverstanden, dass vermögenswertbezogene Zuwendungen d.ö.H. nach der Brutto-Methode als passive Rechnungsabgrenzungen auszuweisen sind?*

*(b) Sind sie damit einverstanden, dass alternative Bezeichnungen zulässig sind, falls sachgerecht?*

(a) Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden, dass vermögenswertbezogenen Zuwendungen nach der Brutto-Methode als passive Rechnungsabgrenzungen auszuweisen sind. Es handelt sich hierbei um langfristige Verbindlichkeiten, welche, wie im HRM2, «passivierte Investitionsbeiträge» o.ä. genannt werden sollen.

(b) Das SRS-CSPCP ist einverstanden mit einer alternativen Bezeichnung. Wie schon unter Punkt (a) vorgeschlagen, wäre eine Harmonisierung mit dem im HRM2 verwendeten Begriff «passivierte Investitionsbeiträge» wünschenswert.

**10. Kommentar zu Punkt 8 – Ausweis der Auflösung vermögenswertbezogener Zuwendungen d.ö.H**

*Gemäss Ziffer 16 erfolgt die erfolgswirksame Auflösung von passivierten vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. entweder als Reduktion der Abschreibungen oder als separater Ausweis in Form eines Ertrags aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen d.ö.H. (und damit oberhalb der freiwilligen Kennzahl des EBITDA).*

*Sind Sie mit dem Wahlrecht einverstanden, dass die Auflösung – je nach Wahlrecht – oberhalb oder unterhalb des EBITDA ausgewiesen wird?*

Das SRS-CSPCP ist nicht einverstanden mit diesem Wahlrecht. Der EBITDA muss unabhängig von der gewählten Methode, das gleiche Resultat zeigen.

**11. Kommentar zu Punkt 9 – Behandlung von vergünstigten bzw. nicht marktgerechten Darlehen (z.B. Covid-19-Überbrückungsdarlehen)**

*Gemäss Ziffer 13 zählen Zuwendungen d.ö.H. in Form von vergünstigten Darlehen (mit einem Zinssatz unter dem risikoadjustierten Marktniveau) zu den erfolgsbezogenen Zuwendungen d.ö.H. Eine Bewertung zum aktuellen Wert ist somit nicht erforderlich. Bei einem COVID-19-Überbrückungsdarlehen sind beispielsweise die Darlehensbedingungen sowie die Garantiestellung der Bürgschaftsgenossenschaft bzw. des Staates angemessen offenzulegen.*

*Sind Sie der Ansicht, dass die Behandlung von vergünstigten bzw. nicht marktgerechten Darlehen (z.B. COVID-19-Überbrückungsdarlehen) ausreichend klar ist?*

Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die Behandlung von vergünstigten bzw. nicht marktgerechten Darlehen im Standard-Entwurf nicht ausreichend klar verfasst ist. Das SRS-CSPCP schlägt deshalb vor, die Vorschriften der zwei FAQs des SRS-CSPCP (Zinsbegünstigte Darlehen und Nicht geldwerte Beiträge) zu übernehmen. Diese FAQs werden diesem Antwortschreiben beigelegt.

**12. Kommentar zu Punkt 10 – Offenlegung zu nicht bewertbaren Zuwendungen d.ö.H.**

*Die Bewertungsmethodik und wesentliche Annahmen von nicht-monetären Zuwendungen d.ö.H. sind im Anhang offenzulegen, vgl. Ziffer 20, sowie nicht bewertbare Zuwendungen d.ö.H. zu erläutern, vgl. Ziffer 8.*

*Sind Sie der Ansicht, dass eine Erläuterung zwingend gefordert sein sollte, sofern keine Bewertung zu aktuellen Werten möglich ist?*

Erläuterungen im Anhang erhöhen die Transparenz und daher ist das SRS-CSPCP mit der obigen Sicht einverstanden.

**13. Kommentar zu Punkt 11 – Verhältnis zu Swiss GAAP FER 21**

*Ist die Anwendung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen, die auch Swiss GAAP FER 21 anwenden, Ihrer Meinung nach ausreichend klar?*

Für das SRS-CSPCP ist die Anwendung von Organisationen, die Swiss GAAP FER 21 anwenden nicht klar genug, da sich im ganzen Standard-Entwurf kein Hinweis zu diesem Standard findet.

#### **14. Kommentar zu Punkt 12 – Weitere Bemerkungen**

*Haben Sie weitere Bemerkungen zum Entwurf?*

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass diverse Themen in diesem Standard-Entwurf nur am Rande behandelt werden. Es geht insbesondere um Nicht geldwerte Beiträge, zinsbegünstigte Darlehen und Garantien/Bürgschaften. Das SRS-CSPCP wünscht sich, dass der Standard mit Angaben zu solchen Subventionen ergänzt wird.

#### **Organisatorische Angaben (im Falle einer schriftlichen Teilnahme)**

*Sind Sie damit einverstanden, dass Ihre Eingabe veröffentlicht wird?*

Ja, unter dem Namen des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS) bzw. Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP)

*Bitte geben Sie Ihren Namen an.*

*Bitte geben Sie Ihre Organisation an.*

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS)

Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP)

*Bitte geben Sie Ihre E-Mail-Adresse ein. Die E-Mail-Adresse wird nicht veröffentlicht, sondern dient lediglich zur Kontaktaufnahme der Projektleitung bei allfälligen Rückfragen*

nils.soguel@unil.ch

Lausanne, 16. Juni 2021