

DER JAHRES- ABSCHLUSS

**Zeitschrift für Bilanzierung
und Rechnungslegung**

Forschung und Entwicklung

**Bilanzierung immaterieller
Vermögensgegenstände nach UGB**

Dominik Permanschlager

**Bilanzierung von Forschungs-
und Entwicklungskosten im IFRS**

Gerhard Wolf

**Auswirkungen von COVID-19
auf den Jahres- und Konzernabschluss**

Christine Dicken, Christoph Wimmer und Hans Hartmann

**COVID-19-Auswirkungen
auf (Zwischen-)Abschlüsse**

Klemens Eiter und Karl Stückler

**COVID-19-Shutdown:
Maßnahmen im Wirtschaftsrecht**

Dietmar Dokalik

Bernhard Schatz/Hans Hartmann
PwC

COVID-19 und die Auswirkungen auf das öffentliche Rechnungswesen

COVID-19 und die Auswirkungen auf das öffentliche Rechnungswesen. Seit Ende Februar sind die Auswirkungen der Verbreitung des Coronavirus COVID-19 in Europa massiv spürbar und stellen jede rechnungslegende Organisation vor große Herausforderungen. Neben den inhaltlichen Aufgaben (staatliche Intervention, Reorganisation der Leistungserbringung, Umsetzung liquiditätsstärkender Maßnahmen, Hebung von kurzfristigen Kostenreduktionspotentialen etc) stellt sich oft auch die Frage, wie die Auswirkungen von COVID-19 in der Finanzberichterstattung reflektiert werden müssen.

Im öffentlichen Sektor werden weder im BHG 2013 noch in der VRV 2015 (ebenso wenig in IFRS, IPSAS oder UGB) direkt ableitbare Handlungsanleitungen zu finden sein. Daher wird dieser Artikel anhand einzelner Sachverhalte das Q&A des IPSAS-Boards zu COVID-19 als Referenzrahmen

heranziehen, um praktische Handlungsanleitungen vorzustellen. Darüber hinaus betrifft COVID-19 auch viele Planungsaspekte im öffentlichen Sektor. Im zweiten Teil dieses Artikels werden daher Empfehlungen von internationalen Institutionen wie dem IWF, der Weltbank, der OECD und

WHO hins des öffentlichen Finanzmanagements zusammengefasst.

COVID-19-Auswirkungen auf den Staatshaushalt

So vielfältig die Maßnahmen öffentlicher Einrichtungen zur Dämpfung der Auswir-

kungen von COVID-19 auf die Gesellschaft sind, so vielfältig sind auch die Auswirkungen auf das Rechnungswesen.

COVID-19 hat vielfältige Auswirkungen auf das öffentliche Rechnungswesen.

Direkte Staatsausgaben zur erhöhten Dienstleistungskapazität

Viele öffentliche Einrichtungen sind aufgrund von Interventionsmaßnahmen mit erhöhtem Material- und Personalbedarf konfrontiert (zB öffentliche Stellen, die zentral Beschaffungen bestimmter Materialien wie Schutzkleidungen und Masken vornehmen, etc). Diese Aufwendungen und Investitionen sind ganz regulär nach BHG 2013 (§ 91 bzw § 41 BHV 2013) bzw VRV 2015 (§ 3 Abs 2) zu erfassen. Gemäß § 53 Abs 7 BHV 2013 sind Rückstellungen auch zu erfassen, wenn ein Aufwand überwiegend wahrscheinlich wird und die Höhe verlässlich ermittelbar ist. Nähere Hilfestellungen kann IPSAS 19 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (im Jänner 2020 ergänzt um *Individual and collective Services*) bieten.

Unterstützungen für Einzelpersonen

Diese Leistungen können Sozialleistungen wie etwa die Unterstützung durch den „Härtefallfonds“ der Bundesregierung sein, aber auch zB Steuerstundungen bei Einzelpersonen. Das BHG 2013 (§ 30 Abs 5) und die VRV 2015 (§ 8 Abs 5) geben zwar Auskunft über die Einordnung eines Sachverhaltes als Förderung, sie regeln aber nicht die erforderliche Abgrenzung (siehe DJA 1/2020¹).

Als ergänzende Hilfestellung können der IPSAS 42 *Social Benefits* und der *Exposure Draft* für *Transfer Expenses* herangezogen werden.

Unterstützung für Unternehmen und öffentliche Einrichtungen

Hier können die Maßnahmen von Zuschüssen über Darlehen (oder kombinierte Varianten), Kapitalbeteiligungen bis zum Kauf von notleidenden Vermögenswerten oder Steuerstundungen reichen. BHG 2013 und VRV 2015 geben dazu, wie bereits oben angeführt, nur eingeschränkt Hilfestellung. Die IPSAS-Standards bieten eine Reihe von Anknüpfungspunkten für

diese Sachverhalte, neben dem bereits angeführten IPSAS 19 können auch IPSAS 34–38 *Separate Financial Statements, Consolidated Financial Statements, Investments in Associates and Joint Ventures, Joint Arrangements* und *Disclosure of Interest in other Entities* herangezogen werden, um zu beurteilen, welchen Einfluss die einzelnen Maßnahmen auf Elemente der Kontrolle und Beherrschung haben könnten oder auch entsprechende Wertminderungsnotwendigkeiten (dies betrifft vor allem auch Einheiten, die staatliche Maßnahmen abwickeln und sich bereits in Staatsbesitz befinden) auslösen könnten. Letztlich können auch die *Exposure Drafts* zu *Revenue from Exchange Transactions* und *Revenue from Non-Exchange Transactions* dienlich sein, um die Erfassung der Unterstützungsleistung in der empfangenden Einheit als Ertrag zu beurteilen.

Unterstützung der Finanzsysteme

Hierunter können sowohl die Fremdfinanzierung der COVID-19-Maßnahmen als auch Garantien und Haftungen für Fremdmittel von Dritten verstanden werden. Das BHG 2013 (§ 91 Abs 5 und 6, bzw § 56 BHV 2013) und die VRV 2015 (§ 30) sehen für Letzteres die Bildung von Rückstellungen vor. Dabei ist vermutlich weniger die Tatsache der überwiegenden Inanspruchnahme herausfordernd als vielmehr der verlässlich ermittelbare Wert. Wie bereits weiter oben angeführt kann IPSAS 19 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* hierbei hilfreich sein. Bei der Bewertung von passiven Finanzinstrumenten (Finanzverbindlichkeiten) normieren BHG 2013 (§ 93 Abs 2) und VRV 2015 (§ 32 Abs 4) als Bewertung den Nominalwert, dh variable Komponenten der Finanzierung wie auch Veränderungen des Finanzierungsumfelds bleiben hierbei unberücksichtigt. Hilfestellungen zur Frage, wie Auswirkungen von COVID-19 hier einen Effekt haben könnten, finden sich im IPSAS 41 *Financial Instruments*.

Allgemeine Empfehlungen für die öffentliche Finanzberichterstattung

Neben den oben angeführten Gruppen von Sachverhalten kann man aus den IPSAS auch folgende allgemeine Empfehlungen für die Erstellung von Abschlüssen im öffentlichen Sektor ableiten:

- IPSAS 14 *Events after Reporting Date* regelt das Erfordernis Ereignisse, die nach

dem Abschlussstichtag stattgefunden haben. Für die meisten öffentlichen Einheiten wird dies für den Jahresabschluss 2019 ein „nicht anzupassendes“ Ereignis darstellen, dh aber auch, dass eine qualitative Einschätzung und Abschätzung der Effekte erforderlich ist, so dies möglich ist.

- IPSAS 21 *Impairment of non-cash generating assets* kann Aufschluss darüber geben, ob öffentliche Vermögenswerte durch die Maßnahmen zur Eindämmung von COVID-19 einer Wertminderung unterliegen (zB bestimmte Schulmaterialien bei geschlossenen Schulen).
- So die Auswirkungen und Interventionen von COVID-19 wesentlich sind, sind diese entsprechend in der Darstellung des Jahresabschlusses und den Anhangangaben explizit und separat darzustellen.

Best practices im öffentlichen Finanzmanagement, wie zB die IPSAS, können helfen, die Auswirkungen von COVID-19 zu bewältigen.

Empfehlungen internationaler Institutionen zur Behandlung von COVID-19 im öffentlichen Finanzmanagement

Gegenwärtig wird von vielen internationalen Organisationen fachlicher Input zur Bewältigung der gegenwärtigen Auswirkungen der COVID-19-Krise im öffentlichen Sektor gegeben. Neben dem IWF und der WHO können auch die OECD, Weltbank oder das IAASB genannt werden. Für diesen Beitrag wurden der IWF und die WHO aufgrund ihrer Empfehlungen im Bereich Budget und Rechnungswesen ausgewählt.

IWF: Vorbereitung öffentlicher Finanzmanagementsysteme²

Der IWF räumt dem öffentlichen Finanzmanagement eine kritische Stellung in der Effektivität der Regierungsmaßnahmen gegen COVID-19 ein. Als besondere Ziele in diesem Kontext sieht er:

¹ *Schatz*, Abgrenzung von Transfers und Förderungen im öffentlichen doppelischen Rechnungswesen: Herausforderungen und Lösungsansätze, DJA 2020/9. ² *Die Inhalte* wurden für diesen Beitrag gekürzt und auf Budget- und Rechnungswesenfragen konzentriert. Die gesamte Publikation kann unter <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2020/03/preparing-public-financial-management-systems-to-meet-COVID-19-challenges.html> in englischer Sprache nachgelesen werden.

- Die Erbringung von kritischer Gesundheitsversorgung, die Beschaffung von Material und Geräten und der Schutz des eingesetzten Personals.
- Die Erbringung kritischer Infrastrukturleistungen unter herausfordernden Umständen (geringeres Personal, Schutzmaßnahmen etc).
- Unterstützung von Einwohner/innen und Unternehmen in finanzieller Not.
- Weiterführung des Staatsbetriebs unter reduzierten Personalkapazitäten.

Instrumente für Finanzministerien und Finanzbehörden zur Erreichung dieser Ziele könnten sein:

- Rücklagen und Reservebudgets: Hierbei ist der gesetzeskonforme und transparente Einsatz empfohlen. Um die Überschreitungen im Rahmen zu halten und das Instrument nicht zu entwerten, wären entsprechende Prioritäten und Prozesse für die Inanspruchnahme vorzusehen.
- Notstandsüberschreitungen: Diese rechtlichen Möglichkeiten ermöglichen oft weitreichende Überschreitungen von den geplanten Budgetwerten, oft auch mit verringerten Zustimmungsverpflichtungen.
- Umschichtungen innerhalb bestehender Budgetansätze: Können bestimmte zusätzlich notwendige Erfordernisse abdecken, ohne rechtliche und organisatorische Maßnahmen zu erfordern, sind aber üblicherweise im Umfang begrenzt. Diese Umschichtungen sollten möglichst transparent im Rahmen bestehender Möglichkeiten durchgeführt werden.
- Ergänzungs-/Nachtragsbudgets: Je nach rechtlichem Rahmen können für besondere Erfordernisse auch eigene Nachträge oder Änderungen des Budgets eingebracht werden. Wesentlich ist hier wieder, dass dies im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten und möglichst transparent durchgeführt wird.

Hinsichtlich der Umschichtung von Aufwendungen führt der IWF an, dass vor allem trotz der erforderlichen Schnelligkeit fundierte Kostenschätzungen eingeholt werden. Das betrifft bestehende Maßnahmen und Dienstleistungen (hierbei ist eine Schätzung aufgrund bekannter Kosten- und Massentreiber normalerweise leichter) sowie neue Maßnahmen. Budgetumschichtungen bzw. -einsparungen sollten mit den jeweiligen administrativen

Einheiten direkt verhandelt werden, allgemeine Kürzungen haben sich als nicht nachhaltig erwiesen. Die realisierten Umschichtungen/Einsparungen sollten die Bereiche, die ohnehin stark von COVID-19 beeinträchtigt sind (wie etwa den Gesundheitsbereich, Tourismus bzw. KMU), weiter entlasten. Die Auswirkungen dieser Umschichtungen/Einsparungen sollten sich auch in der Mittelfristplanung darstellen lassen.

Der Prozess des Budgetvollzuges ist besonders relevant, wenn es darum geht, die erforderlichen Mittel rasch und effizient den zuständigen Stellen zukommen zu lassen. Das erzeugt ein Spannungsverhältnis zwischen Kontrolle und Effizienz, deshalb sollte ein ausgewogener Zugang gewählt werden:

- Anwendung eines risikoorientierten Ansatzes bei Kontrollen (Vorabprüfungen könnten sich auf besonders hohe und riskante Beträge beschränken, kleinere und weniger riskante Beträge könnten Gegenstand einer nachgelagerten Prüfung sein).
- Die Delegation der budgetären/finanziellen Verantwortung (zB Freigabe und Genehmigungsprozesse sowie Auszahlungskompetenzen) zu nachgelagerten Einheiten (Ministerien, Agenturen etc) könnte ebenfalls zweckmäßig sein.
- Einsatz von Echtzeit-Bruttoabwicklungssystemen (*real-time gross settlement systems*) könnte die Übermittlung von Geldmitteln an relevante Stellen beschleunigen.
- Direkte Einzahlung von Gehaltsunterstützungen oder Förderungen durch die Nutzung von Banknetzwerken sind ein effizienter Weg, um breite Bevölkerungsteile rasch mit Liquidität zu versorgen. Sollten Personen keine Bankverbindung haben, gibt es die Möglichkeit Guthabekarten oder mobile Auszahlungsstellen zu nutzen. In der Regel erfordern solche Maßnahmen aber eine gewisse Vorlaufzeit.
- Eine wesentliche Herausforderung ist die Betrugsbekämpfung zB bei der Identifikation der Empfänger/innen oder der Anspruchsberechtigung.
- Die Nutzung von Vorauszahlungen für leistungserstellende Verwaltungseinheiten ermöglicht rasche Unterstützung, dennoch sollte die Inanspruchnahme der Vorauszahlungen korrekt verrechnet werden.

Dem öffentlichen Rechnungswesen kommt eine Schlüsselrolle in der Bewältigung der Auswirkungen von COVID-19 auf den Staatshaushalt zu.

Die Erfassung, Verrechnung und Berichterstattung zu Aufwendungen iZm COVID-19 ist wichtig, um zeitgerecht Informationen für politische Entscheidungsträger und die Öffentlichkeit bereitzustellen, und ermöglicht, Maßnahmen auch rechtzeitig zu beenden, so sie nicht mehr notwendig sind (zB durch eigene Kontierungen im Budget und Rechnungsabschluss, Einhaltung des Bruttoprinzips etc). Die unterjährige Berichterstattung kann so als Feedbackschleife für die Nutzung der bereitgestellten Ressourcen dienen.

WHO: Zusammenführung von Öffentlichem Finanzmanagement und Gesundheitsfinanzierung³

Kurzfristig gelten für den Gesundheitssektor die vom IWF oben beschriebenen Prinzipien in besondere Weise. Mittel- bis langfristig wäre es laut WHO empfehlenswert, wenn Staaten sicherstellen, dass ihr öffentliches Finanzmanagement und die Finanzierung des Gesundheitssektors effizient und effektiv zusammenwirken. Dies sollte insb in den folgenden Bereichen passieren:

- Spezielle Herausforderungen des Gesundheitssektors und Ursachen von Ineffizienzen:
- Aufgrund der Situation, dass Gesundheitsrisiken grds stark konzentriert, aber nicht verlässlich planbar auftreten, ist eine flexible Handhabung der Mittelzuteilung besonders wichtig (Versorgungsspitzen können zB regional, zeitlich, demographisch oder bei einem bestimmten Krankheitsbild auftreten). Das macht Budgetplanungen vor allem auf tieferen Ebenen des Gesundheitssystems schwierig und bedarf des Einsatzes von Flexibilitätsmechanismen in den Budgets (horizontal wie vertikal).
- Integrierte Finanzplanung im Gesundheitsbereich:
- Neben der Budgetplanung für den Gesundheitsbereich entlang bestehender

³Die Inhalte wurden für diesen Beitrag gekürzt und auf Budget- und Rechnungswesenfragen konzentriert. Die gesamte Publikation kann unter „Aligning Public Financial Management and Health Financing“ unter <https://www.who.int/publications-detail/aligning-public-financial-management-and-health-financing> in englischer Sprache nachgelesen werden.

Obergrenzen, Strukturen und Leistungsbereiche empfiehlt sich auch eine intersektorale Budgetplanung, um Mittel nach Schwerpunkten und (finanziellen) Notwendigkeiten bedarfsorientiert zur Verfügung zu stellen. Der Budgetvollzug sollte anhand output-orientier-

ter Systeme mit entsprechenden Autonomien und Anreizen erfolgen und Einkäufe und Beschaffungen effizient und im Rahmen von Prioritäten abgewickelt werden. Das Budgetmonitoring schließlich erfordert gute Rechnungswesensysteme, um die erbrachten Dienstleistun-

gen und angeschafften Materialien sowie ihren Einsatz systematisch und vollständig abbilden zu können. So kann die Finanzberichterstattung als Basis für die nächste Budgetplanungsperiode dienen.

DJA 2020/18

In Kürze

Zusammenfassung

Die COVID-19-Krise ist zunächst eine große Herausforderung für das öffentliche Gesundheitswesen mit Folgeeffekten für alle gesellschaftlichen Bereiche, in besonderer Intensität aber für die Wirtschaft und die öffentlichen Finanzen. Good Practices im Budgetwesen und der öffentlichen Haushaltsverrechnung können einen Beitrag leisten, möglichst effizient und unbeschadet diese Krisen zu bewältigen. Der Finanzberichterstattung kommt dabei eine zentrale Rolle zu, da sie nicht nur als unterjähriger Informationslieferant über die Wirksamkeit und Nutzung gesetzter Maßnahmen berichten kann und bestehende Ressourcen und künftige Belastungen transparent macht, sondern auch als fundierte Basis für den öffentlichen Diskurs wichtige Impulse liefern kann.

1

4