



STANDPUNKT

von Dr. Evelyn Teitler-Feinberg und Prof. Dr. Daniel Zöbeli



DIE AUTOREN

Dr. Evelyn Teitler-Feinberg
Teitler Consulting,
Accounting + Communication



Prof. Dr. Daniel Zöbeli
Institut für Management und
Innovation (IMI) an der
Fernfachhochschule Schweiz
(FFHS)

Unter dem alten Recht waren Nonprofit-Organisationen grundsätzlich nicht verpflichtet, einen aussagekräftigen Abschluss zu erstellen. In der Regel genügte bereits die Einhaltung der rudimentären allgemeinen Buchführungsvorschriften des alten Obligationenrechts, und die etwas weitergehenden aktienrechtlichen Buchführungsvorschriften galten bloss für Stiftungen mit einem kaufmännischen Gewerbe. Mit einem FER-21-Abschluss nach True & Fair View übertraf man die gesetzlich geforderte Transparenz bisher in den allermeisten Punkten. Nicht so nach dem neuen, rechtsformunabhängigen Rechnungslegungsrecht (kurz: RLR) – dies zumindest auf den ersten Blick: Art. 962 Abs. 1 Ziff. 3 OR verlangt von jenen Organisationen, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, «zusätzlich» zum handelsrechtlichen Abschluss die Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (Swiss GAAP FER, IFRS oder US GAAP). Bedeutet dies nun im Umkehrschluss, dass sämtliche FER-21-Anwender – auch solche, die nicht ordentlich zu prüfen sind – zwingend eine zweite Jahresrechnung zu

erstellen haben, um die Erfordernisse des nun viel detaillierteren Rechts zu erfüllen? Vorab zur Beruhigung: Ein analytischer Vergleich der beiden Regelwerke zeigt, dass zwei unterschiedliche Abschlüsse weder aus wirtschaftlicher noch aus rechtlicher Sicht nötig ist. Erleichternd kommt dazu, dass sowohl Stiftungen (Art. 83a ZGB) wie Vereine (Art. 69a ZGB) die neuen OR-Bestimmungen lediglich «sinn-gemäss» anzuwenden haben. So stellt sich für Zewo-Gütesiegelträger die Frage, inwiefern der bisherige FER-21-Abschluss zu ergänzen ist, damit er künftig auch dem neuen RLR genügt. Die folgenden Ausführungen zeigen, was bei

«Ein analytischer Vergleich der beiden Regelwerke zeigt, dass zwei unterschiedliche Abschlüsse weder aus wirtschaftlicher noch aus rechtlicher Sicht nötig sind.»

den einzelnen Teilen der Jahresrechnung zu unternehmen ist, dass ein und derselbe Abschluss sowohl als OR- wie auch FER-21-konform testiert werden kann.

Punkt Transparenz ist Swiss GAAP FER auch dem neuen Rechnungslegungsrecht weiterhin überlegen, selbst wenn die meisten Zewo-Gütesiegelträger aufgrund ihrer

Grösse bloss die Kern-FER anzuwenden haben. So sorgt FER 21 beispielsweise dafür, dass im Anhang auch jene Informationen offenzulegen sind, die vorab für Spender und andere Geldgeber interessant sind (z.B. Ad-

ministrationskosten, Fundraising-Aufwendungen, Entschädigungen der obersten Leitungsorgane, Transaktionen mit Nahestehenden). Zudem wird in der **Kapitalveränderungsrechnung** über die Art und die adäquate Verwendung der zweckgebundenen Mittel berichtet – dies in optimaler Ergänzung zum Transparenzgebot von Art. 958c OR. Umgekehrt hat die betreffende Organisation im **Anhang** darauf zu achten, dass alle von Art. 959c Abs. 2 OR zusätzlich verlangten, bei NPO aber unüblichen Angaben bereits im FER-21-Abschluss vorhanden sind (eigene Anteile, Mitarbeiteroptionen), soweit diese für die NPO relevant sind. Bei den wenigen NPO mit ordentlicher Revisionspflicht kämen dann noch die Offenlegungen bezüglich der Honorare an die Revisionsstelle sowie die Gruppenbildung bei den langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten hinzu (Art. 961a OR).

Vordergründig die grössten Differenzen bestehen in der Bilanz, und zwar bei den Passiven: FER 21 statuiert zwei NPO-spezifische Kapitalkategorien, die im neuen Rechnungslegungsrecht so nicht genannt sind. Während über das «Organisationskapital» im Rahmen des allgemeinen Organisationszwecks frei verfügt werden kann, unterliegt das «Fondskapital» einer spezifischen, i.d.R. durch Dritte definierten Zweckbindung. Art. 959 Abs. 7 OR lässt diese Besonderheit insofern zu, als das Eigenkapital entsprechend der Rechtsform zu gliedern ist.

Nur wenige Probleme gibt es bei der Betriebsrechnung, denn die Gliederungsvorschriften von FER 3 widersprechen den obligationenrechtlichen Bestimmungen nicht. Dies unter der Voraussetzung, dass nicht vom Wahlrecht in FER 21 Gebrauch gemacht wird und für die einzelnen Positionen selbstdefinierte bzw. unübliche Bezeichnungen verwendet werden. Achtung: Eine reine Cashrechnung nach FER 21/3 wird für die meisten Zewo-Gütesiegelträger aufgrund der Restriktionen von Art. 957 Abs. 2 OR nicht mehr zulässig sein! Einzig kleine Vereine, die nicht

zum Eintrag ins Handelsregister verpflichtet sind, können von diesem Wahlrecht noch Gebrauch machen. Demgegenüber widerspricht die Integration von Fondsbewegungen in die Betriebsrechnung dem RLR nicht, solange der Jahresgewinn vor Zuweisungen separat ausgewiesen wird.

Einen Überblick über die wichtigsten Aspekte, die in Bezug auf das neue Rechnungslegungsrecht zu beachten sind, findet sich in *Abbildung 1*.

Abschliessend darf festgehalten werden, dass die NPO, die unter dem Zewo-Gütesiegel Rechnung legen, sich nicht vor grossen neuen Hürden zu fürchten brauchen. Auch aus wirtschaftlicher Optik ergäbe eine FER-Jahresrechnung, die nicht im Einklang mit dem handelsrechtlichen Abschluss steht, bei gemeinnützigen NPO keinen Sinn, solange diese steuerbefreit sind. Dies unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sogar die Vorsorgeeinrichtungen gemäss der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge nur einen Abschluss zu erstellen haben, nämlich denjenigen nach Swiss GAAP FER 26 (vgl. Art. 47 BVV2).

Unter der Beachtung der folgenden Aspekte ist es für steuerbefreite NPO grundsätzlich möglich, die identische Jahresrechnung einmal als FER- und das zweite Mal als OR-konform zu bezeichnen. Konkret beinhaltet das:

- Eine True & Fair View ist auch in der handelsrechtlichen Jahresrechnung umzusetzen.
- Eine blosse Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, welche für kleinere NPO gemäss FER 21/3 als Wahlrecht noch zulässig ist, widerspricht dem neuen Rechnungslegungsrecht, sofern die Organisation verpflichtet ist, sich im Handelsregister eintragen zu lassen. Deshalb müssen jetzt alle NPO, die zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet sind, ihre Aufwendungen und Erträge periodengerecht abgrenzen.
- Die Eigenkapitalgliederung gemäss FER 21 widerspricht der OR-Gliederung nicht. Organisations- wie Fondskapital sind nach dem Gesetz grundsätzlich als Eigenkapital zu betrachten.
- Eine Bewertung nach FER bedeutet keinen Widerspruch zur Bewertung nach OR, dabei ist jedoch das Folgende zu beachten:
 - Falls kein aktueller Wert für Wertschriften des Umlaufvermögens vorhanden ist, gilt das Anschaffungskostenprinzip (vgl. FER 2/7, Satz 2).
 - Renditeliegenschaften sind mit Vorteil zu Anschaffungswerten einzusetzen, um Vereinbarkeit mit dem handelsrechtlichen Abschluss sicherzustellen.
- Es ist zu prüfen, ob der FER-21-Anhang sämtliche vom neuen Rechnungslegungsrecht zusätzlich verlangte Offenlegungen enthält.
- Falls das OR eine Konzernrechnung fordert, dann sind ausnahmslos alle Tochtergesellschaften zu konsolidieren, also auch solche, die eine völlig andere Tätigkeit ausüben. Deshalb sollte die entsprechende Exit-Klausel, die FER 21/10 vorsieht, auch im FER-Abschluss nicht beansprucht werden.

Abbildung 1: Aspekte des neuen Rechnungslegungsrechts, die im FER-21-Abschluss besonders zu beachten sind

Interessierte können den gesamten Artikel, der unter dem Titel **«Droht den Nonprofit Organisationen ein dualer Abschluss? Kompatibilität von Swiss GAAP FER 21 und Kern-FER mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht»** im Februar 2014 von den gleichen Autoren im «Schweizer Treuhänder» erschienen ist, unter folgendem Link online beziehen: https://www.ffhs.ch/data/Ressourcen/1392710043-Teitler_Zoebeli.pdf