

EVELYN TEITLER-
FEINBERG

DANIEL ZÖBELI

THORSTEN KLEIBOLD

RENÉ BUCHMANN

NACHGEHAKT: DUALE RECHNUNGSLEGUNG BEI NONPROFIT-ORGANISATIONEN?

Interview von Lorenz Lipp mit Teitler-Feinberg/Zöbeli sowie Kleibold/Buchmann*

«Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss?» haben Evelyn Teitler-Feinberg und Daniel Zöbeli in ihrem Artikel (ST 2014/1–2, S. 18 ff.) gefragt. Im Nachgang dieses Artikels sind Fragen zur Notwendigkeit eines Abschlusses nach Handelsrecht für Nonprofit-Organisationen (NPOs), die freiwillig einen Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 erstellen, aufgetaucht.

Wir haben einerseits bei den Autoren, andererseits bei den Zuständigen der Treuhand-Kammer (Thorsten Kleibold, Ressortleiter Facharbeit, und René Buchmann, Präsident Fachbereich Rechnungslegung) nachgehakt und sie gebeten, ihre Sicht darzulegen. Wie so oft zeigt es sich, dass je tiefer man in die Materie einsteigt, sich umso mehr Fragen stellen. Angesichts der anstehenden Umsetzung können solche konkreten Fragestellungen einen guten Anlass darstellen, sich selbst vertieft mit der neuen Rechnungslegung auseinanderzusetzen.

Lorenz Lipp: Viele NPOs erstellen ihre Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21. Wo sehen Sie die wichtigsten Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts für diese Nonprofit-Organisationen?

Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli: Gerne würden wir einleitend Folgendes festhalten: Wir betrachten hier jene NPOs, die Kern-FER sowie FER 21 anwenden. Diese tun dies aus Transparenzgründen entweder freiwillig oder sie sind aufgrund eines Gütesiegels (z. B. Zewo, Schweizerische Evangelische Allianz) oder Vorgaben staatlicher Leistungsfinanzierer (z. B. bei Heimen und Werkstätten) dazu verpflichtet. Entsprechend ihrer Grösse unterliegen die allermeisten Hilfswerke nicht Art. 962 des *Obligationenrechts* (OR) und damit keiner Pflicht, zusätzlich zur OR-Jahresrechnung einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zu erstellen. Die

Betonung dieser Ausgangslage ist für unsere Argumentation zentral. Darüber hinaus verstehen wir unter einem dualen Abschluss das Erstellen einer OR-Jahresrechnung sowie eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard (hier: Kern-FER und FER 21) – in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Botschaft zum Rechnungslegungsrecht (Botschaft vom 21. 12. 2007).

Nun zu Ihrer Frage, Herr Lipp: Das revidierte *Rechnungslegungsrecht* (kurz: RLR) ist rechtsformneutral, und die neuen Vorschriften gelten somit neu auch für Stiftungen und Vereine. Die Auswirkungen des neuen Rechts auf FER-anwendende NPOs werden aber dadurch entschärft, dass die neuen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung für Vereine und Stiftungen gemäss Art. 69 a des *Zivilgesetzbuchs* (ZGB) bzw. 83 a ZGB explizit bloss «*sinngemäss*» gelten. Formell verlangt das RLR, dass der Abschluss nach einem anerkannten Standard ein zusätzlicher sei. Deshalb hat auch ein freiwilliger FER-21-Abschluss die handelsrechtlichen Vorgaben stets zu erfüllen, wobei, wie erwähnt, auf die sinngemässe Anwendung geachtet werden muss. In unserem Beitrag wollten wir zeigen, dass die Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts auf eine FER-anwendende NPO i. d. R. gering sind, und zwar aus drei Gründen: (1) FER 3 hat für das RLR in Darstellungs- und Gliederungsfragen mit der nötigen Flexibilität Pate gestanden, (2) beobachtbare Marktpreise stellen im neuen Recht



EVELYN TEITLER-FEINBERG,
DR.OEC. PUBL., MITHERAUS-
GEBERIN DER IRZ ZEIT-
SCHRIFT FÜR INTERNATIO-
NALE RECHNUNGSLEGUNG,
TEITLER CONSULTING,
ACCOUNTING +
COMMUNICATION, ZÜRICH,
CONSULTING@TEITLER.CH



DANIEL ZÖBELI,
PROF.DR.RER.POL.,
LEITER DES INSTITUTS
FÜR MANAGEMENT &
INNOVATION (IMI),
FERNFACHHOCHSCHULE
SCHWEIZ (FFHS),
DANIEL.ZOEBELI@FFHS.CH

keinen Zwang dar und (3) bei Vereinen und Stiftungen entfallen die AG-spezifischen Offenlegungspflichten.

Thorsten Kleibold/René Buchmann: Das neue Rechnungslegungsrecht ist rechtsformneutral. Es gilt im Grundsatz für sämtliche gewinnorientierten Unternehmen genauso wie für die NPOs, unabhängig von der gewählten Rechtsform. Die NPOs werden daher mit dem Abschluss auf Ende 2015 die neuen Vorschriften des Rechnungslegungsrechts wie Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien sowie die Mindestgliederungen usw. anwenden müssen. Der gesetzliche Wortlaut im ZGB, wonach die neuen Bestimmungen zur Rechnungslegung von Vereinen und Stiftungen «sinngemäss» anzuwenden sind, sollte u. E. nicht im Sinne eines «anything goes» fehlinterpretiert werden. Die gesetzliche Regelung ist nicht Einladung an Vereine und Stiftungen, die Vorschriften bei Nichtgefallen zu missachten, sondern ist nach unserem Verständnis als gesetzgeberische Aufforderung zu betrachten, diese Vorschriften – wenn anwendbar – entsprechend zu beachten.

Daher sind auch die betroffenen NPOs gut beraten, sich bereits im Laufe vom 2014 die Frage zu stellen, ob ihre bisherige Rechnungslegung konform mit den neuen Bestimmungen ist oder ob sich in Teilbereichen Anpassungsbedarf ergibt. Die Treuhand-Kammer unterstützt die Anwender und Berufsangehörigen bei Auslegungsfragen durch diverse Q&A (auch zu diesem Thema) und den im Sommer erscheinenden HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung».

Für welche NPOs ist Art. 962 OR relevant (Erstellung eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard der Rechnungslegung)?

Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli: Ausgehend von Art. 962 OR sind bloss jene Stiftungen, die infolge der Grössenkriterien von Art. 727 OR der ordentlichen Revision unterliegen, zusätzlich zu einem Abschluss nach einem anerkannten Standard verpflichtet. Das betrifft insbesondere eine Handvoll grosse, national bekannte Hilfswerke. Ebenso können qualifizierte Minderheiten einen Verein hierzu auffordern (mind. 20% der Mitglieder). Alle anderen NPOs sind aus rechtlicher Sicht grundsätzlich von einem dualen Abschluss befreit.

Als leidenschaftliche Befürworter von Swiss GAAP FER sind wir aber versucht zu sagen: Jede NPO sollte zumindest einen Kern-FER-Abschluss (inkl. FER 21) erstellen. Spender haben einen Anspruch darauf, einen ungehinderten Einblick in die transparente Rechnungslegung der betroffenen

NPO zu erhalten, der sie Mittel im Sinne des gemeinnützigen Zweckes anvertrauen.

Thorsten Kleibold/René Buchmann: Wenn eine Stiftung aufgrund ihrer Grösse (20-40-250) zu einer ordentlichen Revision verpflichtet ist, wird das Erstellen eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für diese zur gesetzlichen Pflicht und ist nicht länger freiwillig. Dies betrifft vor allem die sehr grossen NPOs.

Für Vereine ist die (verpflichtende) Erstellung eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard in Art. 962 Abs. 1 OR nicht vorgeschrieben. Erstellen Vereine auf freiwilliger Basis – etwa auch gemäss Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen – einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard, ist dieser zusätzliche Abschluss nicht von Gesetzes wegen ordentlich zu revidieren.

In Ihrem Artikel im ST 2014/1–2 haben Sie die Unterschiede in der Rechnungslegung zwischen Swiss GAAP FER 21 und den Anforderungen des neuen Rechnungslegungsrechts analysiert. Gibt es im neuen Rechnungslegungsrecht Anforderungen, die nicht Swiss GAAP FER 21 entsprechen oder sogar im Widerspruch zu Swiss GAAP FER 21 stehen? Welche zusätzlichen Angaben sind im handelsrechtlichen Abschluss zu machen, die nicht bereits Swiss GAAP FER 21 verlangen würden?

Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli: Nur auf den ersten Blick problematisch sind jene Vorschriften, die nach dem einen Regelwerk zulässig sind, aber gleichzeitig nach dem anderen Regelwerk verboten sind. Als Beispiel genannt sei die «Betriebsrechnung nach dem Geldfluss», die gemäss FER 21/3 für kleinere NPOs zulässig ist. Das widerspricht jedoch im Grundsatz Art. 958b OR, denn gemäss Abs. 2 ist eine Erfassung nach dem Geldfluss nur dann möglich, wenn die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge CHF 100 000 nicht überschreiten. Ebenso entfällt beim RLR die Option von FER 21/10, Organisationen mit einer völlig anderen Tätigkeit von der Konsolidierung auszuschliessen. Den umgekehrten Fall haben wir bei den stillen Reserven, die handelsrechtlich zwar erlaubt, jedoch mit der von FER geforderten True and Fair View nicht vereinbar sind. Da es sich in den beiden genannten Fällen um Wahlrechte des einen Regelwerks handelt, gibt es keine zwingenden Konflikte, wenn diese im Sinne des Verbots des anderen Regelwerks ausgeübt werden.

Damit kein dualer Abschluss erstellt werden muss, sind im FER-21-Abschluss insbesondere jene Aspekte zu berücksich-



THORSTEN KLEIBOLD,
DR. OEC. HSG,
MITGLIED DER
GESCHÄFTSLEITUNG,
TREUHAND-KAMMER,
ZÜRICH



RENÉ BUCHMANN,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
EXECUTIVE DIRECTOR,
PRÄSIDENT DER
KOMMISSION FÜR
RECHNUNGSLEGUNG DER
TREUHAND-KAMMER,
EY, BASEL

tigen, bei denen das Gesetz weitergeht (z. B. strengere Ansatzpflichten bei Eventualverbindlichkeiten oder zusätzliche Angaben im Anhang, soweit diese für NPOs überhaupt relevant sind). FER 21 wiederum verlangt zusätzlich NPO-spezifische Angaben, die unter OR zwar nicht gefordert, aber im Sinne eines zuverlässigen Bildes für Dritte auch nicht verboten sind (z. B. über Entschädigungen oder Administrationsaufwendungen).

Die weitere Kompatibilität der beiden Regelwerke bezüglich Bewertungsvorschriften (z. B. aktuelle Bewertung, beobachtbare Marktpreise) sowie allfälligen Restatements und

«Auch nach neuem Recht können bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung sowie bei der Korrektur von Fehlern der Vorjahresrechnung die Vorjahreszahlen berichtigt werden.»

dem Lagebericht für grössere Unternehmen ist u. E. gegeben und kann unproblematisch umgesetzt werden. Bei Wertschriften des Umlaufvermögens weist FER 2/7 explizit darauf hin, dass dafür nur dann aktuelle Werte einzusetzen sind, falls solche überhaupt existieren – ansonsten gilt das Anschaffungswertprinzip. FER 27/5, das nicht zur Kern-FER gehört, fordert zwar grundsätzlich die aktuelle Bewertung für Derivate ohne Absicherungszweck, wobei das FER-Rahmenkonzept/15 hier stark relativiert, da sich der entsprechende *Vermögenswert* «verlässlich ermitteln» lassen muss. Dies ist bei aktueller Bewertung jedoch gesetzlich nur dann möglich, wenn «ein anderer beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt» (Art. 960b Abs. 1 OR) vorliegt. Ganz abgesehen davon wird kaum je eine NPO im Derivatehandel involviert sein, das würde wohl die betreffende Stiftungsaufsicht monieren.

Noch kurz zum Restatement gemäss FER-Rahmenkonzept/30, das im RLR nicht explizit erwähnt wird: Auch nach neuem Recht können bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung sowie bei der Korrektur von Fehlern der Vorjahresrechnung die Vorjahreszahlen berichtigt werden, denn RLR spricht diesbezüglich von «entsprechenden Werten des Vorjahres» (Art. 958d Abs. 2 OR). Mit einem Restatement nach RLR ist im Sinne des «zuverlässigen Urteils für Dritte» nach Art. 958 Abs. 1 OR auch im handelsrechtlichen Abschluss eine Anpassung angezeigt. Beharrt eine Organisation auf einer anderen Auslegung, dann wirkt sich die Differenz der Vorjahreszahlen nur in einem einzigen Abschluss aus (z. B. neue Regeln für die Umsatzerfassung).

Bei ihrer Analyse (ST 2014/1–2) kommen Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli zum Schluss, dass die Unterschiede zwischen einem Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 und dem neuen Rechnungslegungsrecht nur gering sind. Teilen Sie diese Ansicht?

Thorsten Kleibold/René Buchmann: Es gibt sicher zahlreiche Gemeinsamkeiten. In einfachen – d. h. in der Regel kleinen – Verhältnissen können die Mindestanforderungen wohl in vielen Fällen in einem Abschluss kombiniert werden. Praktische Probleme für einen Abschluss, welcher zugleich die Ansprüche von Swiss GAAP FER und die Anforderungen des OR-Rechnungslegungsrechts erfüllt, bestehen vor allem im Bereich der erstmaligen Anwendung von neuen Bestimmungen, bei der Behandlung von Fehlern und bei Bewertungsvorschriften. Hier kann es vorkommen, dass die Swiss GAAP FER und das OR-Rechnungslegungsrecht zwingend unterschiedliche Behandlungen vorschreiben. So müssen beispielsweise nach Swiss GAAP FER Wertschriften des Umlaufvermögens und derivative Finanzinstrumente ohne Absicherungszweck zu aktuellen Werten bilanziert werden, was nach OR nur möglich ist, wenn solche Aktiven einen Börsenkurs oder einen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt aufweisen.

Ferner werden gemäss Swiss GAAP FER Fehler in früheren Perioden im Rahmen eines Restatements rückwirkend korrigiert, und bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung wird ebenfalls rückwirkend die Vorjahresrechnung angepasst. Diese Vorgehensweise ist im OR nur schwer vorstellbar, u. E. sogar undenkbar. Hier erfolgt in der OR-Jahresrechnung stets eine Korrektur bzw. Anpassung in laufender Rechnung. Dann ist ein einziger Abschluss auf einmal nicht mehr möglich und es müsste für die entsprechenden Jahre ein zweiter Abschluss erstellt werden. Diese Konsequenz ergibt sich aus dem konzeptionellen Unterschied, wonach Swiss GAAP FER ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln sucht, während bei der OR-Jahresrechnung rechtliche Aspekte wie Kapital- und Gläubigerschutz, Massgeblichkeit sowie Gewinnausschüttung im Vordergrund stehen.

Bei Ihrer Analyse der Anforderungen des neuen Rechnungslegungsrechts und von Swiss GAAP FER 21 stellen Sie fest, dass die Unterschiede gering sind. Braucht es dann noch zwei Abschlüsse bzw. Testate oder könnte man nicht gleich auf einen der beiden verzichten, wie es die Botschaft des Bundesrats ursprünglich vorsah? Inwieweit spielen steuerliche Gesichtspunkte eine Rolle? – NPOs sind i. d. R. steuerbefreit und haben keine stillen Reserven, wenn sie Swiss GAAP FER anwenden.

Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli: Um den formellen Anforderungen des neuen Rechts zu genügen, brauchen FER-21-Anwender grundsätzlich keinen zusätzlichen Abschluss zu erstellen. In unserem Beitrag haben wir aufgezeigt, dass bei NPOs i. d. R. nur wenige Ergänzungen nötig sind, um die handelsrechtlichen Erfordernisse einzuhalten, damit ein doppeltes Testat möglich ist. Dies ist v. a. dadurch bedingt, dass viele vom neuen Recht verlangte Angaben im Anhang sowie einige Bewertungs- und Gliederungsvorschriften für NPOs praktisch nicht von Bedeutung sind. Da gemeinnützige Organisationen zudem steuerbefreit sind und die handelsrechtliche Massgeblichkeit dort nicht greift, wäre ein zusätzlicher obligationenrechtlicher Abschluss

dann sinnlos, wenn alle nötigen handelsrechtlichen Ergänzungen bereits im FER-Abschluss enthalten sind. Ansonsten käme es zu einer Ungleichbehandlung von gemeinnützigen Stiftungen und Vorsorgeeinrichtungen, die regional oftmals der gleichen Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehen: Bei Pensionskassen reicht der FER-26-Abschluss gemäss Art. 47 BVV2 gleichermaßen, wenn die «Artikel 957–964 des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung» eingehalten werden. Als pragmatische Lösung schlagen wir vor, den FER-21-Abschluss gleichzeitig dann als RLR-konform zu testen, wenn sämtliche zwingenden Vorschriften des OR eingehalten werden. In welcher Form die Testierung im Detail zu geschehen hat, hat allerdings die Treuhand-Kammer zu klären.

Anschlussfrage: Erwartet der Anwender von Swiss GAAP FER 21 nicht, dass er mit der korrekten Anwendung des Standards auch die gesetzlichen Mindestvorschriften erfüllt? Sehen Sie allenfalls Anpassungsbedarf bei Swiss GAAP FER 21 – z. B. in den Bezeichnungen, Gliederungsvorschriften, Ausweispflichten? Gibt es diesbezügliche Erwartungen bzw. Pläne seitens der Anwender, Nutzer, Standardsetzer?

Evelyn Teitler-Feinberg/Daniel Zöbeli: Solange in Swiss GAAP FER zusätzlich keine zwingenden Vorschriften aufgenommen werden, die dem neuen Rechnungslegungsrecht widersprechen, sehen wir keine Probleme. Werden demgegenüber die nötigen Ergänzungen im FER-21-Abschluss nicht vorgenommen, so hat der Prüfer künftig darauf hinzuweisen.

Ganz abgesehen von der rechtlichen Würdigung: Eine Pflicht zur zusätzlichen Erstellung eines separaten handelsrechtlichen Abschlusses würde von den FER-21-anwendenden NPOs schlicht nicht verstanden. Wer sollte denn Adressat der weiteren Rechnung sein, wenn nicht die Steuerbehörde? Zudem würde die gleichzeitige Veröffentlichung zweier Abschlüsse bei den typischen Abschlussadressaten (Spender, Gönner, Mitglieder, Vorstände) für Verwirrung und bei der NPO sicher zu höheren administrativen Kosten führen.

Braucht es dann noch zwei Abschlüsse bzw. Testate oder könnte man nicht gleich auf einen der beiden verzichten – wie es die Botschaft des Bundesrats ursprünglich vorsah? Inwieweit spielen steuerliche Gesichtspunkte eine Rolle? NPOs sind i. d. R. steuerbefreit und haben keine stillen Reserven, wenn sie Swiss GAAP FER anwenden.

Thorsten Kleibold/René Buchmann: Zunächst sei noch einmal an die Entstehung des neuen Rechnungslegungsrechts erinnert. Die Botschaft bzw. der ursprüngliche Gesetzesentwurf waren sehr mutig. Dort sollte ein gänzlicher Verzicht auf eine OR-Jahresrechnung möglich sein. Der Abschluss nach Standard wäre sodann relevant geworden für sämtliche Rechtsfolgen, die sich aus der Bilanzierung ergeben können (u. a. Massgeblichkeit, Ausschüttung, Bilanzdeponierung). Die parlamentarischen Beratungen haben jedoch gezeigt, dass gegen diesen Vorschlag grosse Bedenken bestanden. Das Parlament hat die weitgehende Öffnung des Handelsrechts für eine Bilanzierung nach anerkanntem Standard zurückgewiesen. Zu stark waren die Befürchtungen,

dass eine Anwendung anerkannter Standards zu einer zu optimistischen Bilanzierung wie auch zu einer Erhöhung der Ausschüttungsmasse führen und den Gläubigerschutz damit aushöhlen würde.

Es ist aber durchaus denkbar – wie bereits ausgeführt –, dass für einzelne Jahre beide Abschlüsse zusammengefasst werden können. Über die Risiken, dass dies auf einmal nicht

«Es ist denkbar, dass für einzelne Jahre beide Abschlüsse zusammengefasst werden können.»

mehr möglich sein könnte, haben wir bereits gesprochen. Nach Art. 962 OR geht offenbar auch der Gesetzgeber davon aus, dass ein Swiss-GAAP-FER-Abschluss zusätzlich zum handelsrechtlichen Abschluss zu erstellen ist. Das steuerliche Element dürfte aufgrund ihrer Steuerbefreiung für eine NPO eher weniger relevant sein. Allenfalls müsste eine NPO noch abwägen, wie andere Anspruchsgruppen wie Spender oder Aufsichtsbehörden mit gegebenenfalls wechselnden Rechnungslegungsstandards umgehen.

Gilt es für den Prüfer Unterschiede bei der Prüfung und Berichterstattung der beiden Abschlüsse zu beachten? Wo gibt es Synergieeffekte bei der Prüfung?

Thorsten Kleibold/René Buchmann: Synergien dürfte es vor allem bei der Prüfung des eigentlichen «Zahlenmaterials» geben, welches die Grundlage für beide Abschlüsse darstellt. Die Prüfung der Bewertung einzelner Positionen sowie der Anhangangaben dürfte aufgrund abweichender Vorschriften der beiden Standards im Einzelfall separat vorgenommen werden müssen. Die Berichterstattung ist unter beiden Standards ähnlich. Einmal bestätigt der Prüfer, dass die gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen eingehalten sind, das andere Mal, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den Swiss GAAP FER ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Insoweit ist die Frage der Möglichkeit eines Abschlusses, der sowohl die OR als auch die FER-Bestimmungen erfüllt, weniger eine Herausforderung für den Prüfer als vielmehr ein Risiko für den Ersteller: Wie dargestellt, könnte die Bilanzierung auseinanderlaufen und der Ersteller in eine Sackgasse geraten. Für eine – über mehrere Perioden hinweg – konsistente Finanzberichterstattung an den Abschlussadressaten ist deshalb aus unserer Sicht von einer Kombination der Jahresrechnung nach OR mit einem vom Gesetz verlangten Abschluss nach anerkanntem Standard (Swiss GAAP FER) abzuraten. ■

*Das Interview wurde schriftlich geführt.