



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Ausgewählte Fragen und Antworten
zu Rechnungslegung und Prüfung von
Jahresrechnungen nach Swiss GAAP FER 21
bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

Datum der ersten Veröffentlichung: 12. Dezember 2016



Vorwort

Die Stiftung Zewo sorgt für Transparenz bei Spenden sammelnden Organisationen und fördert das Vertrauen der Gesellschaft in die gemeinnützige Tätigkeit. Sie setzt sich dafür ein, dass Spendengelder zweckbestimmt, wirksam und wirtschaftlich eingesetzt werden. Hilfswerke, die sich von der Zewo zertifizieren lassen und die entsprechenden Anforderungen erfüllen, erhalten das Zewo-Gütesiegel. Eine transparente Rechnungslegung und die Prüfung der Jahresrechnung durch eine unabhängige Revisionsstelle sind dabei zentrale Elemente.

Die Anforderungen umfassen:

- Swiss GAAP FER, insbesondere Swiss GAAP FER 21 (überarbeitet: 2014, in Kraft gesetzt: 1. Januar 2016);
- Die 21 [Zewo-Standards](#) (in Kraft gesetzt: 1. Januar 2016).

In allen nach dem 1. Januar 2017 eröffneten Zertifizierungsverfahren prüft die Zewo Hilfswerke mit Zewo-Gütesiegel oder solche, welche das Gütesiegel neu erlangen wollen, auf die Einhaltung der 21 Zewo-Standards.

Das vorliegende Dokument enthält in diesem Kontext Fragen und Antworten im Zusammenhang mit der Erstellung und Prüfung der Jahresrechnung sowie der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen mit Zewo-Gütesiegel.

Dieses Dokument stellt eine Arbeitshilfe dar. Die hier gemachten Aussagen entsprechen dem Meinungsstand der Stiftung Zewo und von EXPERTsuisse zum Zeitpunkt der Publikation dieses Dokumentes. Die vorliegenden Antworten sind genereller Natur und nicht ohne weiteres auf die konkreten Umstände einer bestimmten Organisation anwendbar.

Inhalt

1. Allgemeine Bestimmungen betreffend Rechnungslegung und Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel.....	5
1.1 Nach welchen Rechnungslegungsnormen haben Organisationen mit Zewo-Gütesiegel ihre Jahresrechnung zu erstellen?	5
1.2 Welche Revisionsart ist bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel verlangt?	5
1.3 Was umfasst der Prüfungsauftrag an die Revisionsstelle von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel?	6
1.4 Ab wann muss das Testat keine Bestätigung zu den «Bestimmungen der Stiftung Zewo» mehr enthalten?	6
1.5 Was ist zu tun, wenn bei der Prüfung der Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 falsche Aussagen festgestellt werden, die nicht zu einer Einschränkung im Testat führen?	6
1.6 Eine Organisation mit Zewo-Gütesiegel, die gesetzlich zu einer eingeschränkten oder keiner Revision verpflichtet ist, wünscht ein positiv formuliertes Prüfungsurteil im Testat. Welche Möglichkeiten gibt es?	7
1.7 Weshalb wird im neuen Testat für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen nicht mehr auf Swiss GAAP FER 21 verwiesen?	7
2. Fragen betreffend die Rechnungslegung von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel.....	8
2.1 Ausweis der zweckgebundenen Zuwendungen im Ertrag (FER 21/13, Zewo- Standard 18.3)	8
2.1.1 Woran erkennt man, dass eine Zuwendung zweckgebunden ist?	8
2.1.2 Was sind Indizien und Kriterien für die Beurteilung der Zweckgebundenheit einer Sammelaktion aus Sicht der angesprochenen Öffentlichkeit?	8
3. Das Bruttoprinzip gilt auch im Zusammenhang mit Aktivitäten zur Beschaffung von Zuwendungen (FER 21/14). Worauf ist besonders zu achten?	9
4. Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital / Gliederung des Organisationskapitals (FER 21/8-10).....	10
4.1 Wie wird das Fondskapital definiert und wie werden zweckgebundene Fonds behandelt?	10
4.2 Wie wird das Organisationskapital definiert und aus welchen Komponenten besteht dieses?	10
4.3 Worin unterscheidet sich das gebundene Kapital vom Fondskapital? Wie wird das gebundene Kapital behandelt?	10
4.4 Wie werden zweckgebundene Mittel in der Betriebsrechnung und der Rechnung über die Veränderung des Kapitals dargestellt?	11
4.5 Kann ein negatives Fondskapital entstehen?	11
4.6 Sonderfall Wertschwankungsreserve: Wie wird die Wertschwankungsreserve behandelt?	12
4.7 Verwendung zweckgebundener Fonds: Wie ist die Verwendung zweckgebundener Fonds zu belegen?	12
4.8 In welchen Fällen sind Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds möglich und wie werden diese behandelt?	12
5. Dualer Abschluss.....	13
5.1 Wie wird das Fondskapital in einem dualen Abschluss, der sowohl den Anforderungen des OR wie denjenigen der Swiss GAAP FER entsprechen soll, dargestellt?	13

5.2	Was ist hinsichtlich der Gliederung der Betriebsrechnung in einem dualen Abschluss zu beachten?	14
5.3	Wie ist die Rechnung über die Veränderung des Kapitals im dualen Abschluss darzustellen?....	15
5.4	Wie erfolgt die Darstellung des Lageberichts und Leistungsberichts im dualen Abschluss im Geschäftsbericht?	15
6.	Ausweis der Ergebnisse in der Betriebsrechnung (FER 21/11-12).....	16
6.1	Welche Ergebnis-Totale existieren in der Betriebsrechnung nach Swiss GAAP FER 21? Wie werden diese in der Jahresrechnung ausgewiesen?	16
6.2	Kann die Veränderung des Fondskapitals netto in der Betriebsrechnung ausgewiesen werden? 16	
6.3	Inwiefern haben die Ergebnisse der Betriebsrechnung mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinzustimmen?	16
7.	Vergütungen.....	17
7.1	Wie sind die Vergütungen an das oberste Leitungsorgan (Vorstand, Stiftungsrat) der Organisation offen zu legen?.....	17
7.2	Wie sind die Vergütungen an die Geschäftsleitung der Organisation offen zu legen?.....	17
8.	Transaktionen mit Nahestehenden (FER 21/25, Zewo-Standard 5.6).....	18
8.1	Was wird unter Swiss GAAP FER 21 als Nahestehende verstanden?	18
8.2	Wie müssen Transaktionen mit nahe stehenden Personen offengelegt werden?	18
9.	Administrativer Aufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand.....	19
9.1	Welche Vorgaben zum Ausweis des administrativen Aufwands und des Fundraisingaufwands gibt es in Swiss GAAP FER?.....	19
9.2	Müssen Organisationen mit Zewo-Gütesiegel den administrativen und den Fundraisingaufwand/Werbeaufwand nach einer einheitlichen Methode ausweisen?.....	19
10.	Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER	20
10.1	Wie ist die Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER geregelt?	20
10.2	Sind auch Zweckorganisationen zu konsolidieren?	20
10.3	Bestehen zwischen Swiss GAAP FER und dem Obligationenrecht Unterschiede betreffend die Pflicht zur Konzernrechnungslegung?.....	21
10.4	Woraus besteht eine konsolidierte Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21?	21
10.5	Welche Fachempfehlungen sind im Zusammenhang mit der konsolidierten Jahresrechnung zu beachten?	21
	Anhang	23
	Musterberichte für Jahresrechnungen von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER.....	23
1.	Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Eingeschränkte Revision nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER):.....	23
2.	Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Prüferische Durchsicht / Review nach Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 :	25
3.	Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Ordentliche Revision nach Schweizer Prüfungsstandards (PS) - Berichterstattung gemäss PS 701:.....	27
4.	Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Freiwillige Revision nach Schweizer Prüfungsstandards (PS) - Berichterstattung gemäss PS 700:.....	29

1. Allgemeine Bestimmungen betreffend Rechnungslegung und Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

1.1 Nach welchen Rechnungslegungsnormen haben Organisationen mit Zewo-Gütesiegel ihre Jahresrechnung zu erstellen?

Organisationen mit Zewo-Gütesiegel erstellen ihre Jahresrechnung nach dem Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER und wenden Swiss GAAP FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige Non-Profit-Organisationen an.

Der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand sowie der administrative Aufwand sind nach der von der Zewo veröffentlichten Methode zu berechnen und auszuweisen (vgl. Zewo-Standard 13.3 und Frage 9.2).

Die entrichteten Gesamtvergütungen an die Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie an die Mitglieder der Geschäftsleitung sind gemäss den Bestimmungen von Swiss GAAP FER 21 im Anhang der Jahresrechnung je summarisch offenzulegen (vgl. FER 21/24 und Zewo-Standard 8.6).

Darüber hinaus sind gemäss Zewo-Standard 8 Vergütungen an die Präsidentin oder den Präsidenten der Organisation zusätzlich gesondert auszuweisen (vgl. Zewo-Standard 8.7 und Frage 7.1).

Ferner müssen gegenüber der Zewo die individuellen Vergütungen an die Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie die Vergütungen an den Geschäftsleiter oder die Geschäftsleiterin einzeln offen gelegt werden (vgl. Zewo-Standard 8.9).

1.2 Welche Revisionsart ist bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel verlangt?

Ist die Organisation (Stiftung, Verein) gesetzlich zu einer Revision der Jahresrechnung verpflichtet, erfolgt diese gemäss den gesetzlichen Bestimmungen mittels eingeschränkter oder ordentlicher Revision (Art. 69b ZGB, Art. 83b ZGB).

Bei Organisationen, die gesetzlich zu keiner Revision verpflichtet sind, namentlich bei kleineren Vereinen (Art. 69b Abs. 4 ZGB), hat gem. Zewo-Standard 14 mindestens eine Review (prüferische Durchsicht) der Jahresrechnung gemäss dem Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 von EXPERTsuisse zu erfolgen (vgl. Berichtsbeispiel 2 im Anhang).

Sofern die Statuten oder ein Beschluss des obersten Organs eine eingeschränkte (vgl. Berichtsbeispiel 1 im Anhang) oder ordentliche (vgl. Berichtsbeispiel 3 im Anhang) Revision verlangen, ist diese jeweils gemäss den gesetzlichen Vorgaben durchzuführen.

Die Revision bzw. die Review erfolgt gemäss den entsprechenden Standards von EXPERTsuisse (Schweizer Prüfungsstandards (PS) für die ordentliche Revision oder

freiwillige Abschlussprüfung, Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER), Review nach PS 910). Darüber hinaus sind die Standes- und Berufsregeln von EXPERTsuisse zu beachten.

1.3 Was umfasst der Prüfungsauftrag an die Revisionsstelle von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel?

Aufgabe der Revisionsstelle ist es, zu prüfen und zu beurteilen, ob die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen neben den gesetzlichen und allfälligen statutarischen Bestimmungen den Rechnungslegungsstandards von Swiss GAAP FER entspricht. Im Rahmen der Prüfung ist auch zu beurteilen, ob der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand im Wesentlichen nach der von der Zewo veröffentlichten Methode ausgewiesen wird (vgl. Zewo-Standard 13.3) und ob die Offenlegung der Vergütungen gemäss den Zewo-Standards (vgl. Zewo-Standard 8) erfolgt.

1.4 Ab wann muss das Testat keine Bestätigung zu den «Bestimmungen der Stiftung Zewo» mehr enthalten?

Eine separate Prüfungsbestätigung der im Reglement zum Zewo-Gütesiegel vom Mai 2013 festgehaltenen Bestimmungen ist ab Inkraftsetzung der 21 Zewo-Standards nicht mehr vorgesehen, d.h. ab dem 01.01.2016.

Die bisherige Bestätigung betreffend Einhaltung der Ausführungsbestimmungen zu Art. 12 des Reglements über das Zewo-Gütesiegel erfolgte letztmals im Rahmen des Revisionsberichts zur Prüfung der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr endend am oder vor dem 31. Dezember 2015.

1.5 Was ist zu tun, wenn bei der Prüfung der Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 falsche Aussagen festgestellt werden, die nicht zu einer Einschränkung im Testat führen?

Solche falschen Angaben dürfen nicht wesentlich sein, ansonsten sie zu einer Einschränkung oder gar zu einem versagten Prüfungsurteil (ordentliche Revision) resp. zu einer verneinenden Prüfungsaussage (eingeschränkte Revision) führen. Die Revisionsstelle bzw. der beauftragte Abschlussprüfer entscheidet nach pflichtgemäsem Ermessen, ob und in welcher Form solche falschen Angaben in der Jahresrechnung oder auch andere Feststellungen dem obersten Leitungsorgan der Organisation, gegebenenfalls der Geschäftsleitung schriftlich mitzuteilen sind. Dies kann im Rahmen einer ordentlichen Revision im umfassenden Bericht an das oberste Leitungsorgan der Organisation, andernfalls auch mittels eines Schlussbesprechungsprotokolls oder in anderer geeigneter Form (z. B. Management Letter) erfolgen.

1.6 Eine Organisation mit Zewo-Gütesiegel, die gesetzlich zu einer eingeschränkten oder keiner Revision verpflichtet ist, wünscht ein positiv formuliertes Prüfungsurteil im Testat. Welche Möglichkeiten gibt es?

Die Organisation kann zusätzlich zur gesetzlich erforderlichen eingeschränkten Revision oder anstelle einer von der Zewo verlangten Review eine freiwillige Prüfung nach Schweizer Prüfungsstandard in Auftrag geben (Berichterstattung nach PS 700, vgl. Berichtsbeispiel 4 im Anhang).

Möglich ist aber auch, dass bereits die Statuten vorsehen oder das oberste Organ beschliesst, dass an Stelle einer eingeschränkten Revision oder einer Review eine ordentliche Revision nach Art. 727 OR durchzuführen ist. Überdies können die Statuten oder das oberste Organ ergänzend zu den gesetzlichen Bestimmungen weiter gehende Prüfungen vorsehen.

1.7 Weshalb wird im neuen Testat für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen nicht mehr auf Swiss GAAP FER 21 verwiesen?

FER 21 in der Version gültig bis 2015 sah in der Einleitung folgendes vor: "Die Einhaltung der Fachempfehlung sollte geprüft und bestätigt werden." Dieser Passus führte dazu, dass in den Revisionsberichten jeweils explizit Bezug auf die Einhaltung von FER 21 genommen wurde.

FER 21 in der Version ab 2016 enthält keinen entsprechenden Passus mehr dazu. In der Einleitung zu FER 21 heisst es u.a.: "In Ergänzung und in teilweiser Abänderung der übrigen Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Jahresrechnungen von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen die nachstehenden besonderen Empfehlungen. Die Bestimmungen dieser Fachempfehlung (...) gehen denjenigen der übrigen Fachempfehlungen vor." Zudem wird am Ende der Einleitung von FER 21 noch die Einbettung der Empfehlung in das FER-Regelwerk ausgeführt. Kleine NPO haben mindestens das Rahmenkonzept, FER 21 und Kern-FER (Swiss GAAP FER 1 bis 6) einzuhalten, grosse NPO zusätzlich noch die weiteren FER 10 bis 27. Konsolidierungspflichtige Organisationen haben zusätzlich FER 30 anzuwenden.

Organisationen, die FER 21 befolgen, haben dies im Anhang bei den Rechnungslegungsgrundsätzen zum Ausdruck zu bringen (siehe Einleitung Swiss GAAP FER 21).

Vor diesem Hintergrund wird im Prüfungsbericht nicht mehr nur auf FER 21, sondern generell auf Swiss GAAP FER verwiesen.

Der Hinweis im Revisionsbericht, dass in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfungspflicht unterliegen, bleibt jedoch weiterhin bestehen, da dies FER 21/28 weiterhin vorsieht.

2. Fragen betreffend die Rechnungslegung von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

2.1 Ausweis der zweckgebundenen Zuwendungen im Ertrag (FER 21/13, Zewo-Standard 18.3)

2.1.1 Woran erkennt man, dass eine Zuwendung zweckgebunden ist?

Eine Zuwendung ist explizit zweckgebunden, wenn der Spender einen bestimmten Verwendungszweck vorgibt. Dies kann bspw. im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung, im Testament oder durch Angabe eines Verwendungszwecks bei der Überweisung erfolgen.

Eine Zuwendung ist implizit zweckgebunden, wenn der Zuwender von der Organisation um Unterstützung für eine bestimmte Leistung, ein Tätigkeitsgebiet, Projekt etc. gebeten wird und daher davon ausgehen kann bzw. muss, dass seine Zuwendung dafür verwendet wird (FER 21/33). Dies ist in der Regel bei den (meist projektbezogenen) Gesuchen an institutionelle Geldgeber der Fall. Aber auch spezifische themen- oder projektbezogene Sammelaktionen in der breiten Öffentlichkeit (z.B. Spenden-Mailings), die zu kleinen Einzelbeträgen führen, stellen zweckgebundene Zuwendungen dar.

2.1.2 Was sind Indizien und Kriterien für die Beurteilung der Zweckgebundenheit einer Sammelaktion aus Sicht der angesprochenen Öffentlichkeit?

Zewo-Standard 18.3 verlangt: «Will eine Organisation über die gesammelten Spendengelder frei im Rahmen des Organisationszwecks verfügen können, muss dies aus dem Sammlungsauftrag erkennbar sein.»

Als *frei verfügbar* im Rahmen des Organisationszwecks gelten Spendengelder, wenn aus dem Sammlungsauftrag implizit klar hervorgeht oder darin explizit darauf hingewiesen wird, dass die Organisation die Mittel frei verwenden kann. Entscheidend ist dabei der Gesamteindruck, den der Sammlungsauftrag beim typischen Adressaten erweckt. Enthält ein Sammelauftrag lediglich Beispiele für die Spendenverwendung, muss klar hervorgehen, dass mit dem betreffenden Auftrag die gesamte Tätigkeit der Organisation und nicht das als Beispiel aufgeführte Projekt unterstützt wird. Falls dies mit einem expliziten Hinweis auf die freie Verwendung erfolgt, muss dieser klar erkennbar sein.

Spendenaufträge, in denen ausschliesslich ein Themengebiet, ein Programm oder ein Projekt der Organisation beschrieben wird, sind als zweckgebunden zu beurteilen.

3. Das Bruttoprinzip gilt auch im Zusammenhang mit Aktivitäten zur Beschaffung von Zuwendungen (FER 21/14). Worauf ist besonders zu achten?

Das Bruttoprinzip ist hier von besonderer Bedeutung, weil der Aufwand für die Mittelbeschaffung eine wichtige Kennzahl für die Beurteilung von gemeinnützigen Spenden sammelnde Organisationen ist. Es bedeutet, dass sämtliche diesbezügliche Aufwendungen brutto im Betriebsaufwand auszuweisen sind. Eine Verrechnung des Aufwands für (gewisse) Sammelaktionen mit entsprechenden Erträgen ist nicht zulässig.

In der Praxis ist insbesondere in den folgenden Fällen darauf zu achten, dass das Bruttoprinzip eingehalten ist:

- Externe Dienstleister werden für die Durchführung von Sammelaktionen beauftragt. Falls der Dienstleister zusätzlich eine Vorfinanzierung der Kosten übernimmt, sind die vollständigen Kosten für die in der Berichtsperiode durchgeführten Aktionen im Aufwand zu erfassen;
- bei der Veranstaltung von Spendengalas, Charity Events o.ä. durch die Organisation;
- beim Verkauf von Merchandising-Artikeln.

4. Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital / Gliederung des Organisationskapitals (FER 21/8-10)

4.1 Wie wird das Fondskapital definiert und wie werden zweckgebundene Fonds behandelt?

Das Fondskapital besteht aus Mitteln, die aufgrund des Willens externer Zuwender einer spezifischen Zweckbindung unterliegen. Ein zweckgebundener Fonds entsteht entweder aus einer expliziten Bestimmung des Zuwenders oder aus den Umständen der Zuwendung, die eine Zweckbindung durch den Zuwender implizieren (FER 21/33). Solche Gelder stammen zum Beispiel aus Sammelaktionen für einen spezifischen Zweck (Spender) oder entstehen durch Verträge (z.B. Stifter, staatliche Leistungsfinanzierungen).

Der bilanzierte Bestand des Fondskapitals am Ende einer Berichtsperiode zeigt die noch nicht ausgegebenen Gelder, die für einen bestimmten Zweck vereinnahmt wurden. Das Fondskapital stellt nach Swiss GAAP FER 21 insoweit weder Organisations- noch Fremdkapital dar. Die Zweckbestimmung eines Fonds ist durch eine aussagekräftige Bezeichnung offenzulegen. Allenfalls ist diese Zweckbestimmung im Anhang zu erläutern (FER 21/40).

4.2 Wie wird das Organisationskapital definiert und aus welchen Komponenten besteht dieses?

Mittel ohne Verwendungsbeschränkung durch Dritte oder Mittel, bei denen sich die Organisation den Verwendungszweck nach dem Erhalt der Mittel selber auferlegt, sind im Organisationskapital zu erfassen. Das Organisationskapital gliedert sich in Grundkapital (z.B. Genossenschaftskapital, Stiftungskapital), gebundenes Kapital (von der Organisation selbst auferlegter Zweck) und freies Kapital (in der Regel die einbehaltenen Jahresergebnisse).

4.3 Worin unterscheidet sich das gebundene Kapital vom Fondskapital? Wie wird das gebundene Kapital behandelt?

Beim gebundenen Kapital handelt es sich um Mittel, deren Verwendungszweck sich die Organisation selbst auferlegt hat. Es handelt sich nicht um Fondskapital, da die Zweckbestimmung nicht durch einen externen Zuwender definiert wurde. Das gebundene Kapital ist innerhalb des Organisationskapitals gesondert auszuweisen.

Wie beim Fondskapital muss die Zweckbestimmung der Positionen des gebundenen Kapitals durch eine aussagekräftige Bezeichnung offengelegt werden. Allenfalls ist die Zweckbestimmung im Anhang zu erläutern.

4.4 Wie werden zweckgebundene Mittel in der Betriebsrechnung und der Rechnung über die Veränderung des Kapitals dargestellt?

In der Betriebsrechnung sind bei den erhaltenen Zuwendungen die zweckgebundenen Zuwendungen und die freien Zuwendungen zu unterscheiden oder im Anhang gesondert auszuweisen (FER 21/13). Die Veränderung des Fondskapitals wird als Ergebnis in der Betriebsrechnung ausgewiesen (FER 21/11-12). Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Bestände und die Veränderung der Positionen des Fondskapitals brutto dar (FER 21/17). Die zweckgebundenen Zuwendungen werden in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals bei den jeweiligen Fonds als Zuweisung offengelegt. Mit dieser Bruttodarstellung können die zweckgebundenen Einnahmen von der Betriebsrechnung bis hin zur Rechnung über die Veränderung des Kapitals verfolgt werden.

4.5 Kann ein negatives Fondskapital entstehen?

Nein. Ein zweckgebundener Fonds zeigt zweckgebundene Mittel, die noch nicht verwendet wurden. Sofern in der Folge die Ausgaben für einen bestimmten Zweck höher sind als die zuvor vereinnahmten zweckgebundenen Zuwendungen, wird der Ausgabenüberschuss durch entsprechende freie Mittel finanziert. Das Fondskapital kann insoweit nicht negativ werden.

Illustration anhand eines Beispiels:

Das Fondskapital für einen bestimmten Zweck beträgt per 1. Januar CHF 450'000. Im Berichtsjahr sind für den bestimmten Zweck Zuwendungen in Höhe von CHF 150'000 vereinnahmt worden. Im Fondskapital stehen damit CHF 600'000 für diese Zweckbestimmung zur Verfügung. Die Ausgaben im Berichtsjahr betragen CHF 700'000. Der Ausgabenüberschuss von CHF 100'000 wird durch freie Mittel finanziert. Per Ende Jahr stehen somit keine zweckgebundenen Mittel für diesen Zweck mehr zur Verfügung. Der Fonds beträgt CHF 0.

Beispiel für den Ausweis in der Jahresrechnung:

Dem zweckgebundenen Fonds werden nur die verfügbaren CHF 600'000 entnommen. Der Ausgabenüberschuss von CHF 100'000 geht somit zu Lasten des Jahresergebnisses respektive des Organisationskapitals.

Fondskapital

Zahlen in CHF	Bestand 1. 1.	Zuweisungen	interne Transfers	Verwendung	Bestand 31. 12.
Fonds 1	450'000	150'000	0	-600'000	0

4.6 Sonderfall Wertschwankungsreserve: Wie wird die Wertschwankungsreserve behandelt?

Eine Organisation, die Wertschriften hält, kann im gebundenen Kapital des Organisationskapitals eine Wertschwankungsreserve ausweisen (vgl. Swiss GAAP FER 21, Anhang). Bildung bzw. Auflösung der Wertschwankungsreserve erfolgen als Zuweisung bzw. Verwendung des Organisationskapitals (siehe Illustration zu Frage 5.3). Eine Wertschwankungsreserve hat somit keinen Einfluss auf das Finanzergebnis. Es empfiehlt sich, im Anhang Angaben über die Wertschwankungsreserve zu machen (FER 21/20). Ferner ist bei Finanzanlagen der Marktwert der Wertschriften in der Bilanz oder im Anhang gesondert offenzulegen (FER 21/21).

Die Bildung einer Schwankungsreserve auf die in Art. 960e OR beschriebene Weise ist hingegen mit FER 21 nicht vereinbar.

4.7 Verwendung zweckgebundener Fonds: Wie ist die Verwendung zweckgebundener Fonds zu belegen?

Die Verwendung zweckgebundener Fonds ist durch entsprechende Belege (z.B. Verträge, Kontoauszüge, Quittungen, interne Abrechnungen von Personalkosten etc.) nachzuweisen.

4.8 In welchen Fällen sind Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds möglich und wie werden diese behandelt?

Ist eine zweckgebundene Verwendung nicht mehr möglich, z.B. weil mehr Mittel vorhanden sind als für die Erfüllung des Zwecks benötigt wurden, ist - wenn immer möglich - die Zustimmung der ursprünglichen Zuwender für einen Transfer einzuholen. Ist dies nicht mehr möglich, so sind die Mittel durch einen Beschluss des leitenden Organs in einen anderen Fonds mit möglichst ähnlicher Zwecksetzung zu transferieren.

Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds sind in der Jahresrechnung einzeln auszuweisen und zu begründen (FER 21/19).

5. Dualer Abschluss

Zur Möglichkeit eines dualen Abschlusses, der zugleich den Anforderungen eines anerkannten Regelwerks und jenen des Obligationenrechts für die Jahresrechnung entspricht, vgl. HWP, Eingeschränkte Revision, S. 209 und HWP, Buchführung und Rechnungslegung, S. 81 f. Grundsätzlich kann ein Abschluss sowohl den Anforderungen von Swiss GAAP FER 21 wie denjenigen des Obligationenrechts genügen, sofern die Wahlrechte von Swiss GAAP FER 21 im Sinne der obligationenrechtlichen Bestimmungen ausgeübt werden.

5.1 Wie wird das Fondskapital in einem dualen Abschluss, der sowohl den Anforderungen des OR wie denjenigen der Swiss GAAP FER entsprechen soll, dargestellt?

Nach FER 21 stellt das Fondskapital weder Organisations- noch Fremdkapital dar und ist auf der Passivseite als separate Position auszuweisen (FER 21/7). Andere Gliederungen sind grundsätzlich möglich, solange diese in einer sachgerechten Form erfolgen (FER 21/32).

Das Obligationenrecht hingegen kennt die Position Fondskapital nicht, sondern unterscheidet generell zwischen Fremd- und Eigenkapital. Gemäss Art. 958c Abs. 3 OR ist die Rechnungslegung unter Wahrung der Mindestgliederung den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen. Zusätzlich sind nach Art. 959a Abs. 3 OR weitere Positionen einzeln in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen, "sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist".

Entsprechend beinhalten sowohl FER 21 wie auch die obligationenrechtlichen Vorschriften eine gewisse Flexibilität im Hinblick auf Anpassungen in der Gliederung.

Es stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, wie das Fondskapital in einem dualen Abschluss dargestellt werden kann, so dass die Gliederung sowohl FER 21 als auch den obligationenrechtlichen Anforderungen genügt.

Das FER Regelwerk als anerkannter Standard zur Rechnungslegung (Art. 962a OR) versteht FER 21 explizit als branchenspezifischen Standard (Einführung Swiss GAAP FER, Ziff. 3.5). Insoweit besteht eine Besonderheit bezüglich Branche (Art. 958c Abs. 3 OR) bzw. Tätigkeit des Unternehmens (Art. 959a Abs. 3 OR). Auf dieser Basis ist eine Anpassung der Gliederung der Bilanz nach OR möglich, beispielsweise, indem die Gliederungsvorgaben gemäss FER 21/7 übernommen werden.

Auf der anderen Seite impliziert das OR eine abschliessende Unterteilung der Passivseite der Bilanz in kurz- und langfristiges Fremdkapital und Eigenkapital (Art. 959 Abs. 4 ff. OR, Art. 959a Abs. 2 OR). Nachdem das Fondskapital weder nach FER 21 noch nach OR als Organisations- bzw. Eigenkapital betrachtet werden kann, ist eine Gliederung als

Fremdkapital in einem dualen Abschluss als sachgerecht i.S. von FER 21/32 zu betrachten.

Somit sind folgende Gliederungen des Fondskapitals in einem dualen Abschluss nach OR und FER 21 vorstellbar:

- als gleichberechtigte Position innerhalb des Fremdkapitals (Bilanzposition "Fremdkapital und Fondskapital" oder "Fremdkapital", jeweils mit eigenem Subtotal zusätzlich zu kurz- und langfristigem Fremdkapital)
- als integraler Bestandteil des Fremdkapitals (Bilanzposition "Fremdkapital", jeweils als separat erwähnter Teil der beiden Subtotale kurz- und langfristiges Fremdkapital)
- als eigene, neutrale Position zwischen Fremdkapital und Eigenkapital (Bilanzposition "Fondskapital", nach FER 21/7)

Dabei ist die letzte Variante (eigene, neutrale Position zusätzlich zu Fremd- und Eigen- bzw. Organisationskapital) in einem dualen Abschluss nicht als gleichwertig, aber als vertretbar zu betrachten. Mit diesem Ausweis wird allerdings die aus OR-Sicht zentrale Zweiteilung in Fremd- und Eigenkapital durchbrochen und die Klarheit der Rechnungslegung im Vergleich zu den übrigen möglichen Varianten reduziert (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 3 OR).

Im Hinblick auf Kapitalschutzmassnahmen im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung (Art. 84a ZGB bzw. Art. 725 OR) ist das Fondskapital unabhängig der Gliederung in jedem Fall als Fremdkapital zu betrachten. Diese zweckgebundenen Drittmittel weisen bezüglich Kapitalschutz vorwiegend Fremdkapitalcharakteristiken auf, da die Organisation sich eben zu einer zweckgebundenen Verwendung verpflichtet hat (und diese Mittel entsprechend nicht wie das Organisations- bzw. Eigenkapital zur allgemeinen Sanierung der Organisation herbeigezogen werden können). In der Konsequenz ist das Fondskapital gleich dem Fremdkapital durch Aktiven zu decken.

Der gewählte Ausweis ist im Anhang darzulegen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR).

5.2 Was ist hinsichtlich der Gliederung der Betriebsrechnung in einem dualen Abschluss zu beachten?

FER 21 sieht in der Mindestgliederung der Betriebsrechnung sowohl die Darstellung einzelner Positionen wie auch von gewissen Ergebnis-Totalen vor (vgl. Frage 6.1). Demgegenüber verlangt Art. 959b OR neben einer Mindestgliederung auch die zwingende Reihenfolge der Erfolgsrechnungspositionen.

Die Angaben über die Zuweisungen/Verwendungen des Organisationskapitals sind klar vom Jahresergebnis zu trennen, da sie nicht einen Teil der Betriebsrechnung darstellen, sondern als Ergebnisverwendung zu betrachten sind.

Hinsichtlich der Bezeichnung der Erfolgsrechnungspositionen überlassen es beide Regelwerke den Abschlusserstellern, zweckmässig Begriffe zu verwenden (FER 3/11 bzw. Art. 958c Abs. 3 OR).

5.3 Wie ist die Rechnung über die Veränderung des Kapitals im dualen Abschluss darzustellen?

Basis für die Zuteilung an die verschiedenen Komponenten des Organisationskapitals bildet das Jahresergebnis. Entsprechend ist dieses in der Rechnung über die Veränderung des Organisationskapitals separat darzustellen. Eine mögliche Darstellungsform ist nachfolgend abgebildet.

Organisationskapital in CHF 1'000	Bestand 1.1.	Jahresergebnis	Zuweisungen	Verwendung	Bestand 31.12.
<i>Stiftungskapital</i>	10'000				10'000
Gebundenes Kapital					
Wertschwankungsreserve	987		603		1'590
Freies Kapital	2'446	1'736		(603)	3'579
Total Organisationskapital	13'433	1'736	603	(603)	15'169

5.4 Wie erfolgt die Darstellung des Lageberichts und Leistungsberichts im dualen Abschluss im Geschäftsbericht?

Zu beachten ist, dass die inhaltlichen Mindestvorgaben betreffend Lagebericht (OR) und Leistungsbericht (Swiss GAAP FER) voneinander abweichen. Der für grössere Unternehmen gemäss OR erforderliche Lagebericht (als Bestandteil des Geschäftsberichts) kann jedoch unter Beachtung der Mindestvorgaben in den Leistungsbericht integriert werden.

6. Ausweis der Ergebnisse in der Betriebsrechnung (FER 21/11-12)

6.1 Welche Ergebnis-Totale existieren in der Betriebsrechnung nach Swiss GAAP FER 21? Wie werden diese in der Jahresrechnung ausgewiesen?

Gemäss der Mindestgliederung von Swiss GAAP FER 21 sind in der Betriebsrechnung mindestens die folgenden Ergebnisse auszuweisen (FER 21/11-12):

= Betriebsergebnis
Finanzergebnis
Betriebsfremdes Ergebnis
Ausserordentliches Ergebnis
= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals
Veränderung des Fondskapitals
= Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)

Angaben über die Zuweisungen/Verwendungen des Organisationskapitals sind unterhalb der Betriebsrechnung auf freiwilliger Basis möglich.

Die Verwendung des Jahresergebnisses ist in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals brutto auszuweisen.

6.2 Kann die Veränderung des Fondskapitals netto in der Betriebsrechnung ausgewiesen werden?

Ja. Gemäss Swiss GAAP FER 21 wird die Veränderung des Fondskapitals in einer Position in der Betriebsrechnung ausgewiesen. Die Veränderungen (Zuweisungen und Entnahmen, interne Transfers) müssen jedoch brutto in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals offengelegt werden (FER 21/17).

6.3 Inwiefern haben die Ergebnisse der Betriebsrechnung mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinzustimmen?

Die Veränderung des Fondskapitals als Position der Betriebsrechnung muss mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinstimmen. Wie in Anmerkung d) im Anhang „Swiss GAAP FER 21 - Beispiele“ von FER 21 aufgeführt, entspricht das Total „Veränderung Organisationskapital“ dem Jahresergebnis gemäss Betriebsrechnung.

7. Vergütungen

7.1 Wie sind die Vergütungen an das oberste Leitungsorgan (Vorstand, Stiftungsrat) der Organisation offen zu legen?

Gemäss Swiss GAAP FER 21 ist der Gesamtbetrag aller Vergütungen, die an Mitglieder des obersten Leitungsorgans (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) ausgerichtet worden sind, im Anhang offen zu legen (FER 21/24, mit Ausnahme von 7.2). Gemäss Zewo-Standard 8 sind die an die Präsidentin oder den Präsidenten der Organisation ausgerichteten Vergütungen zusätzlich gesondert auszuweisen. Allfällige Vergütungen für zusätzliche Aufgaben/Mandate an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sind als Transaktionen mit nahestehenden Personen offen zu legen (vgl. FER 21/25, Zewo-Standard 8.8).

Die Forderung nach dem Ausweis «aller Vergütungen» ist umfassend zu verstehen: Gemäss Zewo-Standard 8 zählen z.B. neben Aufwandsentschädigungen und Funktionspauschalen namentlich auch jede Form von pauschalen Spesenentschädigungen und Sitzungsgelder zu den Vergütungen. Explizit ausgenommen sind hingegen effektive Rückerstattungen von belegten Auslagen.

Naturalleistungen sowie weitere wesentliche geldwerte Leistungen sind ebenfalls als Vergütungen auszuweisen, soweit diese in direktem Zusammenhang mit der Organtätigkeit ausgerichtet werden und damit Entschädigungscharakter haben.

7.2 Wie sind die Vergütungen an die Geschäftsleitung der Organisation offen zu legen?

Gemäss Swiss GAAP FER 21 ist der Gesamtbetrag aller Vergütungen, die an Personen ausgerichtet worden sind, die mit der Geschäftsführung betraut sind (Geschäftsleitung) im Anhang offen zu legen (FER 21/24). Falls die Geschäftsleitung nur aus einer Person besteht, kann auf die Offenlegung verzichtet werden (FER 21/45). Darauf ist im Anhang hinzuweisen.

Im Nonprofit-Umfeld unüblich, aber durchaus zulässig, ist die Offenlegung der Arbeitgeberbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung. In diesem Fall sind neben dem Gesamtbetrag der Entschädigung auch die darin enthaltenen Komponenten (Bruttolohn, Spesen, Arbeitgeberbeiträge, etc.) offenzulegen.

8. Transaktionen mit Nahestehenden (FER 21/25, Zewo-Standard 5.6)

8.1 Was wird unter Swiss GAAP FER 21 als Nahestehende verstanden?

Es gilt Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahe stehenden Personen). Als nahe stehende Person (natürliche oder juristische) wird betrachtet, wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann; weiter auch Organisationen, an denen die berichterstattende Organisation massgeblich beteiligt ist (FER 15/7).

Gemäss FER 21/46 gelten als nahe stehende Person von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen zudem auch Organisationen, die einen mit der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation koordinierten Zweck verfolgen.

Beispiele von nahe stehenden Personen von gemeinnützigen Organisationen sind gemäss FER 21/47 insbesondere:

- Aktuelle und ehemalige Mitglieder des obersten Leitungsorgans (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) und der Geschäftsleitung;
- Organisationen, die von Mitgliedern des obersten Leitungsorgans kontrolliert werden;
- Organisationen, bei denen die gemeinnützige Nonprofit-Organisation einen bedeutenden Einfluss ausübt (z.B. durch Vertretung im obersten Leitungsorgan);
- Mitglieder, Gönner, Stifter der Organisation, die einen bedeutenden Einfluss ausüben;
- Förderverein der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation;
- Organisationen, mit denen ein gemeinsamer Marktauftritt besteht.

Nicht als nahe stehend gelten namentlich einzelne Projektpartner, sofern nicht weitere Gründe auf einen massgeblichen Einfluss der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation hinweisen.

8.2 Wie müssen Transaktionen mit nahe stehenden Personen offengelegt werden?

Es sind alle wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkeiten gegenüber den nahe stehenden Personen auszuweisen. Gemäss FER 15.11 müssen folgende Angaben offengelegt werden:

- Beschreibung der Transaktion,
- Volumen der Transaktion (in der Regel Betrag oder Verhältniszahl),
- die wesentlichen übrigen Konditionen.

Die Identität der nahe stehenden Person ist nur offenzulegen, wenn dies für das Verständnis der Transaktion notwendig ist.

9. Administrativer Aufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand

9.1 Welche Vorgaben zum Ausweis des administrativen Aufwands und des Fundraisingaufwands gibt es in Swiss GAAP FER?

Swiss GAAP FER 21 verlangt, dass der administrative Aufwand und der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand in der Betriebsrechnung oder im Anhang auszuweisen ist. Zu diesen Kennzahlen gehört explizit auch ein Anteil am Personalaufwand (FER 21/22). D.h. der gesamte Betriebsaufwand bestehend aus „Entrichtete Beiträge und Zuwendungen“, „Personalaufwand“, „Sachaufwand“ und „Abschreibungen“ wird auf die Sparten „Projekt- oder Dienstleistungsaufwand“, „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“ und „Administrativer Aufwand“ verteilt.

Swiss GAAP FER 21 macht keine Vorgaben dazu, wie diese Kennzahlen zu berechnen sind, und verlangt insoweit nur, dass die Methode zur Berechnung der Kennzahlen angegeben werden muss. Für Organisationen mit Zewo-Gütesiegel gilt gemäss Zewo-Standard 13 die von der Zewo veröffentlichte Methode.

9.2 Müssen Organisationen mit Zewo-Gütesiegel den administrativen und den Fundraisingaufwand/Werbeaufwand nach einer einheitlichen Methode ausweisen?

Ja. Gemäss Zewo-Standard 13 ist der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand sowie der administrative Aufwand nach der von der Zewo veröffentlichten Methode zu berechnen und in der Jahresrechnung auszuweisen. In der Jahresrechnung ist anzugeben, dass die Zewo-Methode verwendet wurde. Die vollständige Zewo-Methode ist auf der Website der Zewo veröffentlicht.

10. Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER

10.1 Wie ist die Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER geregelt?

Die Konsolidierungspflicht ist grundsätzlich in Swiss GAAP FER 30 (Konzernrechnung) geregelt. Nach FER 21/2 und Swiss GAAP FER 30 besteht eine Konsolidierungspflicht, wenn eine gemeinnützige Nonprofit-Organisation eine andere Organisation beherrscht.

Nonprofit-Organisationen sind in der Regel als Vereine oder Stiftungen organisiert. Wie Kapitalgesellschaften, können auch Nonprofit-Organisationen Kapitalanteile an anderen Organisationen halten. Im NPO-Umfeld besteht allerdings Kontrolle häufig nicht aufgrund von Beteiligungsrechten, sondern durch führungsmässige Beherrschung. Dem Begriff der Beherrschung (Control-Prinzip) kommt eine zentrale Bedeutung zu.

Gemäss FER 21/30 beherrscht eine gemeinnützige Nonprofit-Organisation eine andere Organisation, wenn

- a) sie eine Mehrheit des obersten Leitungsorgans (Vorstand, Stiftungsrat) bestellen kann oder sie die Mehrheit faktisch inne hat oder
- b) sie aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmung ein wesentliches Weisungsrecht hat.

Dabei ist es unerheblich, ob die kontrollierende Organisation die Beherrschung / Kontrolle tatsächlich nutzt. Entscheidend ist bereits die Möglichkeit, die Kontrolle auszuüben (Kontrollmöglichkeit). Diese löst somit eine Konsolidierungspflicht aus. Betreffend der Behandlung von Zweckorganisationen siehe Frage 10.2.

Beispiele, in denen eine konsolidierte Rechnung erstellt werden muss:

- Ein Verein erhält ein grösseres Legat und gründet damit eine Stiftung. Gemäss den Stiftungsstatuten hat der Vorstand des Vereins das Recht den Stiftungsrat zu ernennen (statutarische Beherrschung).
- Eine Stiftung hat zur Erbringung von kommerziellen Dienstleistungen eine Aktiengesellschaft gegründet, die sich zu 100% in ihrem Besitz befindet (klassische Beherrschung).
- Ein Verein transferiert seine selbstgenutzte Liegenschaft in eine Stiftung. Der Stiftungsrat wurde im Zeitpunkt der Gründung vom Verein ernannt und erneuert sich seither selbst. Gelebte Praxis ist, dass die gewählten Vorstandsmitglieder des Vereins immer auch in den Stiftungsrat gewählt werden. Vorstand und Stiftungsrat bestehen also aus denselben Personen (faktische Beherrschung).

10.2 Sind auch Zweckorganisationen zu konsolidieren?

Unter Zweckorganisationen werden wirtschaftliche oder rechtliche Einheiten verstanden, bei denen die Kontrolle nicht in erster Linie über Stimm- oder Beteiligungsrechte ausgeübt wird. Zweckorganisationen oder Zweckgesellschaften kommen in der Praxis häufig vor im

Zusammenhang mit Verbriefungstransaktionen, Projektfinanzierungen oder auch auf Zeit angelegten Arbeitsgemeinschaften.

Auch im NPO-Umfeld stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen derartige Aktivitäten in Form von Zweckorganisationen in den Konsolidierungskreis einer Organisation einzubeziehen sind.

Eine Organisation kontrolliert eine solche Aktivität, wenn

- sie die Verfügungsmacht über die Aktivität besitzt;
- sie aus der Aktivität einen direkten oder indirekten Nutzen hat bzw. sie den entsprechenden Risiken ausgesetzt ist;
- Leitungsmechanismen bestehen, die eine Einflussnahme der Organisation auf die Ergebnisse der Aktivität ermöglichen.

Sind diese Voraussetzungen kumulativ gegeben, bildet die Aktivität wirtschaftlich einen Teil der Organisation und ist entsprechend in die Konzernrechnung einzubeziehen.

10.3 Bestehen zwischen Swiss GAAP FER und dem Obligationenrecht Unterschiede betreffend die Pflicht zur Konzernrechnungslegung?

Im Gegensatz zu den Rechnungslegungsvorschriften nach Obligationenrecht (Art. 957 - 963 OR) kennen die Swiss GAAP FER keine Grössenkriterien, welche eine Konsolidierungspflicht auslösen respektive von der Erstellung einer Konzernrechnung befreien. Die reine Kontrollmöglichkeit löst ungeachtet von Grössenkriterien stets eine Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER aus.

10.4 Woraus besteht eine konsolidierte Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21?

Eine konsolidierte Jahresrechnung besteht aus Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang (FER 21/3).

10.5 Welche Fachempfehlungen sind im Zusammenhang mit der konsolidierten Jahresrechnung zu beachten?

Kleine Organisationen, die auf konsolidierter Basis zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschreiten (FER 1/2), können sich auf die Anwendung der Kern-FER (Rahmenkonzept und Swiss GAAP FER 1 bis 6), Swiss GAAP FER 21 und Swiss GAAP FER 30 beschränken:

- a) Bilanzsumme von CHF 10 Mio.
- b) Jahresumsatz von CHF 20 Mio.
- c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt



Die anderen (grossen) Organisationen im Sinne der Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER müssen das gesamte FER-Regelwerk anwenden. Dieses besteht aus den Kern-FER, den übrigen Swiss GAAP FER, Swiss GAAP FER 21 und Swiss GAAP FER 30.

Anhang

Musterberichte für Jahresrechnungen von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER

1. Jahresrechnung eines Vereins [1] [2] mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER - Eingeschränkte Revision nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) [3]

Bericht der Revisionsstelle zur eingeschränkten Revision

an die Vereinsversammlung des

[Name des Vereins]

[Ort]

Als Revisionsstelle haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang) des ... [Name des Vereins] für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft. In Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 unterliegen die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfungspflicht der Revisionsstelle.

Für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER, den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten [4] ist der Vorstand verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, die Jahresrechnung zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der bei der geprüften Einheit vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstöße nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER vermittelt und nicht Gesetz und Statuten [4] entspricht.

[Ort] / [Datum des Berichts der Revisionsstelle]

[Name der Revisionsstelle]

[Unterschrift des Abschlussprüfers] [Angabe des leitenden Revisors] [Zulassungsart]

Beilage: Jahresrechnung

Anmerkungen:

- [1] Sofern eine Stiftung der Pflicht zur eingeschränkten Revision unterliegt (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727a OR) und die Zewo-Bestimmungen einzuhalten hat, ist der Berichtswortlaut für die Stiftung entsprechend anzupassen.
- [2] Vereine, welche die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision gemäss Art. 69b ZGB nicht erreichen, sind in den meisten Fällen von der Pflicht, ihre Jahresrechnung prüfen zu lassen, befreit. Die Grössenkriterien im Zivilgesetzbuch (Art. 69b Abs. 1 ZGB) sind trotz der im Aktienrecht auf den 1. Januar 2012 in Kraft getretenen Erhöhung der Schwellenwerte unverändert.
- [3] Das im HWP, Band "Eingeschränkte Revision" (Ausgabe 2014) enthaltene Berichtsbeispiel *III.4.4.2 – 6 Jahresrechnung einer Stiftung mit Zewo-Bestätigung (Swiss GAAP FER 21) – Normalwortlaut* wird durch vorliegenden Berichtswortlaut ersetzt.
- [4] Sofern die Statuten Ausführungen zur Rechnungslegung enthalten. Sind weitere Bestimmungen zur Rechnungslegung bei einer Stiftung in einer Stiftungsurkunde oder einem Reglement enthalten, ist entsprechend darauf zu verweisen.

2. Jahresrechnung eines Vereins [1] [2] mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Prüferische Durchsicht / Review nach Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 [3]

Bericht des Wirtschaftsprüfers

an den Vorstand des

[Name des Vereins]

[Ort]

Auftragsgemäss haben wir eine Review (prüferische Durchsicht) der Jahresrechnung (Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang) des ... [Name des Vereins] für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr vorgenommen. In Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 unterliegen die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfungspflicht des Wirtschaftsprüfers.

Für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER ist der Vorstand verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über die Jahresrechnung abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden, wenn auch nicht mit derselben Sicherheit wie bei einer Prüfung. Eine Review besteht hauptsächlich aus der Befragung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie analytischen Prüfungshandlungen in Bezug auf die der Jahresrechnung zugrunde liegenden Daten. Wir haben eine Review, nicht aber eine Prüfung, durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

Bei unserer Review (prüferischen Durchsicht) sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER vermittelt.

[Ort] / [Datum des Berichts des Wirtschaftsprüfers]

[Name des Wirtschaftsprüfers]

[Unterschrift des Wirtschaftsprüfers]

Beilage: Jahresrechnung

Anmerkungen:

- [1] Sofern eine Stiftung keiner gesetzlichen Prüfungspflicht (Art. 83b ZGB) unterliegt oder durch die Aufsichtsbehörde von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit wurde (Art. 83b Abs. 2 ZGB), aber aufgrund der Zewo-Bestimmungen eine Review durchzuführen hat, ist der Berichtswortlaut für die Stiftung entsprechend anzupassen.
- [2] Vereine, welche die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision gemäss Art. 69b ZGB nicht erreichen, sind in den meisten Fällen von der Pflicht, ihre Jahresrechnung prüfen zu lassen, befreit. Die Grössenkriterien im Zivilgesetzbuch (Art. 69b Abs. 1 ZGB) sind trotz der im Aktienrecht auf den 1. Januar 2012 in Kraft getretenen Erhöhung der Schwellenwerte unverändert.



- [3] Das Musterbeispiel 6 aus der Berichtssammlung *Freiwillige Prüfungen bei KMU - Normalwortlaut Stiftung / Verein mit Zewo-Bestätigung (FER 21) - mit negativer Prüfungsaussage* von EXPERTsuisse wird durch vorliegenden Berichtswortlaut ersetzt.

3. Jahresrechnung eines Vereins [1] [2] mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER - Ordentliche Revision nach Schweizer Prüfungsstandards (PS) - Berichterstattung gemäss PS 701

Bericht der Revisionsstelle

an die Vereinsversammlung des

[Name des Vereins]

[Ort]

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung

Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung des ... [Name des Vereins] bestehend aus Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft. In Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 unterliegen die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfungspflicht der Revisionsstelle.

Verantwortung des Vorstandes

Der Vorstand ist für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER, den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten [3] verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Vorstand für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

Verantwortung der Revisionsstelle

Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER und entspricht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten [3].

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit (Art. 728 OR) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbaren Sachverhalte vorliegen.

In Übereinstimmung mit Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR und dem Schweizer Prüfungsstandard 890 bestätigen wir, dass ein gemäss den Vorgaben des Vorstandes ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.

Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.

[Ort] / [Datum des Berichts des Abschlussprüfers]

[Revisionsunternehmen]

[Unterschrift des Abschlussprüfers] [Angabe des leitenden Revisors] [Zulassung]

Beilage: Jahresrechnung

Anmerkungen:

- [1] Sofern eine Stiftung der Pflicht zur ordentlichen Revision unterliegt (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727 OR) oder die Aufsichtsbehörde eine solche verlangt (Art. 83b Abs. 4 ZGB) und die Stiftung die Zewo-Bestimmungen einzuhalten hat, ist der Berichtswortlaut für die Stiftung entsprechend anzupassen.
- [2] Vereine, welche die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision gemäss Art. 69b ZGB nicht erreichen, sind in den meisten Fällen von der Pflicht, ihre Jahresrechnung prüfen zu lassen, befreit. Die Grössenkriterien im Zivilgesetzbuch (Art. 69b Abs. 1 ZGB) sind trotz der im Aktienrecht auf den 1. Januar 2012 in Kraft getretenen Erhöhung der Schwellenwerte unverändert.
- [3] Sofern die Statuten Ausführungen zur Rechnungslegung machen. Sind die Bestimmungen zur Rechnungslegung bei einer Stiftung in einer Stiftungsurkunde oder einem Reglement enthalten, ist entsprechend darauf zu verweisen.

4. Jahresrechnung eines Vereins [1] [2] mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER - Freiwillige Revision nach Schweizer Prüfungsstandards (PS) - Berichterstattung gemäss PS 700 [3]

Bericht des Wirtschaftsprüfers

an den Vorstand des

[Name des Vereins]

[Ort]

Auftragsgemäss haben wir als Wirtschaftsprüfer die beiliegende Jahresrechnung des ... [Name des Vereins] bestehend aus Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft. In Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 unterliegen die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfungspflicht des Wirtschaftsprüfers.

Verantwortung des Vorstandes

Der Vorstand ist für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER, den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten [4] verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Vorstand für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers

Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die beruflichen Verhaltensanforderungen einzuhalten und die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Existenz und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung für das am ... [Bilanzstichtag] abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER und entspricht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten [4].

Berichterstattung aufgrund weiterer Vorschriften [5]

Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.

[Ort] / [Datum des Berichts des Wirtschaftsprüfers]

[Name des Wirtschaftsprüfers]

[Unterschrift des Wirtschaftsprüfers]

Beilage: Jahresrechnung

Anmerkungen:

- [1] Sofern eine Stiftung keiner gesetzlichen Prüfungspflicht (Art. 83b ZGB) unterliegt oder durch die Aufsichtsbehörde von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit wurde (Art. 83b Abs. 2 ZGB), aber eine freiwillige Revision nach PS durchführt, ist der Berichtswortlaut für die Stiftung entsprechend anzupassen.
- [2] Vereine, welche die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision gemäss Art. 69b ZGB nicht erreichen, sind in den meisten Fällen von der Pflicht, ihre Jahresrechnung prüfen zu lassen, befreit. Die Grössenkriterien im Zivilgesetzbuch (Art. 69b Abs. 1 ZGB) sind trotz der im Aktienrecht auf den 1. Januar 2012 in Kraft getretenen Erhöhung der Schwellenwerte unverändert.
- [3] Das Musterbeispiel 7 aus der Berichtssammlung *Freiwillige Prüfungen bei KMU - Normalwortlaut Stiftung / Verein mit Zewo-Bestätigung (FER 21) - mit positivem Prüfungsurteil* von EXPERTsuisse wird durch vorliegenden Berichtswortlaut ersetzt.
- [4] Sofern die Statuten Ausführungen zur Rechnungslegung enthalten. Sind weitere Bestimmungen zur Rechnungslegung bei einer Stiftung in einer Stiftungsurkunde oder einem Reglement enthalten, ist entsprechend darauf zu verweisen.
- [5] Die aussergesetzliche Prüfung sieht keine Abnahmeempfehlung vor. Eine Abnahmeempfehlung des Wirtschaftsprüfers ist nur dann möglich, wenn die Stiftungsurkunde, das Reglement oder die Statuten der geprüften Einheit explizit eine Abnahmeempfehlung des Wirtschaftsprüfers vorsehen. In diesen Fällen ist der Revisionsbericht an das oberste Organ der Einheit zu richten (z.B. Vereinsversammlung, Stiftungsrat).