

Johannes Fark
Dennlerstrasse 25d
8047 Zürich
044 291 38 55
079 372 04 05

Stiftung für Fachempfehlungen zur
Rechnungslegung FER
Postfach 1477
8021 Zürich
fachsekretaer@fer.ch

Zürich, 30. September 2014

Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 21

Sehr geehrte Damen und Herren

Als Mitglied der Arbeitsgruppe der ursprünglichen FER 21 möchte ich im Rahmen der Vernehmlassung zu einigen Punkten Stellung nehmen.

Frage 3: Zweckgebundene Fonds

Die neue Formulierung ist klar und gut verständlich. Dies ist uns damals nicht so gut gelungen. Eine Komponente ist der klaren Formulierung aber zum Opfer gefallen. Es ist durchaus möglich, dass eine Gesellschaft selbst einen zweckgebunden Fonds erstellt. Nämlich dann, wenn sie erarbeitete Mittel mit einem Reglement zu einem bestimmten Zweckvermögen definiert. Dann muss dieses Fondskapital im Rahmen des einschränkenden Zweckes verwendet werden. Kein Organ der Organisation kann dies mehr ändern.

Ich halte fest: Das Abgrenzungskriterium zwischen Fonds- und Organisationskapital muss die Verfügungsmacht über die Anpassung des Zweckes sein.

Frage 5: Schnittstelle zu den obligationenrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung

Zwei Komponenten zeigen auf, dass die gewählte Empfehlung so nicht richtig ist, respektive gesetzlichen Bestimmungen zuwider läuft.

Zum Ersten braucht es meines Erachtens aufgrund der obligationenrechtlichen Bestimmungen keine Verschiebung des Fondskapitals in das Fremd- oder Organisationskapital.

Zum Zweiten sollte, falls eine Verschiebung dennoch als notwendig erachtet werden sollte, das Fondskapital im Organisations- und nicht im Fremdkapital ausgewiesen werden. Im Folgenden meine Überlegungen:

Bei den obligationenrechtlichen Bestimmungen betreffend die Gliederung der Jahresrechnung handelt es sich ausdrücklich um Vorschriften zur „Mindestgliederung“. Es hätte auch einfach Vorschriften zur „Gliederung“ heissen können. Diese besondere Wortwahl lässt sich nicht anders verstehen als, dass zusätzliche Gliederung, wo angebracht, durchaus erlaubt, wenn nicht gar gewünscht ist. Ausdrücklich heisst es ja dann auch in Art. 959a Abs. 3 OR: „Weitere Positionen müssen in der Bilanz oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.“ Dieser Absatz würde eine Zuweisung des Fondsvermögens, sei es zum Fremd- oder auch zum Organisationskapital, als Gesetzesverstoss qualifizieren. Denn der gesonderte Ausweis des Fondskapitals ist sowohl für die Beurteilung der Finanzierungslage wesentlich, wie auch aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens als NPO üblich. Die Alternative des Ausweises im Anhang macht keinen Sinn, wenn doch „Generally Accepted Accounting Principles“ (Swiss GAAP FER 21) einen Ausweis in der Bilanz vorsehen. Und dies nicht nur in der Theorie, sondern auch in der lange geübten Praxis.

Ich halte fest: eine Zuweisung des Fondskapitals unter einen anderen Titel wäre gesetzeswidrig.

Sollte man (meines Erachtens contra legem) zum Schluss kommen, das Fondskapital müsse einer der positiv enumerierten Positionen zugeordnet werden, so wäre eine Zuordnung zu den Rückstellungen oder einer anderen Position des Fremdkapitals falsch. Eine NPO im Sinne von FER 21 hat kein Eigenkapital, sondern Organisationskapital. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass eine NPO keine Eigentümer hat. Alles Kapital ist gewidmetes Kapital. Es gibt nur Fremdkapital und zweckgebundenes Kapital. Fremdkapital stellt Verpflichtungen dar, welchen Lieferungen, Leistungen oder gewährte Kredite zugrunde liegen. Im Falle der Rückstellungen haben diese inhaltlich dieselben Transaktionen wie das übrige Fremdkapital zur Basis, der Zeitpunkt der konkreten Transaktion ist aber erst zu erwarten und der Vertragspartner ist möglicherweise noch unklar. Die Ursache wurde bereits in der Vergangenheit gesetzt. Jedenfalls interessiert es die Gläubiger dieser Forderungen in keiner Weise, zu welchem Zweck die Mittel verwendet wurden. Ihre Absicht ist nur die Abwicklung eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes im Rahmen ihrer eigenen Geschäftstätigkeit. Die Forderung entsteht durch ihre professionelle, vertragliche Leistung.

Ich halte fest: Dem Fremdkapital liegt ein vollkommen zweiseitiges Rechtsgeschäft zugrunde, welches durch einen adäquaten Kausalzusammenhang mit einer Leistung verbunden ist. Es sind insbesondere keine Drittparteien betroffen.

Demgegenüber ist das Organisationskapital vollumfänglich gewidmet für die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes. Es gibt keine Eigner, keine Möglichkeit, dieses Kapital abweichend vom definierten Organisationszweck zu verwenden. Dies ist immer ein einschränkender Zweck, welcher ursprünglich von einer Person oder mehreren Personen definiert wurde und in der Stiftungsurkunde, den Vereinsstatuten oder einer anderen Urkunde festgeschrieben ist. Aufgrund dieser Urkunde qualifiziert sich die Organisation als gemeinnützig. In der Regel wird diese Gemeinnützigkeit dann auch steuerlich anerkannt. Ausschlaggebend ist dabei unter anderem ein Passus, der festschreibt, dass bei der Auflösung der Organisation die verbleibenden Mittel einer anderen Institution mit gleicher/ähnlicher Zweckbestimmung zuzuweisen sind.

Ich halte fest: Organisationskapital unterliegt vollumfänglich einem einschränkenden Zweck. Es gibt keine Eigner, welche einen Anspruch auf Auszahlung (ganz oder teilweise) haben.

Das Fondskapital als Kapital mit einschränkender Zweckbestimmung stellt keine Zahlungspflicht dar, der eine direkte professionelle Gegenleistung entspricht. Der Spender hat grundsätzlich keine Möglichkeit, seine Leistung zurück zu fordern und will das auch gar nicht. Vielmehr erwartet er, dass die Mittel für den Organisationszweck verwendet werden. Dabei hat er jedoch ein ganz bestimmtes Projekt im Auge, welches eine Teilmenge des Gesamtzweckes und des Engagements der Organisation darstellt. Fondskapital mit einer einschränkenden Zweckbindung ausserhalb des Gesamtzweckes der Organisation gibt es grundsätzlich nicht.

Ich halte fest: Der Zweck des Fondskapitals ist zuerst von der Gründungsurkunde definiert und wurde in diesem Rahmen spezifiziert. Insofern ist das Fondskapital von seiner Bestimmung her eine Teilmenge des Organisationskapitals.

Zu dieser bestimmungstheoretischen Begründung kommen rechnungslegungstechnische Gründe hinzu, welche für eine Zuweisung zum Organisationskapital sprechen. Der Rechnung über die Veränderung des Kapitals gemäss FER 21 liegt der Informationsbedarf zugrunde, welcher dem Eigenkapitalnachweis anderer Rechnungswerke entspricht. Vom Grundkonzept der doppelten Buchhaltung her soll sich das Eigenkapital nur durch den Saldo der Erfolgsrechnung verändern. Für die Information über die Ursachen, welche zu diesem Veränderungsgrund hinzu kommen, wird der Eigenkapitalnachweis gefordert. Analog zu diesem Konzept fordert die Rechnung über die Veränderung des Kapitals einen Nachweis über die Veränderung des Fonds- und Organisationskapitals, nicht aber des Fremdkapitals. Dies gründet auch im besonderen Informationsbedarf über Details der zweckkonformen Verwendung des Fondskapitals. Sowohl die Quelle für den Saldo der zweckgebundenen Verwendung als auch des Jahresergebnisses verbergen sich eingemischt in den verschiedenen betrieblichen Transaktionen der vorgelagerten Stufen der Betriebsrechnung. Insofern stellt die Betriebsrechnung nicht nur Details der Entstehung/des Verbrauchs von Organisationskapital, sondern auch von Fondskapital dar. Die buchhaltungstechnische Gleichstellung des Fonds- und Organisationskapitals wird richtiger Weise auch in der Gliederung der Betriebsrechnung augenfällig. So ist eine besondere Stufe der Betriebsrechnung der Veränderung des Fondkapitals gewidmet, wie sie auch für die Gewinnverwendung, respektive die Veränderung des Organisationskapitals vorgesehen ist. Für die Veränderung des Fremdkapitals fehlt eine vergleichbare Darstellung.

Ich halte fest: Im Konzept von FER 21 wird das Fondskapital gleich wie das Organisationskapital, aber anders als das Fremdkapital behandelt. Der Saldo der Betriebsrechnung wird in die beiden Saldi Fondskapitalveränderung und Jahresergebnis aufgeteilt. Es gibt richtiger Weise keine Analogie für das Fremdkapital in der Betriebsrechnung.

Abschliessend bedanke ich mich für die gewandte und wertvolle Überarbeitung von FER 21 und bin gespannt auf die definitive Fassung.

Freundliche Grüsse

Johannes Fark