



universität
wien

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Die Finanzberichterstattung spendensammelnder Vereine –
Ein Vergleich österreichischer und schweizerischer Normen aus
Spendersicht“

Verfasserin

Margarita Anna Feiner, BSc

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 914
Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger

“You were the dead; theirs was the future. But you could share in that future if you kept alive the mind as they kept alive the body, and passed on the secret doctrine that two plus two make four.”
1984 – George Orwell

Aus Gründen der Textökonomie werden in der vorliegenden Arbeit weibliche Formen nicht explizit angeführt. An dieser Stelle wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass alle personenbezogenen Formulierungen stets gleichermaßen auf Frauen und Männer abstellen.

Inhaltsverzeichnis

<i>Abbildungsverzeichnis</i>	<i>VII</i>
<i>Tabellenverzeichnis</i>	<i>VII</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>IX</i>
1. Einführung	1
1.1 Problemstellung und Abgrenzung der Arbeit.....	1
1.2 Aufbau der Arbeit	2
1.3 Grundlagen und Bedeutung der Informations- und Kontrollinteressen von Spendern im Rahmen der Finanzberichterstattung von Vereinen	3
1.4 Rechtliche Einordnung der Spende	7
2. Motive und Informationsansprüche der Spender	11
2.1 Spendenmotive der Spender	11
2.2 Ansprüche der Spender an die Finanzberichterstattung von spendensammelnden Vereinen	13
2.2.1 Informationsbedürfnisse der Spender gegenüber spendensammelnden Vereinen	13
2.2.2 Sich aus den Informationsbedürfnissen der Spender ergebende Anforderungen an die Finanzberichterstattung von Vereinen	17
2.2.3 Schlussfolgerung.....	28
3. Rechnungslegungsvorschriften für Vereine	31
3.1 Österreich	31
3.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002).....	31
3.1.1.1 Grundlagen zum VerG 2002.....	31
3.1.1.2 Rechnungslegung für kleine Vereine nach dem VerG 2002.....	36
3.1.1.3 Rechnungslegung für mittlere und große Vereine nach dem VerG 2002.....	37
3.1.2 Fachempfehlung (KFS/RL 19)	44
3.1.2.1 Grundlagen zur Fachempfehlung KFS/RL 19	44
3.1.2.2 Rechnungslegung kleiner Vereine nach KFS/RL 19.....	45
3.1.2.3 Rechnungslegung mittlerer und großer Vereine nach KFS/RL 19	46
3.1.3 Spendengütesiegel (OSGS).....	49
3.2 Schweiz	54
3.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)	54
3.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)	57
3.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO).....	71
3.3 Beurteilung der Rechnungslegungsvorschriften für Vereine	74
4. Prüfungsvorschriften für Vereine	79
4.1 Österreich	79
4.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002).....	79
4.1.1.1 Grundlagen zur gesetzlichen Regelung des VerG 2002	79
4.1.1.2 Prüfung kleiner und mittlerer Vereine nach dem VerG 2002	79
4.1.1.3 Prüfung großer Vereine nach dem VerG 2002.....	84
4.1.2 Fachempfehlungen	91
4.1.2.1 KFS/PE 22	91
4.1.2.2 KFS/PE 23	95
4.1.3 Spendengütesiegel (OSGS).....	97

4.2 Schweiz.....	103
4.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)	103
4.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)	107
4.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO).....	108
4.3 Beurteilung der Prüfungsvorschriften für Vereine	114
<i>5. Publizitätsvorschriften für Vereine</i>	<i>117</i>
5.1 Österreich.....	117
5.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002).....	117
5.1.2 Fachempfehlungen	118
5.1.2.1 KFS/RL 19.....	118
5.1.2.2 KFS/PE 22	118
5.1.3 Spendengütesiegel (OSGS).....	119
5.2 Schweiz.....	119
5.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)	119
5.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)	120
5.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO).....	121
5.3 Beurteilung der Publizitätsvorschriften für Vereine.....	122
<i>6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung.....</i>	<i>126</i>
<i>Literaturverzeichnis</i>	<i>131</i>
<i>Anhang.....</i>	<i>144</i>

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Agency Problematik im spendensammelnden Verein.....	4
--	---

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Größenklassen der Vereine nach dem VerG 2002	34
Tabelle 2: Gliederung des Eigenkapitals für große Vereine nach dem VerG 2002.....	41
Tabelle 3: Mindestgliederung des Finanzberichts nach dem OSGS.....	52
Tabelle 4: Übersicht Größenkriterien schweizerische Vereine und deren Konsequenzen für die Rechnungslegung und Prüfung	57
Tabelle 5: Vereinsbilanz nach Swiss GAAP FER 21	62

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
d.h.	das heißt
DZI	Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EUR	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GenRevG	Genossenschaftsrevisionsgesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
i.S.d	im Sinne der/des
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
KESt	Kapitalertragsteuer
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
lit.	litera
lt.	laut
mind.	mindestens

Mio.	Million/-en
NPO	Nonprofit-Organisation/-en
o.Ä.	oder Ähnliches
öHGB	Österreichisches Handelsgesetzbuch
OR	Obligationenrecht
OSGS	Österreichisches Spendengütesiegel
PO	Profit-Organisation/-en
PR	Public Relations
PS	Prüfungsstandard
S.	Seite
StGG	Staatsgrundgesetz
tw.	teilweise
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VerG 2002	Vereinsgesetz 2002
Vgl.	Vergleiche
WT-ARL	Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
Z.	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZEWO	Schweizerische Zertifizierungsstelle für gemeinnützige, Spenden sammelnde Organisationen
ZGB	Zivilgesetzbuch

1. Einführung

1.1 Problemstellung und Abgrenzung der Arbeit

Für die Stakeholder von NPO sind die veröffentlichten Informationen aus der Finanzberichterstattung eine wichtige Grundlage für ihr Verhalten gegenüber diesen. Wie auch erwerbswirtschaftliche Unternehmen stehen NPO vor dem Problem der asymmetrischen Informationsverteilung bzw. dieses ist durch Kontrollschwierigkeiten in NPO sogar stärker ausgeprägt. Von besonderer Relevanz ist dies bei spendensammelnden NPO, da den Spendern – als wesentlichste Anspruchsgruppe bei spendensammelnden NPO und Hauptadressaten der Berichterstattung – einerseits kein gesetzlicher Anspruch auf Informations- und Kontrollrechte zukommt. Andererseits ist ihre Spende zwar mit keiner direkten Gegenleistung verbunden, allerdings besteht die Erwartungshaltung gegenüber der NPO, dass mit der Spende verantwortungsvoll umgegangen wird. Kann die NPO nicht nachweisen, dass die Spendenmittel für den ausgewiesenen Zweck verwendet wurden, leidet darunter ihre Glaubwürdigkeit und Legitimation. Angesichts einiger Spendenskandale in den letzten zwei Jahrzehnten¹ spielt insofern die Transparenz der Mittelwendung gegenüber den Mittelgebern bzw. teilweise sogar gegenüber der breiten Öffentlichkeit eine immer größer werdende Rolle. Nicht zuletzt aufgrund des steigenden Wettbewerbs unter spendensammelnden NPO am Spendenmarkt müssen die Organisationen den Erwartungshaltungen der Spender gerecht werden, um langfristig am Spendenmarkt bestehen zu können.²

Die vorliegende Arbeit geht daher der Frage nach, welche Informationsbedürfnisse Spender gegenüber spendensammelnden Organisationen aufweisen, welche Anforderungen daraus an eine Finanzberichterstattung resultieren und inwiefern sich diese in den bestehenden Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften in Österreich und der Schweiz widerspiegeln. Grundlegende Überlegungen, Erläuterungen und Beurteilungen werden dabei vorwiegend aus österreichischer Sicht getroffen. Insgesamt sollen im Rahmen dieser Arbeit Problemfelder und Weiterentwicklungsmöglichkeiten für den Normenrahmen aufgezeigt werden.

Da der NPO-Sektor in der Schweiz auf eine lange Tradition zurückblickt und dieser daher sowohl gesellschaftlich, als auch wirtschaftlich fest verankert ist, wurden die geltenden

¹ Siehe dazu etwa *Littich* (2007), S. 335 oder *Stötzer* (2009), S. 161 und S. 231

² Vgl. *Neumayr / Schober / Schneider* (2013), S. 471 – 489

Konzepte der Schweiz in diese Arbeit aufgenommen. Schon einleitend sei vorweggenommen, dass die Schweiz durch ein eigens für soziale NPO geschaffenes Rechnungslegungskonzept als Best-Practice-Land und Benchmark in der Finanzberichterstattung von NPO gilt.³

Als bedeutendste Form von NPO sowohl in Österreich, als auch in der Schweiz wird auf die Rechtsform der Vereine eingegangen,⁴ wobei sich zudem diese Arbeit nicht auf eine detaillierte Begriffsabgrenzung von NPO vertieft. So wird der Begriff des Vereines aufgrund seiner praktischen Bedeutung weitgehend für NPO verwendet. Eine weitere Eingrenzung erfolgt auf die meist als sozial, gemeinnützig bzw. auch karitativ bezeichneten Vereine. Diese Einschränkung ist aufgrund der starken Heterogenität auf dem Vereinssektor notwendig, wobei die Gruppe der sozialen Vereine in beiden Ländern zu den Bedeutsamsten gehört.⁵

Im Rahmen dieser Arbeit wird darüber hinaus nicht auf grundlegende Inhalte der Finanzberichterstattung von Vereinen eingegangen. Vielmehr liegt der Schwerpunkt auf den gesetzlichen und freiwilligen Regelungen zur Finanzberichterstattung spendensammelnder Vereine. Auch werden steuerrechtliche Aspekte weitgehend außer Acht gelassen sowie Vereine, die unternehmerisch tätig sind. Um die finanzielle Berichterstattung von Vereinen bestmöglich hervorheben zu können, erfolgt des Weiteren eine Abgrenzung zur Rechnungslegung über die Sachzielerfüllung bzw. die sogenannte Erfolgsberichterstattung oder Leistungsberichterstattung. Dennoch sei angemerkt, dass diese im NPO-Sektor immer mehr an Bedeutung gewinnt und gemeinsam mit der Finanzberichterstattung Spendern wichtige Informationen für die Spendenentscheidung liefern kann.⁶

1.2 Aufbau der Arbeit

Zu Beginn der vorliegenden Masterarbeit werden in Kapitel 1.3 die Grundlagen und die Bedeutung der Informations- und Kontrollinteressen von Spendern aus betriebswirtschaftlicher Sicht vor dem Hintergrund der Finanzberichterstattung von Vereinen erläutert. Zudem wird anschließend in Kapitel 1.4 auf den Spendenbegriff eingegangen und dieser aus rechtlicher Sicht betrachtet.

Kapitel 2 beschäftigt sich mit der Person des Spenders und dessen Motive zu spenden. In weiterer Folge wird ein einschlägiger Literaturüberblick gegeben und anhand empirischer

³ Vgl. Meyer et al. (2011), S. 30 f.

⁴ Vgl. Pennerstorfer / Schneider / Badelt (2013), S. 62 und von Schnurbein (2013), S. 39

⁵ Vgl. Pennerstorfer / Schneider / Badelt (2013), S. 67 f. für Österreich und von Schnurbein (2013), S. 44 f. für die Schweiz

⁶ Siehe zur Erfolgsberichterstattung etwa Stötzer (2009), Schauer / Stötzer (2008) oder Löwe (2003)

Untersuchungen ein Rahmenkonzept zu den Informationsbedürfnissen von Spendern und daraus ableitend die Anforderungen an eine Finanzberichterstattung spendensammelnder Vereine erarbeitet.

Die Kapitel 3 bis 5 stellen die gesetzlichen und freiwilligen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsbestimmungen für spendensammelnde Vereine jeweils in Österreich und in der Schweiz ausführlich vor. Dabei werden die Vorschriften aus Spendersicht dargestellt. Auf Grundlage des in Kapitel 2 ausgearbeiteten Rahmenkonzepts und anhand der vorgestellten Konzepte erfolgt eine abschließende Beurteilung der jeweiligen Teilbereiche.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung und Schlussfolgerungen in Kapitel 6. Dabei werden die formulierten wissenschaftlichen Fragestellungen in einem Gesamtzusammenhang beantwortet und darüber hinaus gehende Fragestellungen aufgezeigt.

1.3 Grundlagen und Bedeutung der Informations- und Kontrollinteressen von Spendern im Rahmen der Finanzberichterstattung von Vereinen

Wie auch gewinnorientierte Unternehmen stehen Nonprofit-Organisationen vor dem Problem der asymmetrischen Informationsverteilung, welches das betriebswirtschaftliche Konzept der *Principal-Agent-Theorie* impliziert.⁷ Meist ein typisches Verhältnis in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, übertragen die Anteilseigner einer Organisation (Principal) dem Manager (Agent) mittels Vertrag eine Handlungs- und Entscheidungsbefugnis, sodass der Agent für den Principal bestimmte Aufgaben in der Organisation übernimmt. Wird angenommen, dass sowohl der Agent, als auch der Principal den eigenen Nutzen maximieren wollen, so kann davon ausgegangen werden, dass die Interessen des Agents nicht immer ident mit jenen des Principals sind. Um diese Divergenzen zu minimieren, kann der Principal Anreize für den Agent setzen und diesen überwachen, was jedoch mit Kosten verbunden ist, die sogenannte Agentur-Kosten darstellen. Für den Principal wird es jedoch nie möglich sein, den Agent ohne Kosten dazu zu bringen, die für den Principal immer beste Entscheidung zu treffen.⁸

In der Literatur wird die Existenz von NPO in durch Spenden finanzierten Tätigkeitsfeldern und im Hinblick auf die ungleiche Informationsverteilung oft dahingehend erklärt, dass Nonprofit-Organisationen Agentur-Kosten reduzieren können.⁹ Da eine NPO

⁷ Vgl. *Jegers* (2008), S. 93 – 94

⁸ Vgl. *Jensen / Meckling* (1976), S. 5

⁹ Vgl. *Meyer / Leitner* (2006), S. 19

schon alleine durch ihre Organisationsform signalisiert, dass diese nicht das Ziel hat, Gewinne zu erwirtschaften, sondern den Wohlstand des Leistungsempfängers zu gewährleisten, eignet sich eine NPO besonders als spendensammelnde Organisation. Aufgrund der Sachzielsetzung von NPO kommt ihnen vonseiten der Spender mehr Vertrauen zu, als erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, die bei der Ausübung ihrer Tätigkeit Formalziele verfolgen. Durch das Ausschüttungsverbot in NPO fällt der Anreiz weg, die Qualität der Leistung zugunsten einer erhöhten Gewinnausschüttung an die Gesellschafter zu reduzieren.¹⁰

Wie auch schon *Jensen* und *Meckling* in ihrem Artikel „Theory of the Firm“ betonen, ist das Verhältnis zwischen Principal und Agent ein umfassendes, das in allen Organisationen und kooperativen Zusammenschlüssen mit einer Trennung zwischen Kapital und Kontrolle, wie etwa auf allen Managementebenen erwerbswirtschaftlicher Unternehmen, auf Universitäten, bei staatlichen Behörden, in Interessenvertretungen oder auch in Vereinen, die bedeutendste Rechtsform der NPO, vorkommen kann.¹¹ Somit stellt sich die Frage nach Governance-Regeln für NPO, wie sie in gewinnorientierten Unternehmen üblich sind.

Bei spendensammelnden Organisationen, wie bei Vereinen, können Spender als Principals verstanden werden, die durch ihre Spende den Verein als Agent beauftragen, im Sinne des Sachziels der Organisation zu handeln und die zur Verfügung gestellten Mittel entsprechend zu verwenden (siehe Abbildung 1).

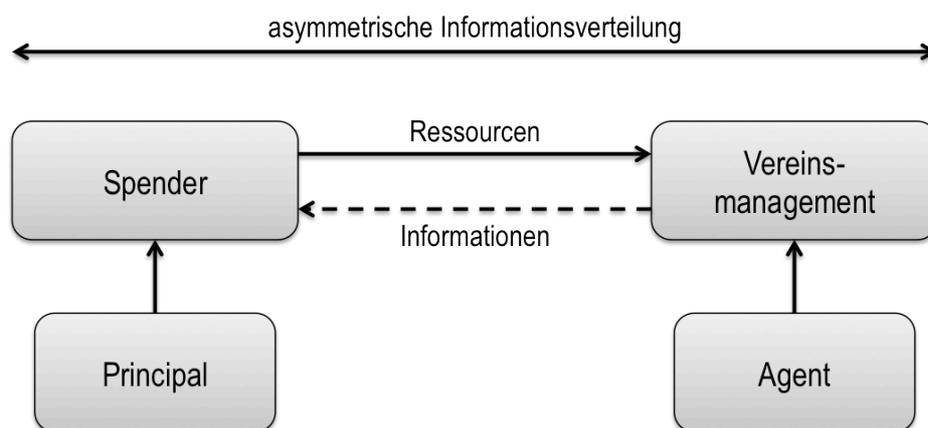


Abbildung 1: Agency Problematik im spendensammelnden Verein¹²

Jedoch können auch hier Vereine mehr Ressourcen verbrauchen, als für die Erreichung des Zieles überhaupt notwendig ist. So könnten Manager der Organisation etwa weni-

¹⁰ Vgl. *Gelter* (2006), S. 146

¹¹ Vgl. *Jensen / Meckling* (1976), S. 309

¹² In Anlehnung an *Pernsteiner / Andeßner* (2009), S. 160 und *Stötzer* (2009), S. 145

ger Arbeitseinsatz innerhalb des Vereines aufwenden, als nötig ist, oder es werden Aktivitäten gefördert, die kaum oder nicht mit dem Ziel der Spender übereinstimmen. Daher ist auch in diesen Organisationen eine Überwachung durch die Spender opportun. Informationen über die Mittelverwendung, wie sie die Rechnungslegung gibt, können Spendern und anderen Anspruchsgruppen als Grundlage zur Evaluierung des effizienten und effektiven Einsatzes der Spendenmittel dienen. Dabei ist Effizienz das Verhältnis zwischen den vom Verein erbrachten Leistungen und den dafür eingesetzten Mitteln, die Effektivität gibt dagegen die Zielerreichung des Vereines an.¹³ Somit stellt die Rechnungslegung ein Instrument zur Überwachung des Vertrages zwischen Spendern und spendensammelnder Organisation dar.¹⁴ Dabei soll der Agent regelmäßig über die Verwaltung der finanziellen Mittel und über die Ergebnisse der durchgeführten Aktivitäten berichten. So können die Spender als Principals Informationen erhalten, die sie befähigen, den Agent zu kontrollieren. Dies entspricht auch dem Kontrollzweck des externen Rechnungswesens.¹⁵

Nach *Löwe* muss die Ausgestaltung der Rechnungslegung zwei Anforderungen erfüllen, um als Informationsinstrument geeignet zu sein:

1. Die Ziele der Rechnungslegung müssen mit dem Zielsystem der spendensammelnden Organisation übereinstimmen.
2. Die Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten müssen sich in den Informationen, welche die Rechnungslegung gibt, widerspiegeln.¹⁶

Dabei definiert sich das Zielsystem einer spendensammelnden Organisation generell über eine Priorisierung der Sachziele gegenüber den Formalzielen. Die oft in Satzungen von Vereinen festgelegten Zwecke der Organisation stellen Sach- oder Leistungsziele dar, welche „die geforderten betrieblichen Leistungen in allen ihren Bestimmungsmerkmalen enthalten.“¹⁷ Dagegen können Formalziele über finanzwirtschaftliche Eigenschaften, wie die Höhe und Struktur eines angestrebten Erfolges, charakterisiert werden. Für beide Zielsysteme gilt dennoch, dass die Organisationen einerseits bei ihrer Tätigkeit auf knappe Ressourcen angewiesen sind und daher effizient mit diesen umgehen müssen. Andererseits müssen sie darauf achten, allgemein dem Ziel der Organisation zu entsprechen, d.h. effektiv auf die Zielerreichung hin zu arbeiten.¹⁸

¹³ Vgl. *Schauer* (2008), S. 20

¹⁴ Vgl. *Krishnan / Yetman / Yetman* (2006), S. 402

¹⁵ Vgl. *Monsen* (2008), S. 269

¹⁶ Vgl. *Löwe* (2003), S. 70 – 71

¹⁷ *Löwe* (2003), S. 41

¹⁸ Vgl. *Löwe* (2003), S. 43 – 46

Diverse Studien zur Spendenbereitschaft zeigen auf, dass Spender Informationen, die das externe Rechnungswesen geben und die spendensammelnde Organisationen zur Verfügung stellen, bei der Spendenentscheidung und der Bemessung der Spendenhöhe heranziehen.¹⁹ Einerseits kann die Rechnungslegung für potentielle Spender als Informationsinstrument für die Spendenentscheidung dienen, andererseits erfüllt sie für aktuelle Spender den Zweck der Rechenschaft, da diese ihre Spende ihren Erwartungen entsprechend verwendet wissen wollen.²⁰ Auch kann hinsichtlich der Rechnungslegungsadressaten eine grobe Unterscheidung in interne und externe Adressaten erfolgen. Dabei haben interne Adressaten einen direkten Zugriff auf alle Informationsquellen innerhalb der Organisationen, können ihre Informationsbedürfnisse daher einfach befriedigen und sind nicht ausschließlich auf Rechnungslegungsinformationen angewiesen. Dazu zählen etwa das Management, die Organe, die Mitarbeiter und die Mitglieder der Organisation.²¹ Dagegen haben externe Adressaten kaum bis keinen Einblick in die Buchführung oder in andere Unterlagen, um ihre Informationsbedürfnisse zu befriedigen.²² Hier sind insbesondere Spender zu nennen, die, obwohl sie keine direkte Gegenleistung für ihre Unterstützung bekommen, Erwartungen an die Organisation haben. Dies erfordert eine offene Informationspolitik und Transparenz seitens des Vereines, um auch die Glaubwürdigkeit zu gewährleisten.²³

Der Manager der Organisation soll offenlegen, wie er das ihm anvertraute Kapital verwendet hat, sodass Spender, oder Stakeholder im Allgemeinen, regelmäßig einen vollständigen, klaren und zutreffenden Einblick in seine Tätigkeit bekommen und sich ein Urteil über das verwaltete Vermögen und die erreichten Ziele bilden können.²⁴ Grundsätzlich muss daher der Rechnungslegung der Zweck, den Informationsanforderungen der Empfänger der Rechnungslegung gerecht zu werden, zugeordnet werden.²⁵ Spender können auf Grundlage der verfügbaren Informationen ihre Spendenentscheidung treffen, wobei die Sicherung ihrer Interessen dabei im Vordergrund steht. Zusammenfassend lassen sich daher Rechnungslegungsanforderungen für spendensammelnde Organisationen zum Zwecke der Kontrolle und Dokumentation ableiten.

¹⁹ Vgl. dazu u.a. *Parsons (2007), Parsons (2003), Gordon / Khumarwala (1999), Tinkelman (1999a)*

Zu einer detaillierten Analyse siehe Kapitel 2.2

²⁰ Vgl. *Busse / Wellbrock (2008)*, S. 175

²¹ Vgl. *Stötzer (2009)*, S. 127

²² Vgl. *Löwe (2003)*, S. 74

²³ Vgl. *Stötzer (2009)*, S. 161

²⁴ Vgl. *Löwe (2003)*, S. 64

²⁵ Vgl. *Löwe (2003)*, S. 56

Zudem ist festzuhalten, dass Spender das Recht haben, dass ihrer Spendenerwartung entsprochen wird. Bei der Gestaltung der Finanzberichterstattung muss daher auf Transparenz und Vollständigkeit geachtet werden. Spendern muss eindeutig erkennbar sein, wie ihre Spende eingesetzt wurde und sie müssen sich auf die Vollständigkeit der offengelegten Informationen verlassen können um ein gesamtheitliches Bild vom spendensammelnden Verein zu erlangen. Aus der Sicht der spendensammelnden Vereine haben diese ein legitimes Interesse, ihr Wachstum, ihren Ruf und die Fortführung der Organisation zu gewährleisten. Inwiefern Transparenz und Vollständigkeit dazu beitragen bzw. im Widerspruch stehen, sei im Zuge dieser Arbeit zu klären.

1.4 Rechtliche Einordnung der Spende

Zur Erfüllung des statuarischen Vereinszweckes müssen ausreichende finanzielle Mittel gewährleistet sein. Für einzelne Bereiche der Vereinstätigkeiten stellen Spenden die wichtigste Einnahmequelle dar.²⁶ Jedoch erweist sich bei spendensammelnden Vereinen die Gewährleistung des Fortbestandes der Organisation dadurch als schwieriger als etwa bei gewinnwirtschaftlichen Unternehmen, da sie dies nicht allein durch den Absatz ihrer Leistungen absichern können und zudem die Mittelzuflüsse durch die Abhängigkeit von Spenden, wie auch von anderen Zuwendungen, diskontinuierlich erfolgt, was eine Finanzierungsplanung erschwert.²⁷

Um in weitere Folge die Rechnungslegungsbestimmungen für Vereine näher erläutern zu können, ist eine zivilrechtliche Beurteilung von Spenden unabdingbar. Dabei wird grundsätzlich auf österreichische Normen eingegangen, die für eine Einordnung der Spende im Verhältnis zwischen Spender, spendensammelnden Verein und Spendenbegünstigten relevant sind.

Unter einer Spende versteht man allgemein eine Schenkung; so wird gemäß § 938 ABGB dem Begünstigten eine Geld- oder Sachschenkung vom Spender unentgeltlich bzw. ohne direkte Gegenleistung überlassen.²⁸ Meist wird nicht unmittelbar an Begünstigte gespendet, sondern es werden Sammlungen für bestimmte Zwecke von spendensammelnden Vereinen organisiert, die dann den Begünstigten die Spende zukommen lassen. Auch ist es möglich, dass direkt an Vereine gespendet wird, wobei diese folglich die Spende entweder für

²⁶ Vgl. *Neumayr / Schober / Schneider* (2013), S. 471

²⁷ Vgl. *Stötzer* (2009), S. 35

²⁸ Vgl. § 938 ABGB

spezifische oder allgemeine Zwecke des Vereines verwenden. Maßgeblich für die Einordnung ist somit der Spenderwille, der sich häufig aus dem Spendenaufruf ergibt. *Gelter* und *Nowotny* unterscheiden infolgedessen zwischen zwei Spendenkategorien:²⁹

- a) Einem Verein selbst zukommende Spenden
- b) Nicht im Verein verbleibende Spenden

a) Einem Verein selbst zukommende Spenden

In diese Kategorie fallen Spenden, die direkt einem Verein zukommen und nur für eigene Zwecke des Vereines verwendet werden. Es können somit sowohl bestimmte Projekte, als auch die Aufrechterhaltung der Vereinsarbeit im Allgemeinen finanziert werden. Der Verein selbst ist Empfänger der Spende, wobei das Spenderinteresse deckungsgleich mit jenem des Vereines ist. Zivilrechtlich wird die Spende vom Spender an den Verein als Schenkung eingeordnet.³⁰

Wird die Spende ohne Auflage geleistet, d.h. der Spender gibt keine konkrete Verwendungsbestimmung vor, so gilt grundsätzlich, dass die Spende im Sinne des statuarischen Vereinszwecks zu verwenden ist.³¹ Ausgeschlossen ist jedenfalls eine Ausschüttung an Vereinsmitglieder.³²

Sammelt der Verein für einen bestimmten Zweck, so ist die Spende dafür als Schenkung mit Auflage zu beurteilen. Der Spender legt somit eine bestimmte Verwendungsbestimmung fest, wobei dieser bei einem anderweitigen Einsatz der Spende als für den ursprünglichen Zweck gegenüber dem sammelnden Verein die beabsichtigte Verwendung auch einklagen kann. Ist es dem Verein nicht möglich, die Spende dem Zweck der Auflage zuzuführen, muss der Verein die Spende für einen ähnlichen Zweck verwenden. Kann auch dies durch Verschulden des Vereines nicht erfüllt werden oder geht aus dem Spenderwillen hervor, dass eine Verwendung für ähnliche Zwecke nicht möglich oder erwünscht ist, verliert der Verein die Spende.³³

²⁹ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1283 f. ; siehe auch *Lansky et al.* (2011), Rz. 680

³⁰ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1283 f.

³¹ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1283 f.

³² Vgl. *Brändle / Rein* (2011), S. 95

³³ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1284

b) Nicht im Verein verbleibende Spenden

Bei Spenden, die nicht im Verein verwendet werden, handelt es sich um Sammlungen für extern organisierte Projekte, für bestimmte bedürftige Personen oder für unbestimmte Personengruppen. Dabei handelt der Verein als Spendensammler, der das von mehreren Personen für einen bestimmten Zweck aufgebrauchte „Sammelvermögen“ übernimmt. Insbesondere sind hier die Fragen nach dem rechtlichen Verhältnis zwischen den Spendern und dem spendensammelnden Verein und nach dem Eigentümer des Sammelvermögens zu klären.³⁴

Beim Spendenvorgang verpflichtet sich der spendensammelnde Verein, das Geschäft des Spenders, d.h. die Weitergabe der Spende für einen bestimmten Zweck, unentgeltlich zu übernehmen. Kosten, die durch den Spendenvorgang entstehen, können aber durch die Spende kompensiert werden.³⁵ Somit liegt zwischen Spender und Spendensammler im Innenverhältnis ein Auftrag im Sinne des § 1002 ff. ABGB vor.³⁶ Außerdem liegt dem Auftrag ein Vertrag zugunsten Dritter zugrunde.³⁷ Der Spender kann also auch von dem Verein fordern, an den Dritten zu leisten. *Gelter* und *Nowotny* betonen jedoch, dass es sich hier meist um einen unechten Vertrag zugunsten Dritter handelt, da kaum ein Spender dem Begünstigten das Recht übergibt, eine Leistung zu fordern. Im Außenverhältnis übernimmt der spendensammelnde Verein mit dem Sammelvermögen eine uneigennützte Treuhandenschaft. Eigentümer des Treuhandvermögens ist der Verein, was jedoch insbesondere nicht das Recht auf eine Exzindierungsklage oder bei Insolvenz das Aussonderungsrecht ausschließt.³⁸

c) Fazit

Die Spendenkategorien mit ihren jeweiligen rechtlichen Einordnungen können nun folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Spenden, die im Verein für eigene Zwecke verbleiben, können sowohl ohne Auflage für eine Verwendungsbestimmung, als auch mit Zweckwidmung dem spendensammelnden Verein zur Verfügung stehen. Zivilrechtlich wird die Spende an den empfangenden Verein als Schenkung beurteilt.

³⁴ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1284

³⁵ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1285

³⁶ Vgl. § 938 ABGB

³⁷ Vgl. § 881 ABGB

³⁸ Vgl. *Gelter / Nowotny* (1999), S. 1285

- Spenden, die nicht im Verein verbleiben, stellen im Innenverhältnis einen „Auftrag zugunsten Dritter“ und im Außenverhältnis eine uneigennützig Treuhandenschaft dar.³⁹

Die unterschiedliche rechtliche Beurteilung der Spendenkategorien ist bedeutsam für die Behandlung der Spende in der Rechnungslegung des spendensammelnden Vereines. Kapitel 3 führt diese näher aus.

³⁹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 680

2. Motive und Informationsansprüche der Spender

2.1 Spendenmotive der Spender

Der erwartete Nutzen des Spenders aus einer Spende hängt primär mit dessen Motiven zu spenden zusammen.⁴⁰ Diese können vielfältig sein, wobei *Bekkers* und *Wiepking* folgende acht „Mechanismen“ identifizieren, die zu gemeinnützigen Spenden führen und die sowohl einzeln, als auch in Kombination mit weiteren Mechanismen auftreten können:⁴¹

1. Bewusstsein über die Bedürftigkeit der Empfänger: Dieses ist eine Grundvoraussetzung für philanthropisches Handeln. Spender müssen zuerst über die Notlage von Bedürftigen erfahren, damit in weiterer Folge eine Unterstützung erfolgt.⁴²
2. Ansuchen um eine Spende: Noch bevor eine Spende in Erwägung gezogen wird, kann beim potentiellen Unterstützer um eine Spende angesucht werden. Die Art und Weise, wie dieses Ansuchen stattfindet, beeinflusst dessen Effektivität. Ein großer Teil der Spenden erfolgt nach Spendenansuchen.⁴³
3. Abwägung von Kosten und Nutzen der Spende: Zuwendungen kosten dem Spender Geld, wobei mehr gespendet wird, wenn die Kosten zu spenden sinken. In diesem Zusammenhang muss die steuerliche Absetzbarkeit von Spenden als materielles Motiv genannt werden, die allerdings nicht allein ausschlaggebend für eine Spendenhandlung sein kann, da Philanthropie nicht eigennützig motiviert ist („Donors will always be better off not making a donation“⁴⁴). Sind Spenden mit einem Nutzen, wie z.B. die aus einer Spende folgende Inanspruchnahme von gewissen Vorteilen verbunden, wird die Spende als Austausch angesehen, wenn diese aus konsumtiven Gründen getätigt wird. Der Nutzen kann sowohl materieller Natur sein (Spendenansuchen in Verbindung mit Lotterien, Zutritt zu exklusiven Versammlungen, Galas etc.), jedoch auch mit der Erwartung des Spenders zusammenhängen, dieser könnte/müsste die Unterstützungsleistungen der Organisation zukünftig in Anspruch nehmen.⁴⁵
4. Grad der altruistischen Einstellung: Die Basis philanthropischen Handelns stellt Altruismus dar, wobei der Spender hier mit seiner Zuwendung nur am Wohlergehen der

⁴⁰ Vgl. *Thieme / Winkelbake* (2012), S. 430

⁴¹ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 927, Übersetzung in Anlehnung an *Neumayr / Schober / Schneider* (2013), S. 475

⁴² Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 929

⁴³ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 931

⁴⁴ Vgl. *Sargeant / Jay* (2004), S. 100

⁴⁵ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 932 – 936

Mitmenschen und der spendensammelnden Organisation interessiert ist. Altruistische Motive entwickeln sich meist aus religiösen, humanistischen oder ideologischen Überzeugungen und Werten. Je glaubhafter eine spendensammelnde Organisation bei ihrer gemeinnützigen Zielverfolgung ist, desto eher ist ein altruistisch motivierter Spender bereit zu spenden.⁴⁶

5. Reputation: Unter Reputation fallen jene sozialen Konsequenzen für den Spender, die mit einer Zuwendung einhergehen. Zu spenden wird positiv bewertet, sodass infolgedessen Spender bei Mitmenschen ein höheres Ansehen und Bestätigung genießen, d.h. die Spende muss öffentlich wahrnehmbar sein. Umgekehrt kann die Unterlassung einer Spende den Ruf schädigen, insbesondere dann, wenn für Spenden öffentlich geworben wird oder sie direkt beobachtbar sind. Haben Spender die Wahl, so bevorzugen sie es, dass Mitmenschen von ihrer Spende erfahren.⁴⁷
6. Psychologische Vorteile der Spende: Zu spenden kann nicht nur das soziale Umfeld beeinflussen, sondern auch dem Spender selbst psychologische Vorteile bringen. So können Spenden zur Selbstwahrnehmung des Spenders als altruistische, empathische, sozial verantwortliche, gefällige und einflussreiche Person beitragen. Außerdem lösen Spenden meist als emotionale Konsequenz gute Laune aus, lindern Schuldgefühle, reduzieren Aversionen und befriedigen das Verlangen, gütig, moralisch und gerecht zu sein.⁴⁸
7. Wertorientierung der Person: Die persönliche Wertehaltung des Spenders beeinflusst dessen Prioritäten und Handlungsweisen.⁴⁹ *Rokeach* definiert die persönlichen Werte als „organised sets of preferential standards used in making selections of objects and actions, resolving conflicts, and defending choices made or proposed.“⁵⁰ Insbesondere soziale Werte, wie beispielsweise Humanität oder Gerechtigkeit, fördern die Spendenentscheidung im Allgemeinen. Sie beeinflussen aber auch die Entscheidung, an welche Organisation gespendet wird.⁵¹
8. Wirksamkeit der Spende: Diese bezieht sich auf die Wahrnehmung des Spenders, ob und inwiefern die getätigte Zuwendung eine Veränderung erwirkt hat. Die Beziehung zwischen Spender und spendensammelnder Organisation ist hier sehr eng, da die

⁴⁶ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 936 und *Stötzer* (2009), S. 158

⁴⁷ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 936 – 937

⁴⁸ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 938

⁴⁹ Vgl. *Bennett* (2002), S. 15

⁵⁰ *Rokeach* (1979), S. 20

⁵¹ Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 941

Wirksamkeit für den Spendenzweck einerseits aus der Spende selbst resultiert und andererseits auch von der Organisation, die für einen optimalen Mitteleinsatz zuständig ist, abhängt. Diverse Studien zeigen, dass weniger gespendet wird, wenn angenommen wird, dass die Zuwendung keine Veränderung bewirkt. Umso bedeutender ist daher die Rolle der Finanzberichterstattung in der Aufklärung von (potentiellen) Spendern über die Wirksamkeit der Organisation in der Mittelverwendung und Zielerreichung.⁵²

Nach der Erläuterung der Spendenmotive stellt sich nun die Frage, welche Spenderansprüche daraus an eine Finanzberichterstattung von Vereinen abzuleiten sind.

2.2 Ansprüche der Spender an die Finanzberichterstattung von spendensammelnden Vereinen

Als oberster Grundsatz des Rechnungswesen gilt nach *Schneider*: „Der Rechnungszweck bestimmt den Rechnungsinhalt.“⁵³ Als Rechnungszweck in spendensammelnden Vereinen wurde in Kapitel 1.3 der Informationszweck als bedeutendster Zweck identifiziert. Dazu sind im ersten Schritt die Informationsbedürfnisse von Spendern abzuklären und im nächsten Schritt ist zu erläutern, welche Anforderungen sich dadurch an die Finanzberichterstattung von Vereinen ergeben.

2.2.1 Informationsbedürfnisse der Spender gegenüber spendensammelnden Vereinen

Spender ist nicht gleich Spender. Die Nachfrage nach quantitativen Finanzinformationen gestaltet sich innerhalb des Spenderkreises unterschiedlich. Ist etwa der Spendenempfänger mit dem Begünstigten gleichzusetzen, spielen Finanzberichte eine untergeordnete Rolle, da der Spender direkt dem Begünstigten die Zuwendung übergibt. Typische Austauschbeziehungen finden jedoch meist durch einen Mediator – dem spendensammelnden Verein – statt, der die Unterstützung empfängt und sich verpflichtet, dem Begünstigten diese zukommen zu lassen. Folglich ist die Nachfrage nach zusätzlichen Informationen bei ebendiesen Spendern am größten, sind sie doch einerseits an der Ankunft der Unterstützung beim Be-

⁵² Vgl. *Bekkers / Wiepking* (2010), S. 942

⁵³ *Schneider* (1991), S. 766

günstigsten interessiert, stehen jedoch andererseits nicht im direkten Verhältnis zu diesem (siehe Kapitel 1.3). Informiert der Verein den Spender über die zweckgemäße Verwendung der Zuwendung etwa in Form der Finanzberichterstattung, so ist es wahrscheinlicher, dass der Spender wieder an die Organisation spendet.⁵⁴

Durch die Mittlerfunktion des Vereines zwischen Spender und Leistungsempfänger ergibt sich, dass der Verein nur solange seine Legitimität bewahrt, solange er die Leistungserbringung effizienter und effektiver gestaltet, als Spender und Leistungsempfänger direkt miteinander. Wie schon beschrieben, ist eine Spende nicht mit einer Gegenleistung seitens des Vereines verbunden, wobei die Erwartungen und Bedürfnisse der Spender an den Verein als Forderung nach einer Gegenleistung verstanden werden können. Es liegt an dem spendensammelnden Verein, die Informationsasymmetrie zum Spender abzubauen, indem er eine zutreffende Darstellung der Organisation bereitstellt und über Ziele, Leistungen und wirtschaftliche Lage entsprechend informiert. Daher ist die Frage, warum an einen bestimmten Verein gespendet wird, essentiell, wenn die generelle Entscheidung zu spenden getroffen wurde. Hat sich nun ein potentieller Spender dazu entschlossen zu spenden, muss er im nächsten Schritt festlegen, welcher Verein geeignet ist, die Spende seinen Erwartungen entsprechend einzusetzen. Aktuelle Spender wollen nicht nur über die Erfüllung des Vereinszieles generell Bescheid wissen, sondern auch, wohin ihre gespendeten Beträge geflossen sind. Beide haben also meist genaue Vorstellungen, wie ihre Spende eingesetzt werden soll, jedoch keinen gesetzlichen Anspruch auf Informationen und Kontrolle über die tatsächliche Verwendung darüber durch Einblick in Berichte des spendensammelnden Vereines.⁵⁵

Die Nachfrage nach Finanzberichten kann je nach Spenderinvolvement, direktem Nutzen der Spende, Spendenhöhe und -frequenz und Spendenmarkt variieren. *Gordon* und *Khumarwala* definieren die Anspruchsgruppe „Spender“ unter diesen Aspekten detailliert, wie in den folgenden Absätzen dargestellt wird.⁵⁶

Wie oben erläutert, beeinflusst der Kontakt zwischen Spender und Spendenempfänger hinsichtlich Tiefe und Frequenz die Notwendigkeit für Finanzinformationen. Je enger das Verhältnis, desto weniger werden formalisierte Informationsinstrumente für die Spendenentscheidung gebraucht. Dies ist insbesondere bei Spendern der Fall, die aktiv innerhalb des spendensammelnden Vereines involviert sind (z.B. Mitarbeiter), oder die schon Unterstützungsleistungen des Vereines in Anspruch genommen und dadurch ein Vertrauensverhältnis

⁵⁴ Vgl. *Gordon / Khumarwala* (1999), S. 36

⁵⁵ Vgl. *Löwe* (2003), S. 79

⁵⁶ Vgl. *Gordon / Khumarwala* (1999), S. 48 – 51

aufgebaut haben. Berücksichtigen Spender bei der Wahl des geeigneten Spendenvereines die Wahrscheinlichkeit, dass sie selbst einmal Begünstigter sein könnten (etwa in der Krebsforschung), entscheiden sich Spender für den Verein, der einerseits ihren Ressourcen entspricht und andererseits der ihnen am meisten Nutzen verspricht (siehe Spendenmotive) und vernachlässigen eher zusätzliche Finanzinformationen. Als Sonderfall seien Spender mit religiösen Spendenmotiven genannt, die etwa bei Kollekten oder Gemeinschaftsbeiträgen (z.B. Kirchenbeitrag) kaum bis keinen Bedarf an Finanzberichten haben, jedoch bei der Förderung bestimmter Projekte dem religiösen Prinzip entsprechend „viel, aber gewissenhaft“ zu spenden ein größeres Interesse an Finanzinformationen haben.⁵⁷

Je höher und öfter an eine spendensammelnde Organisation gespendet wird, desto größer ist die Nachfrage nach Finanzberichten. Spender wollen Gewissheit über die Effizienz haben, d.h. sie wollen Informationen, dass dem Spendenzweck entsprochen wird und ihre regelmäßige Unterstützung legitim ist. Außerdem bedürfen einmalige Spender eher Finanzinformationen, wenn die Spendenhöhe erheblich für den Spender ist. Auch wenn es nahe liegt, dass bedeutende und regelmäßige Spender, jene Informationen, die sie benötigen, direkt von der Organisation bekommen können, haben sie dennoch keinen gesetzlichen Anspruch auf Einsicht in die Finanzberichte des Vereines. So sind es nicht nur die kleinen Spender, die auf eine angemessene Finanzberichterstattung angewiesen sind. Je kleiner jedoch die Spende, desto unwahrscheinlicher ist es, dass sich ein Spender lange und ausführlich mit einem Finanzbericht beschäftigt. Daher verlassen sich viele Spender auf Instrumente wie Spendengütesiegel, um die sich spendensammelnde Vereine freiwillig bemühen können und die als Qualitätsausweis für eine zweckentsprechende und wirtschaftliche Mittelverwendung gelten.⁵⁸

Das Bedürfnis nach Finanzberichten ist beim Vergleich von Organisationen, die in direktem Wettbewerb zueinander stehen, höher, als beim Vergleich von Organisationen mit unterschiedlichen Aufgaben und Zielen. Die Entscheidung, ob gespendet wird, beginnt bzw. endet nicht mit dem Lesen von Finanzberichten spendensammelnder Organisationen. Bei der Entscheidung, an welche Organisation gespendet wird, spielen diese jedoch eine größere Rolle, können sie doch den Spendenmarkt hinsichtlich geeigneter Organisationen eingrenzen. Hat sich ein Spender etwa dazu entschlossen, an die Krebsforschung zu spenden, kann er anhand der zur Verfügung stehenden Finanzinformationen evaluieren, welchen Verein er in diesem Umfeld unterstützt. Will er jedoch für Blinde spenden, wird er einen dementspre-

⁵⁷ Vgl. *Gordon / Khumarwala* (1999), S. 48 – 49

⁵⁸ Vgl. *Gordon / Khumarwala* (1999), S. 51

chenden Verein aussuchen, auch wenn dieser etwa höhere Verwaltungskosten ausweist, als ein Verein für Krebsforschung.⁵⁹

In der angloamerikanischen Literatur wurde lange das Informationsbedürfnis nach Finanzinformationen für Spender hinterfragt, diskutiert und untersucht, wobei dort der Diskurs über Rechnungslegungspraktiken für NPO schon Anfang des 20. Jahrhunderts begann, während dieser in Europa vergleichsweise spät aufgenommen wurde.⁶⁰ Als besonders bedeutsam sei an dieser Stelle *Parsons'* Studie über das Spenderbedürfnis nach Finanzinformationen genannt. Diese deckt sich auch weitgehend mit ähnlichen Studien der letzten Jahre. *Parsons* untersucht, ob Finanzinformationen und freiwillige Offenlegungen von Spendern im Zuge der Spendenentscheidung verwendet werden und ob sie die Zuwendungen durch Spender erhöhen. Die Studie ergibt, dass insbesondere aktuelle Spender, also jene, die schon an den Verein gespendet haben, Finanzinformationen verwenden und auch mehr gespendet wird, wenn diese bereitgestellt werden. Angesichts der steigenden Schwierigkeit, ein langfristiges Verhältnis zu Spendern aufzubauen,⁶¹ scheint also grundsätzlich die Finanzberichterstattung das Informationsbedürfnis der Spender nach Rechenschaft und Transparenz zu befriedigen.

Dies bestätigt auch eine neuere Studie im deutschsprachigen Raum, die der Frage nach Einflussgrößen der Spenderbindung nachgeht. *Naskrent* kommt zu dem Ergebnis, dass insbesondere das Vertrauen des Spenders in den Verein gestärkt wird, wenn dieser Leistungen und Prozesse transparent macht. Für Spender soll im Sinne der Rechenschaft und Transparenz ersichtlich sein, dass Vereine immer in deren Interesse und im Interesse der Leistungsempfänger handeln, d.h. die zur Verfügung gestellten Spendenmittel zweckmäßig einsetzen. Durch einige Spendenskandale der letzten Jahre wurden Spender insofern immer skeptischer gegenüber spendensammelnden Vereinen, als dass ein hauptsächlich übermäßig hoher Anteil des gespendeten Geldes, der nicht dem Spendenzweck zukommt, mit einer mangelnden Verantwortung im Umgang mit Spendenmitteln assoziiert wurde. Legt der Verein daher die Verwendung der Spendenmittel, die gesamten Einnahmen und Ausgaben und die Vermögenslage offen, fördert dies dem Vertrauen des Spender zum Verein. Ist es Spendern nicht möglich, die Lage des Vereines aufgrund offengelegter Berichte in angemessener Zeit zu analysieren, so können Spender auch auf Gütesiegel, d.h. bestimmte Zertifikate, achten, die von unabhängigen Institutionen durch Prüfung von leistungsbezogenen Kriterien verliehen werden. Mit Vergabe des Gütesiegels erfahren Spender, dass der Verein ordnungsgemäß handelt

⁵⁹ Vgl. *Gordon / Khumarwala* (1999), S. 50

⁶⁰ Vgl. *Parsons* (2003), S. 107

⁶¹ Vgl. *Naskrent / Siebelt* (2010), S. 381 f.

und liefert neutrale, verlässliche und leistungsbezogene Informationen, auf Grundlage derer die Spendenentscheidung getroffen werden kann.⁶²

Gerade bei altruistisch motivierten Spendern ist eine erfolgreiche Vereinsarbeit ausschlaggebend bei der Wahl eines unterstützungswürdigen Vereines. Kann der Verein also anhand vergangener Tätigkeiten und Erfolge nachvollziehbar zeigen, wie die Zuwendungen genutzt und welche Erfolge bisher erzielt wurden, kann dies aktuellen und potentiellen Spendern eine Entscheidungshilfe bei der Spendenentscheidung sein.⁶³

2.2.2 Sich aus den Informationsbedürfnissen der Spender ergebende Anforderungen an die Finanzberichterstattung von Vereinen

Als relevantesten Zweck der Finanzberichterstattung von Vereinen wurde schon die Informationsfunktion, die auch eine Rechenschaftsfunktion impliziert, genannt. Nun stellt sich die Frage, wie die Informationen beschaffen sein müssen, um den Spenderansprüchen zu genügen. Zu untersuchen ist insbesondere, inwiefern sich ein Rechnungslegungskonzept für Vereine von jenem für erwerbswirtschaftliche Unternehmen und jenem für die öffentliche Verwaltung abgrenzt bzw. abgrenzen soll, zeigen doch Vereine teilweise ähnliche Charakteristiken auf.

Wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen eine monetäre Gegenleistung für ihre Güter und Dienstleistungen einfordern, so können auch manche spendensammelnde Vereine Selbstbehalte o.Ä. für die Inanspruchnahme für ihre Leistungen verlangen. Dagegen gestaltet sich die Zielsetzung durch das Formalziel der Gewinnerzielung bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und die Sachzielerfüllung bei Vereinen unterschiedlich aus.⁶⁴ Auch die öffentliche Verwaltung grenzt sich dadurch von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ab. Bei der Entwicklung von Rechnungslegungskonzepten wurde ursprünglich im US-amerikanischen Raum die Notwendigkeit eines eigenen Konzepts für NPO einerseits, und eine Adaptierung des Rechnungslegungskonzepts der erwerbswirtschaftliche Unternehmen für NPO andererseits umfassend diskutiert. So argumentiert *Anthony* etwa, dass sich zwar erwerbswirtschaftliche Organisationen von NPO hauptsächlich durch die Gewinnerzielungsabsicht unterscheiden, jedoch durch Modifikation des bestehenden Rechnungskonzepts für erwerbswirtschaftliche Organisationen, welche die Besonderheiten der NPO widerspiegeln, dieselben Regeln

⁶² Vgl. *Naskrent* (2010), S. 309 – 315

⁶³ Vgl. *Löwe* (2003), S. 79 – 81

⁶⁴ Vgl. *Parsons* (2003), S. 108

gen für NPO adaptiert werden können.⁶⁵ Als größte Herausforderung in diesem Fall identifiziert *Parsons* die Darstellung des Erfolges, da dieser in Vereinen nicht durch den Gewinn gemessen werden kann, sondern davon abhängt, inwiefern der Vereinszweck erfüllt wurde.⁶⁶ Dagegen wird für ein eigenes Rechnungslegungskonzept für NPO insofern argumentiert, als dass die Unterschiede zwischen NPO und erwerbswirtschaftlichen Organisationen zu gravierend sind. *Mautz* meint beispielsweise, dass in NPO ein Gebäude nicht die Legaldefinition eines Vermögensgegenstandes erfüllt, da daraus nicht zwingend ein künftiger Nutzen entsteht, sondern dieses durch die Erhaltung oder den Abbruch zukünftig eher mit mehr Ausgaben für die Organisation verbunden ist. Da dies nun einerseits ein Charakteristikum für eine Verbindlichkeit ist, jedoch ein Gebäude auch nicht alle Voraussetzungen dafür erfüllt, plädiert *Mautz* für eine Neuklassifikation als „Serviceeinrichtung“ und dessen gesonderten Ausweis im Finanzbericht. Allgemein stellt er fest, dass kein bestehendes Rechnungslegungskonzept für erwerbswirtschaftliche Unternehmen geeignet ist, die Aktivitäten einer NPO adäquat darzustellen.⁶⁷

Wie schon erläutert wurde, wollen Spender über die satzungsmäßige Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel, die Erfüllung des Organisationsziels und die wirtschaftliche Lage des Vereines Bescheid wissen. Eine rein finanzwirtschaftliche Rechnungslegung würde diesem Informationsbedürfnis nicht in vollem Umfang nachkommen können, sodass diese um Informationen zur Sachzielerreichung erweitert werden müsste. Da jedoch Sachziele meist nicht mess- und quantifizierbar sind, kann auf andere Informationsmöglichkeiten zurückgegriffen werden. Möglich ist, dies im Rahmen einer Finanzberichterstattung zu tun, etwa durch verbale Erläuterungen, welche die Berichterstattung ergänzen. Inwiefern dies noch auf eine andere, derzeit nicht in der Rechnungslegung von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen oder von öffentlichen Verwaltungen umgesetzte Weise und hinsichtlich des Umfangs der Berichterstattung berücksichtigt werden kann, sei an dieser Stelle noch offen gelassen.⁶⁸ Beachtet werden muss jedoch die Gefahr eines hinsichtlich Inhalt, Umfang und Vollständigkeit unnormierten „Geschichtenerzählens“, das den Bericht über die Erfolge und der Sachzielerreichung subjektiviert. Ein Bericht über Misserfolge würde dadurch vermutlich meist ausstehend bleiben.⁶⁹

⁶⁵ Vgl. *Anthony* (1980), S. 83

⁶⁶ Vgl. *Parsons* (2003), S. 110

⁶⁷ Vgl. *Mautz* (1994) – zitiert nach *Parsons* (2003), S. 111 f.

⁶⁸ Vgl. *Löwe* (2003), S. 96 f.

⁶⁹ Vgl. *Löwe* (2003), S. 97

Da Spender nicht nur an vergangenen Erfolgen/Misserfolgen bzw. an der vergangenen Lage des Vereines interessiert sind, sondern auch an zukünftigen Entwicklungen und Prognosen, sollten durch die Rechnungslegung zumindest entsprechende Anhaltspunkte darüber gegeben werden können. Je nachdem, wie sich die Rechnungslegung formal (Bestandteile und Publizität) und inhaltlich (Ansatz, Bewertung, Ausweis) ausgestaltet, wird die Qualität und Quantität dieser Information bestimmt. Geeignete Instrumente dafür sind Finanz-, Bestands- und Ergebnisrechnungen, die genannte Analysen zulassen.⁷⁰

Um den Informationsbedürfnissen der Spender gerecht werden zu können, muss die Rechnungslegung eine wirksame Kontrolle der Zielerreichung ermöglichen. Dies erfordert Normen für die Rechnungslegung, sodass der Leitung des Vereines vorgeschrieben wird, wöber und wie informiert werden muss. Zudem mindert es das Risiko der Informationsvorenthaltung bzw. der täuschenden Darstellung von Informationen durch die Leitung des Vereines. Die Normen müssen darüber hinaus ebenso für Spender zugänglich sein. Um eine Vergleichbarkeit der Rechnungslegung gewährleisten zu können und den Informationsgehalt für Spender zu erhöhen, sollten diese Normen für alle Vereine gleichermaßen angewendet werden müssen. In diesem Zusammenhang sind Rechnungslegungsnormen so zu gestalten, sodass sie kaum bis keine Ermessensspielräume oder Wahlrechte zulassen, da diese – ohne entsprechende Erläuterungen zur Ausübung dieser – nur die Informationsasymmetrien zwischen Spender und Verein ausweiten würden. Zum Zwecke der Überprüfung, ob bzw. inwieweit diese Normen eingehalten werden, ist es als sinnvoll zu erachten, die Einhaltung der Normen durch eine unabhängige, externe Instanz zu überwachen. Da Spender meist auch keine rechtliche Grundlage zur Prüfung der Rechnungslegung des Vereines haben, ist eine Kontrolle der Verlässlichkeit der Rechnungslegung durch unabhängige Dritte, die entsprechende Fachkenntnisse nachweisen können und denen alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, zu befürworten. Sinnvoll ist diese Prüfung jedoch insbesondere erst dann, wenn Spendern die von unabhängigen Dritten geprüfte Rechnungslegung öffentlich zugänglich ist und ihnen zeitnah zur Verfügung steht. Damit die Rechnungslegung den Spendern als Informationsinstrument dient, sollte die Beschaffung der veröffentlichten Rechnungslegungsinformationen der Vereine mit keinen unnötigen Kosten verbunden sein. Aus Sicht der Vereine sei jedoch noch darauf hinzuweisen, dass die Rechnungslegung und die damit verbundene Prüfung und Offenlegung dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit gerecht werden muss. Vorstell-

⁷⁰ Vgl. *Schauer* (2008), S. 26

bar in diesem Zusammenhang wären entsprechende größenabhängige Erleichterungen für Vereine.⁷¹

Wie schon festgestellt wurde, können Finanz-, Bestands- und Ergebnisrechnungen geeignet sein, um Einsicht in die wirtschaftliche Lage des Vereines zu bekommen. Um kenntlich zu machen, wie zugewendete Mittel verwendet wurden und wie es um den Verein hinsichtlich des Fortbestandes bzw. der Fortführung steht, kann eine Vermögensrechnung als Bestandsrechnung herangezogen werden. Diese muss sowohl das Vermögen, als auch die Schulden des Vereines vollständig erfassen und ausweisen, wobei zu erkennen sein muss, ob die Mittel zweckgebunden, also nur für bestimmte Zwecke verwendbar sind. So muss die Vermögensrechnung Analysen über die wirtschaftliche Situation und für die Zukunft bedeutsame Entwicklungen frühzeitig erlauben. Ebenso muss dies eine Ergebnisrechnung erfüllen, um etwa auch den Nachweis der Kapitalerhaltung erbringen zu können. Dies bedeutet, dass den Erträgen, also der periodengerechten Wertebildung, die Aufwendungen, d.h. der periodengerechte Werteverzehr, gegenübergestellt werden. Obwohl es in ideellen Vereinen keinen „Gewinn“ im erwerbswirtschaftlichen Sinne gibt, kann bzw. soll ein Verein dennoch eine Deckung der Aufwendungen durch Erträge bzw. der Ausgaben durch Einnahmen anstreben.⁷² Aus diesem Saldo kann nicht nur das Kapitalerhaltungspotenzial, sondern auch der Ressourcenverbrauch innerhalb einer Periode und die Möglichkeit der Selbstfinanzierung ersichtlich sein. Die Informationskraft der Ergebnisrechnung wird für Spender außerdem erhöht, wenn der Verein ausweist, wie sich die Erträge im Detail zusammensetzen und wie sie verwendet wurden.⁷³

Im Rahmen dieser Arbeit soll besonders auf die in der angloamerikanischen Literatur häufig verwendeten Faktoren eingegangen werden, die bei Spendern auf Basis der Rechnungslegung zu einer Spendenentscheidung führen. *Trussel* und *Parsons* nennen zusammenfassend vier Faktoren, die im Folgenden detailliert erläutert werden:⁷⁴

- a) Effizienz der Ressourcenverteilung
- b) Finanzielle Stabilität des Vereines
- c) Für Spender verfügbare Informationen
- d) Ansehen des Vereines

⁷¹ Vgl. *Löwe* (2003), S. 100 – 102

⁷² Siehe dazu *Young* (1982), S. 124 – 131

⁷³ Vgl. *Löwe* (2003), S. 96 – 107

⁷⁴ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 264

a) Effizienz der Ressourcenverteilung

Spender wollen die Gewissheit haben, dass die geleistete Zuwendung dem beabsichtigten Spendenzweck zukommt und ihre zweckgewidmete Spende nicht in der Organisation „untergeht“. Somit ist es für den Verein wichtig nachvollziehbar zu zeigen, dass die von den Spendern zur Verfügung gestellten Mittel effizient eingesetzt worden sind.⁷⁵

In der angloamerikanischen Literatur wurden unterschiedliche Methoden zur Ermittlung der Effizienz von spendensammelnden Organisationen ermittelt, wie im Folgenden dargestellt wird.

- Output-Preis

Weisbrod und *Dominguez* haben in ihrer Studie den Preis einer Spende als Maßstab zur Ermittlung der Effizienz festgelegt. Dabei definieren sie den Preis als Kosten für den Spender, um den Begünstigten eine Output-Einheit zur Verfügung zu stellen.⁷⁶ Dabei beeinflussen zwei Variablen den Preis. Einerseits betragen die Kosten für den Spender weniger als eine Geldeinheit, um eine Geldeinheit an Output für den Begünstigten bereit zu stellen, wenn Spenden steuerlich absetzbar sind. Andererseits können Vereine die Zuwendungen für andere Zwecke als die Bereitstellung von gemeinnützigen Dienstleistungen verwenden, wie etwa für die allgemeine Verwaltung in der Organisation, für Betriebs- oder Werbungskosten. In diesem Fall muss ein Spender mehr als eine Geldeinheit spenden, um eine Output-Einheit für den begünstigten Zweck gewährezuleisten, da ein Teil der Geldeinheit nicht für diesen verwendet wird. Lässt man die Steuerabsetzbarkeit außer Acht, so kann der Preis auch als Inverse des Anteils der Aufwendungen für Förderprogramme am Gesamtaufwand des Vereines angesehen werden.⁷⁷

- Anteil der Aufwendungen für Förderzwecke

Eine Alternative zur obigen Ermittlung der Effizienz des Vereines durch den Preis ist der Anteil der Aufwendungen für Förderzwecke gemessen am Gesamtaufwand (Inverse der obigen Definition des Output-Preises). Auch diese Kennzahl kann bei Spendern ausschlaggebend im Spendenentscheidungsprozess sein, oder sogar Aussagen über die strategische Ausrichtung von spendensammelnden Organisation zulassen, wie *Baber*, *Roberts* und *Visvanathan*

⁷⁵ Vgl. *Löwe* (2003), S. 80 ; Zur Definition von Effizienz und Effektivität im Kontext von spendensammelnden Vereinen wird auf Kapitel 1.3 dieser Arbeit verwiesen

⁷⁶ Vgl. *Weisbrod / Dominguez* (1986), S. 83 – 96

⁷⁷ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 266 – 268

in ihrer Studie feststellen.⁷⁸ Im Zusammenhang mit der effizienten Arbeit von spendensammelnden Vereinen betrifft das Informationsbedürfnis der Spender den Anteil der Aufwendungen, die bei den satzungsmäßigen Förderzwecken anfallen. *Busse* und *Wellbrock* sehen daher den Ausweis der Aufwendungen, die zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke aufgebracht wurden, in einer Gewinn- und Verlustrechnung als Möglichkeit an, dem Informationsbedürfnis der Spender nach Transparenz des Spendenmittelflusses nachzukommen.⁷⁹

- Anteil der Verwaltungsaufwendungen

Der Anteil der Verwaltungsaufwendungen wird am Gesamtaufwand gemessen. Viele Vereine stehen vor der Herausforderung, steigende administrative Aufwendungen, die beispielsweise durch neue gesetzliche Normen für Vereine hervorgerufen werden und Änderungsmaßnahmen in der Organisation mit sich bringen, vor Spendern zu rechtfertigen, wird doch meist davon ausgegangen, dass Spender Aufwendungen für administrative Zwecke als negativ wahrnehmen. Inwiefern und unter welchen Rahmenbedingungen die administrative Effizienz bei der Spendenentscheidung eine Rolle spielt, untersuchen u.a. *Tinkelman* und *Mankaney*. Dabei kommen sie zu dem Ergebnis, dass Spender weniger an Vereine spenden, wenn die Organisation einen höheren Anteil an Verwaltungsaufwendungen haben. Dies gilt jedoch nur für Vereine, die sich primär durch Spenden finanzieren und wenn ein bedeutsamer Anteil des Gesamtaufwands für die Administration verwendet wird. Werden Vereine mehrheitlich etwa staatlich gefördert, spielt dieser Anteil jedoch nur eine untergeordnete Rolle bzw. wird er gänzlich von Spendern ignoriert.⁸⁰ Dieses Ergebnis deckt sich großteils mit der Studie von *Jacobs* und *Marudas*, die zusätzlich zur administrativen Effizienz auch den Preis der Spende gemeinsam als Einflussfaktoren der Spendenentscheidung untersuchen. Dabei ziehen sie fünf spezifische NPO-Tätigkeitsbereiche mit ein: Kunst, Bildung, Gesundheit, Human Services und Philanthropie. Hohe Verwaltungsaufwendungen haben demnach allgemein eine negative Auswirkung auf das Spendenvolumen, das der Organisation zukommt, besonders im Bereich der Philanthropie, jedoch kaum oder keine Auswirkung bei Kunst, Bildung, Gesundheit oder Human Services. Ein hoher Spendenpreis (Output-Preis) wirkt sich insgesamt und besonders in den Bereichen der Bildung, Gesundheit und Human Services negativ aus.⁸¹ Da Spender nun grundsätzlich Interesse am Anteil der Verwaltungsaufwendun-

⁷⁸ Vgl. *Baber / Roberts / Visvanathan* (2001), S. 329 – 330

⁷⁹ Vgl. *Busse / Wellbrock* (2008), S. 175

⁸⁰ Vgl. *Tinkelman / Mankaney* (2007), S. 61 f.

⁸¹ Vgl. *Jacobs / Marudas* (2009), S. 48 – 50

gen haben, kann diesem Informationsbedürfnis durch einen gesonderten Ausweis im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung Rechnung getragen werden. Dabei empfehlen *Busse* und *Wellbrock* bei Ausweis eine Aufspaltung der Verwaltungsaufwendungen in ihre einzelnen Bestandteile, da diese Aufwendungen nicht der satzungsgemäßen Verwendung einer spendensammelnden Organisation entsprechen.⁸²

b) Finanzielle Stabilität des Vereines

Spender wollen nicht nur wissen, dass Vereine effizient arbeiten; ebenso die Gewissheit, dass der Verein auch zukünftig seine Tätigkeit aufrecht erhalten kann, ist für sie von Bedeutung (ähnlich dem Prinzip der Unternehmensfortführung). *Parsons* definiert finanzielle Stabilität als Fähigkeit, die Tätigkeit des Vereines angesichts eines Rückgangs von Ressourcen weiter führen zu können.⁸³ Es gibt mehrere Ansätze, die finanzielle Stabilität zu messen. So stellt etwa *Anthony* fest, dass Vereine, ebenso wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen, ein positives Eigenkapital vorweisen müssen, somit also das Vermögen die Schulden der Organisation übersteigt, um weiterhin den Fortbestand der Tätigkeit des Vereines zu gewährleisten.⁸⁴ Ähnlich argumentiert *Young*: Er plädiert trotz der fehlenden Gewinnerzielungs- und Gewinnausschüttungsabsicht für eine angemessene Gewinnerwirtschaftung in Vereinen, damit die Organisation aus finanzieller Sicht langfristig bestehen und wachsen kann. Angemessen bedeutet laut *Young*, dass benötigtes Anlagevermögen und/oder Working Capital aus Eigenmitteln sofort angeschafft werden bzw. zur Verfügung stehen kann.⁸⁵ Grundsätzlich ist gleichwohl zumindest davon auszugehen, dass die Ausgaben durch Einnahmen bzw. Aufwendungen durch Erträge abgedeckt sein müssen.

Auch können Spender an den zukünftigen Zahlungsverpflichtungen und der Fähigkeit zu deren Tilgung interessiert sein. Die im US-amerikanischen Rating-Agenturen im NPO-Sektor „The Better Business Bureau’s Wise Giving Alliance“, das „American Institute of Philanthropy“ und „Charity Navigator“ raten den Spendern, auf Rücklagen und Umsatzrentabilitäten zu achten. Auch bieten sie Spendern Leitfäden zur Evaluierung von NPO.⁸⁶ Folgende

⁸² Vgl. *Busse / Wellbrock* (2008), S. 176

⁸³ Vgl. *Parsons* (2003), S. 118

⁸⁴ Vgl. *Anthony* (1983) aus *Trussel / Parsons* (2008), S. 268

⁸⁵ Vgl. *Young* (1982), S. 124 f.

⁸⁶ Siehe dazu: The Better Business Bureau’s Wise Giving Alliance, <http://www.bbb.org/us/Charity-Resources/>; American Institute of Philanthropy, <http://www.charitywatch.org/ratingguide.html>; Charity Navigator, <http://www.charitynavigator.org/index.cfm?bay=content.view&cpid=48>. Zuletzt geprüft am 17. September 2013

Methoden nennen *Trussel* und *Parsons*, die zur Ermittlung der finanziellen Stabilität geeignet sein können.⁸⁷

- Angemessenheit des Eigenkapitals

Eine Überschuldung zu vermeiden und den Zugang zu finanziellen Mitteln zu erleichtern ist nicht nur für erwerbswirtschaftliche Unternehmen von Bedeutung, sondern auch für Vereine. Mit einer hohen Eigenkapitalquote zeigt der Verein, dass er in der Lage ist, allfällige Verluste sofort abzudecken, bzw. kann er schneller Fremdmittel aufnehmen. Aus Sicht der Spender wird eine hohe Eigenkapitalquote bei Vereinen als strittig angesehen. Ist diese nach *Trussel*, *Greenlee* und *Brady* zwar eine geeignete Methode, die finanzielle Stabilität zu bestimmen,⁸⁸ können allerdings Spender Vereine, die dadurch weniger Spendeneinnahmen für Förderzwecke verwenden, durch eine Unterlassung einer Zuwendung bestrafen.⁸⁹ Überdies wollen Spender ihre Zuwendung nicht zu lange innerhalb des spendensammelnden Vereines wissen, daher sollten Vereine diese zeitnah verwenden. Ob ein Verein die in einem Geschäftsjahr eingenommen Spenden in vollem Umfang verbraucht, kann durch einen Bilanzposten „Rücklagen“ ersichtlich sein. Die in diesem Posten eingestellten und daher nicht verwendeten Spendenmittel können den Spender bei der Beurteilung, inwiefern noch eine Verwendung der Mittel aussteht, dienlich sein.⁹⁰

- Einnahmenkonzentration

Vereine können nicht nur durch Spenden Einnahmen erzielen, ebenso durch staatliche Zuschüsse, Mitgliedsbeiträge, aus den Verkäufen von bestimmten Produkten etc. Haben Vereine mehrere Einnahmequellen, sind sie weniger anfällig bei Veränderungen der wirtschaftlichen Umstände oder der Spenderprioritäten und müssen somit nicht ihr Förderangebot sofort zwingend verringern. *Trussel* und *Parsons* nennen einen Index zur Messung der Einnahmenkonzentration, der ähnlich dem Herfindahl-Index zur Messung der Marktkonzentration ist (Summe aller Einnahmensanteile an den gesamten Einnahmen zum Quadrat). Gibt es nur eine Einnahmequelle, ist der Index gleich 1, hat der Verein mehrere Einnahmequellen nähert sich der Index an 0 an.⁹¹ Zeigen einerseits *Greenlee* und *Trussel*, dass die Ein-

⁸⁷ In Anlehnung an *Tuckman / Chang* (1991)

⁸⁸ Vgl. *Trussel / Greenlee / Brady* (2002), S. 67

⁸⁹ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 269

⁹⁰ Vgl. *Busse / Wellbrock* (2008), S. 175

⁹¹ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 269

kommenskonzentration ein signifikanter Prädiktor für die finanzielle Stabilität ist,⁹² können Spender andererseits ambivalent etwa gegenüber staatlichen Subventionen als zusätzliche Einnahmequelle zur Spendensammlung des Vereines reagieren. So weisen *Jacobs* und *Marudas* darauf hin, dass Subventionen sowohl zu einer Spendentätigkeit, als auch zu einer Unterlassung einer Spende führen können, da Spender von einer Ausfinanzierung des Vereines durch staatliche Mittel und daher nicht mehr von einer Spendenbedürftigkeit des Vereines bzw. dessen Abhängigkeit von der Spende ausgehen könnten.⁹³

- Umsatzrentabilität

Die Umsatzrentabilität gibt die aus den Umsätzen erwirtschaftete Gewinnspanne, d.h. wieviel Gewinn vom Umsatz nach Abzug von Aufwendungen übrig bleibt, an. Dies kann dem Spender signalisieren, inwiefern der Verein Überschüsse erlangen kann, um auf unerwartete finanzielle Schwierigkeiten eingehen zu können, ohne das Förderangebot einschränken zu müssen. *Greenlee* und *Trussel* finden eine höhere Anfälligkeit für finanzielle Instabilitäten bei Vereinen mit geringeren Umsatzrentabilitäten,⁹⁴ während *Parsons* und *Trussel* ein größeres Spendenvolumen bei Vereinen mit hohen Umsatzrentabilitäten feststellen.⁹⁵

- Anteil der Verwaltungsaufwendungen

Der Anteil der Verwaltungsaufwendungen kann nicht nur zur Messung der Effizienz des Vereines herangezogen werden, sondern auch für die Evaluierung der finanziellen Stabilität von Vereinen relevant sein. Haben Vereine höhere administrative Aufwendungen, können sie diese im Falle des Einnahmerückgangs reduzieren, bevor Projekte eingestellt werden müssen. Wenngleich auch diese Kennzahl zur Bestimmung der finanziellen Stabilität beitragen,⁹⁶ bevorzugen Spender allerdings Vereine mit einem geringen Anteil für Verwaltungsaufwendungen.⁹⁷

c) Für Spender verfügbare Informationen

Da spendensammelnde Vereine auf Zuwendungen angewiesen sind, müssen sie potentielle Spender auf die Bedürftigkeit der Begünstigten und auf das Organisationsziel des Ver-

⁹² Vgl. *Greenlee / Trussel* (2000), S. 205

⁹³ Vgl. *Jacobs / Marudas* (2009), S. 41

⁹⁴ Vgl. *Greenlee / Trussel* (2000), S. 204

⁹⁵ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 270

⁹⁶ Vgl. *Greenlee / Trussel* (2000), S. 204

⁹⁷ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 270

eines aufmerksam machen. Das Fundraising, wie in erwerbswirtschaftlichen Organisationen das Marketing, kann behilflich sein, potentielle und aktuelle Spender mit Informationen zu versorgen. Allerdings gilt auch hier: Zu hohe Werbeaufwendungen können die Spendenzuwendungen verringern. Wie bei den Verwaltungsaufwendungen muss für Spender ersichtlich sein, wie hoch die Aufwendungen für Werbezwecke in einem Geschäftsjahr waren. Ein gesonderter Ausweis und Aufsplittung dieses Aufwandsposten in seine Bestandteile in der Gewinn- und Verlustrechnung kommt dem Bedürfnis der Spender nach Transparenz entgegen.⁹⁸

Um die Quantität der Informationen, die Spender erhalten, zu messen, wurden bisher in der Literatur zwei Methoden verwendet, die *Trussel* und *Parsons* nennen:

- Werbeaufwendungen (Fundraisingaufwendungen)

Weisbrod und *Dominguez* sehen das Fundraising in Vereinen als Äquivalent zum Marketing in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen an, d.h. es wird dazu genutzt, Informationen an Konsumenten bzw. Spender zu transferieren.⁹⁹ Auch *Tinkelman* meint, dass Werbeaufwendungen angeben, wie viele Informationen Spendern zur Verfügung stehen.¹⁰⁰ Beide Studien ergeben, dass mehr gespendet wird, je mehr für Fundraising ausgegeben wird, was auch *Frumkin* und *Kim* bestätigen. Diese stellen fest, dass das Fundraising die Zuwendungen in allen NPO-Bereichen positiv beeinflusst.¹⁰¹

- Effizienz des Fundraisings

Die Effizienz des Fundraisings ist der Anteil der Werbeaufwendungen an den gesamten Zuwendungen an den Verein. Diese Kennzahl ist ein Indikator für die Kosten der Spendenmittelbeschaffung und zeigt daher die Effizienz des Fundraisings eines Vereines (und nicht dessen Tätigkeit) bzw. in diesem Zusammenhang inwiefern Spender durch das Fundraising erreicht oder informiert werden können. Im US-amerikanischen NPO-Sektor wird diese Kennzahl von Überwachungsorganisationen wie der „Better Business Bureau’s Wise Giving Alliance“ zur Bewertung der finanziellen Lage und Leistung einer NPO verwendet.¹⁰²

⁹⁸ Vgl. *Busse / Wellbrock* (2008), S. 175

⁹⁹ Vgl. *Weisbrod / Dominguez* (1986) – zitiert nach *Trussel / Parsons* (2008), S. 271

¹⁰⁰ Vgl. *Tinkelman* (1999b), S. 137

¹⁰¹ Vgl. *Frumkin / Kim* (2001), S. 271

¹⁰² Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 271

d) Ansehen des Vereines

Spender wollen mit ihrer Zuwendung Vereine unterstützen, die diese am ehesten ihren Interessen und Absichten entsprechend verwendet. Manchmal ist es ihnen indes nicht möglich, die Erfolge des Vereines und die Qualität der Vereinsarbeit zu beobachten bzw. davon zu erfahren, da sie keinen gesetzlichen Anspruch auf Einsicht in die Bücher des Vereines haben. Daher müssen sie sich teilweise auf das Ansehen eines Vereines verlassen. Zwar geht der Faktor des Ansehens des Vereines über den finanziellen Aspekt hinaus, er spiegelt sich dennoch stark im Spendenentscheidungsprozess wider, sodass zum Zwecke der umfassenden Darstellung in diesem Rahmen auch darauf eingegangen wird. *Eckel* und *Grossman* untersuchen, ob die Spendenentscheidung vom Ansehen bzw. der Unterstützungswürdigkeit der Organisation abhängt. Dabei stellen sie fest, dass potentielle Spender eher einen Verein unterstützen, und auch überdurchschnittlich mehr bei Bekanntheit der Organisation spenden, wenn dieser als seriös und angesehen gilt (in der Studie wird als Beispiel dafür das US-amerikanische Rote Kreuz genannt).¹⁰³ *McDowell* und *Li* finden sogar, dass ein affektives Verhalten von Spendern dazu führen kann, dass eine Spendenentscheidung auch ohne Kenntnis über die finanzielle Effektivität eines Vereines getroffen wird. Ist daher dem Spender ein Verein sympathisch, kann dies über eine effiziente Führung des Vereines bei der Spendenentscheidung überwiegen.¹⁰⁴ Für die Messung des Ansehens wurden in der Literatur unterschiedliche Variablen und Kennzahlen verwendet:

- Alter des Vereines

Neu gegründete Vereine brauchen Zeit, um am Spendenmarkt bekannt zu werden und das Vertrauen von Spendern zu gewinnen. Um langfristig als spendensammelnder Verein zu bestehen, müssen sie zeigen, dass sie ihr Organisationsziel erfüllen und im Lukrieren von Spendenmitteln erfolgreich sind. Vereine, die sich somit schon lange am Spendenmarkt bewährt haben, könnten Spendern Vertrauenswürdigkeit und Qualität der Vereinsarbeit signalisieren.¹⁰⁵

¹⁰³ Vgl. *Eckel / Grossman* (1996), S. 188

¹⁰⁴ Vgl. *McDowell / Li* (2008)

¹⁰⁵ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 272

- Größe des Vereines

Ein langfristiges organisationales Bestehen und Wachsen kann nur durch eine kontinuierliche Generierung von Erträgen möglich sein. Die Größe des Vereines kann daher als Indikator für die Fähigkeit der erfolgreichen Erfüllung des Vereinsziels und der Spendenmittelbeschaffung verstanden werden.¹⁰⁶

- Staatliche Subventionen, indirekte Spenden und Gütesiegel

Staatliche Subventionen, indirekte Spenden (etwa durch NPO, die zum Ziel haben, spendensammelnde Vereine bei der Spendenmittelbeschaffung zu unterstützen) und Gütesiegel, die ein Verein verliehen bekommen kann, setzen erhöhte Rechnungslegungs- und Prüfungsanforderungen an einen Verein bzw. eine Unterstützungswürdigkeit des Vereines voraus. Obwohl Spender meist keine Einsicht in die Finanzberichte haben, kann durch eine Unterstützung des Staates oder durch Verleihung eines Gütesiegels eine Aussage über die Qualität der Vereinsarbeit getroffen werden und somit als Grundlage für Spender bei der Entscheidung zu spenden dienen.¹⁰⁷

- Projekteinnahmen

Spendensammelnde Vereine können für ihren angebotenen Service Beiträge einheben, die als Projekteinnahmen eingestuft werden. Da dadurch ihr Service dem Marktmechanismus unterworfen ist, wird die Qualität des Service durch deren Empfänger bestimmt, die entscheiden, ob ihnen der vom Verein eingehobene Kostenbeitrag es wert ist, die Leistung in Anspruch zu nehmen. Hohe Projekteinnahmen können daher Spendern zeigen, dass die Leistung entsprechend „Abnehmer“ findet und daher unterstützenswert ist.¹⁰⁸

2.2.3 Schlussfolgerung

Zusammenfassend wollen Spender insbesondere über die Leistungen und Prozesse des Vereines, die satzungsmäßige Verwendung der Mittel und die Erfüllung des Vereinsziels Bescheid wissen. Die Finanzberichterstattung von Vereinen muss daher aus Spendersicht ebendiese Anforderungen erfüllen können. Bei der Gestaltung der Finanzberichterstattung muss eine zutreffende Darstellung der Lage des Vereines ermöglicht werden und die Darstellung

¹⁰⁶ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 272

¹⁰⁷ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 272

¹⁰⁸ Vgl. *Trussel / Parsons* (2008), S. 272 f.

zukünftiger Entwicklungen und Prognosen zulassen. Instrumente dafür können Finanz-, Bestands- und Ergebnisrechnungen sein. In der Bestandsrechnung muss ersichtlich sein, welche Mittel dem Verein in einer Periode zugekommen sind und inwiefern diese nur zweckgebunden verwendet werden können bzw. bisher verwendet wurden. In der Erfolgsrechnung ist der Einsatz dieser Mittel aufzuzeigen. Bedeutsam für Spender ist daher der Ausweis und Aufsplittung aller zugekommenen Spendenmittel und deren Verwendung bzw. die Periode der Verwendung. Zudem ist für Spender von Interesse, wie hoch der Anteil der Verwaltungsaufwendungen am Gesamtaufwand und der Anteil für Aufwendungen für Werbezwecke des Vereines ist. Aufgezeigt kann dies ebenso in einem gesonderten Ausweis und einer detaillierten Zusammensetzung in einer Erfolgsrechnung. Spender brauchen zudem vergleichbare Informationen über die Entwicklung des Vereines, wobei sich dies sowohl auf die Entwicklung des Vereines im Vergleich zu Vorperioden, als auch im Vergleich zu anderen spendensammelnden Vereinen erstreckt. Eine Angabe von Vergleichszahlen aus Vorperioden würde ebendieser Anforderung nachkommen können.

Um eine willkürliche Finanzberichterstattung zu vermeiden, müssen entsprechende Normen für Vereine verbindlich angewendet werden. Die Normen sollten zum Zwecke der Vergleichbarkeit kaum bis keine Wahlrechte zulassen und im Sinne der zutreffenden Darstellung der Lage des Vereines gestaltet sein. Dabei sollen die Normen für alle Spender ersichtlich sein. Die Überprüfung der Einhaltung der Normen hat durch unabhängige Dritte zu erfolgen, wobei auch eine Prüfung in Form einer Gütesiegelprüfung ausreichend sein kann. Die Prüfung ist jedoch erst sinnvoll, wenn Spendern die geprüfte Finanzberichterstattung öffentlich zur Verfügung gestellt wird. Nur eine Offenlegung bzw. ähnliche nach außen wirksame Maßnahmen (wie Gütesiegel) können Spendern eine ihren Anforderung entsprechende Finanzberichterstattung signalisieren.

Anzumerken ist noch an diesem Punkt, dass durch eine Konzentration der Spender auf genannte Faktoren bzw. Kennzahlen im Allgemeinen die Gefahr der Täuschung der Spender durch das Management des Vereines steigt. So können diese etwa weniger in dringend notwendige administrative Maßnahmen investieren, um die Ausgaben für Verwaltungszwecke zu reduzieren. *Krishnan, Yetman* und *Yetman* zeigen in ihrer Studie ebenfalls, dass eine Vielzahl an NPO geringere Werbeausgaben ausweisen, als tatsächlich eigentlich auszuweisen wären.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Vgl. *Krishnan / Yetman / Yetman* (2006), S. 399

Auch ist zu hinterfragen, inwiefern diese Ergebnisse auf österreichische und schweizerische Vereine übertragbar sind, wurden in die Studien vorwiegend nur US amerikanische NPO miteinbezogen. Zudem unterscheiden sich die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie die gesellschaftliche und kulturelle Verankerung des NPO-Sektors wesentlich voneinander. Da der US-amerikanische NPO Sektor schon einen längeren Entwicklungsprozess, als der NPO-Sektor im deutschsprachigen Bereich hinter sich hat, ist somit eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit fraglich.

3. Rechnungslegungsvorschriften für Vereine

3.1 Österreich

3.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002)

3.1.1.1 Grundlagen zum VerG 2002

Das Vereinswesen hat in Österreich eine lange Geschichte und prägt bis heute wesentlich das österreichische Sozial- und Wirtschaftsleben. Mit der Regelung der Vereins- und Versammlungsfreiheit ist im Jahr 1876 das Vereinsgesetz entstanden. Durch die relativ einfache Gründung und fehlende Mindestkapitalerfordernisse wird vor allem die Rechtsform des Vereines in Österreich im Nonprofit-Sektor gewählt.¹¹⁰

Vor dem Vereinsgesetz 2002 (im Folgenden VerG 2002) wurde die Rechnungslegung nur rudimentär geregelt. Vereine trafen lediglich eine Nachweispflicht über die dem Vereinszweck entsprechende Mittelverwendung der Vereinsbehörde gegenüber. Form und Inhalt dieser aus der Nachweispflicht ergebenden Aufzeichnungspflicht waren allerdings nicht geregelt. Für Vereine ergab sich darüber hinaus in Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Verpflichtungen eine Aufzeichnungspflicht, etwa im Sinne der BAO, wenn sie aufgrund des ehemaligen öHGB ein vollkaufmännisches Handelsgewerbe betrieben:¹¹¹ „Wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.“¹¹² Das VerG 2002 hat unabhängig zum Steuerrecht oder anderen Bestimmungen eine Rechnungslegungspflicht eingeführt. In Österreich ist die Rechnungslegung für Vereine somit rechtsformspezifisch geregelt.

Zu beantworten ist ferner, woraus sich die Pflicht zur Rechnungslegung ergibt. Mit § 3 Abs. 2 Z. 4 VerG 2002 sieht das Gesetz ausdrücklich vor, in den Statuten des Vereines „die für die Verwirklichung des Zwecks vorgesehenen Tätigkeiten und die Art der Aufbringung finanzieller Mittel“¹¹³ genau zu beschreiben – dieser Passus findet sich in der Vorfassung des VerG 2002 nicht. Das VerG 2002 sieht daher als Voraussetzung zur Erfüllung des Vereinszwecks das Vorhandensein von Vermögen und Einnahmen. Dem Verein als juristische Person gehört das Vereinsvermögen, dieses ist auch nur Vereinszwecken zu widmen.

¹¹⁰ Vgl. *Pennerstorfer / Schneider / Badelt* (2013), S. 59

¹¹¹ Vgl. *Höhne / Jöchl / Lummerstorfer* (2013), S. 496 f.

¹¹² § 124 BAO in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. Dezember 2001 (BGBl. I Nr. 144/2001)

¹¹³ § 3 Abs. 2 Z. 4 VerG 2002

§ 1 Abs. 2 VerG 2002 verbietet sinngemäß eine Gewinnausschüttung des Vereinsvermögens. Wer außerdem fremdes Vermögen verwaltet, wie es insbesondere in spendensammelnden Vereinen der Fall ist, muss Rechenschaft darüber ablegen können, was eine entsprechende Finanzgebarung und zumindest die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Verwaltung fremden Vermögens voraussetzt. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass das Vereinsvermögen den Vereinszwecken zugute kommt, sowie wirtschaftlich und sparsam verwaltet wird. Dies hat insbesondere Wichtigkeit, wenn, wie im Verein, keine Regelungen für ein Mindestkapital vorgeschrieben sind.¹¹⁴

Ziel des VerG 2002 im Bereich der Vereinsgebarung ist es, die Transparenz und Kontrolle im Interesse der Vereinsfunktionäre und -mitglieder zu verbessern.¹¹⁵ Um der Ausgeglichenheit zwischen der Vereinsfreiheit¹¹⁶ und den unterschiedlichen Interessen der Mitglieder und der Öffentlichkeit gerecht zu werden, wurden abhängig von der wirtschaftlichen Bedeutung des Vereines drei Größenkategorien eingeführt, die unterschiedliche Folgen für die Ausgestaltung des Rechnungswesen nach sich ziehen. Die zentralen Rechtsnormen für die Vereinsrechnungslegung finden sich in den §§ 21 und 22 VerG 2002. § 21 VerG 2002 beinhaltet dabei die generelle Pflicht zur Rechnungslegung aller Vereine:

§ 21. (1) 1. Satz VerG 2002: „Das Leitungsorgan hat dafür zu sorgen, dass die Finanzlage des Vereines rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist.“

Des Weiteren bestimmt dieser die Art des Rechnungswesens:

§ 21. (1) 2. Satz VerG 2002: „Es hat ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten ...“

Die §§ 21 und 22 VerG 2002 regeln überdies die anzuwendende Form der Rechnungslegung. Für alle Vereine gilt, „... insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen“¹¹⁷ und „... eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen.“¹¹⁸ Das Rechnungsjahr darf nicht mehr als zwölf Monate umfassen. Weiters muss das Rechnungsjahr nicht dem Kalenderjahr entsprechen.¹¹⁹ Abweichende Rechnungsjahre, die also weniger als zwölf Monate betragen, sind zwar zulässig, jedoch nur in Ausnahmefällen (wie eine unterjährige Vereinsgründung) sinnvoll. Zudem ist

¹¹⁴ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 35 f.

¹¹⁵ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 35 f.

¹¹⁶ Vgl. Art. 12 StGG

¹¹⁷ § 21 Abs. 1 2. Halbsatz des 2. Satzes VerG 2002

¹¹⁸ § 21 Abs. 1 3. Satz VerG 2002

¹¹⁹ Vgl. § 21 Abs. 1 letzter Satz VerG 2002

eine Eintragung eines abweichenden Rechnungsjahres ins Vereinsregister nicht möglich, so dass Spender bzw. Gläubiger keine Einsicht darüber bekommen können.¹²⁰

Grundsätzlich sind alle Vereine als klein eingestuft; übersteigt ein Verein allerdings bestimmte Schwellenwerte, sind erweiterte Rechnungslegungsnormen anzuwenden. Das VerG 2002 unterscheidet drei Größenkategorien bei Vereinen.

- Kleine Vereine: Nach § 21 Abs. 1 VerG 2002 müssen Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben jährlich nicht eine Mio. Euro übersteigen, innerhalb von fünf Monaten nach Ende des Rechnungsjahres (dieses muss nicht dem Kalenderjahr entsprechen) eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht aufstellen.
- Große Vereine der ersten Stufe: Laut § 22 Abs. 1 VerG 2002 sind Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren jeweils höher als eine Mio. Euro waren. Diese Vereine müssen anstatt der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im zweitfolgenden Rechnungsjahr einen Jahresabschluss, der aus einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht, aufstellen. Es sind die §§ 198 bis 193 Abs. 1 und die §§ 193 Abs. 3 bis 216 UGB sinngemäß anzuwenden. Die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses entfällt, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren der Schwellenwert nicht mehr überschritten wird. Zwar unterscheidet das VerG 2002 nur zwischen „kleinen“ und „großen“ Vereinen, in der Literatur wird jedoch häufig für die Größenklasse des „großen Vereines erster Stufe“ die auch für Kapitalgesellschaften verwendete Bezeichnung „mittlerer“ bzw. „mittelgroßer“ Verein verwendet.¹²¹ Im Folgenden wird der große Verein erster Stufe als mittlerer Verein bezeichnet.
- Große Vereine der zweiten Stufe: Diese sind nach § 22 Abs. 2 VerG 2002 jene Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren jeweils drei Mio. Euro, oder deren jährlich im Publikum gesammelten Spenden (sogenannte „Spendenvereine“) eine Mio. Euro übersteigen. Große Vereine der zweiten Stufe müssen einen erweiterten Jahresabschluss aufstellen, der eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung und einen Anhang enthält. Des Weiteren sind die Bestimmungen der §§ 222

¹²⁰ Vgl. *Sulz* (2003), S. 156

¹²¹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 458

bis 226 Abs. 1, §§ 226 Abs. 3 bis 234, §§ 236 bis 239, § 242, § 269 Abs. 1 und §§ 272 bis 276 UGB sinngemäß anzuwenden. Durch die ausdrückliche Erwähnung des § 242 UGB gelten für große Vereine der zweiten Stufe größenabhängige Erleichterungen hinsichtlich der Anhangangaben. Diese müssen aber jedenfalls Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen im Anhang gesondert ausweisen.¹²² Im Folgenden wird der große Verein zweiter Stufe als großer Verein bezeichnet.

Tabelle 1 veranschaulicht zusammenfassend die Größenklassen für Vereine und deren Schwellenwerte für die Form der Rechnungslegung.

	gewöhnliche Einnahmen	gewöhnliche Ausgaben	Publikumsspenden	Rechnungslegung
Kleine Vereine (§ 21 Abs. 1 VerG)	≤ 1 Mio. €	≤ 1 Mio. €	≤ 1 Mio. €	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht
Mittlere Vereine (§ 22 Abs. 1 VerG)	> 1 Mio. € und ≤ 3 Mio. €	> 1 Mio. € und ≤ 3 Mio. €	≤ 1 Mio. €	Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)
Große Vereine (§ 22 Abs. 2 VerG)	> 3 Mio. €	> 3 Mio. €	> 1 Mio. €	Erweiterter Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang)

Tabelle 1: Größenklassen der Vereine nach dem VerG 2002¹²³

Was nun unter „gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben“ zu verstehen ist, ist weder im VerG 2002 noch in den ErläutRV genau beschrieben. Lediglich in den ErläutRV werden beispielhaft „Vermächtnisse zugunsten des Vereines oder andere ausnahmsweise Zuwendungen“¹²⁴ als außergewöhnliche Einnahmen genannt. Durch die mehrmalige Bezugnahme auf das UGB im VerG 2002 ist anzunehmen, dass bei der Beurteilung der gewöhnlichen bzw. außergewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben die ordentlichen bzw. außerordentlichen Erträge und Aufwendungen im Sinne des § 233 UGB herangezogen werden können. Demnach sind außerordentliche Erträge und Aufwendungen solche, die außergewöhnlich hinsichtlich ihrer Häufigkeit und Höhe sind und nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehören. Bei der Berechnung der Schwellenwerte i.S.d. VerG 2002 sind die außergewöhnlichen Einnah-

¹²² Vgl. § 22 Abs. 2 VerG 2002

¹²³ Eigene Darstellung

¹²⁴ ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 38

men und Ausgaben daher nicht miteinzubeziehen.¹²⁵ Mit der Frage, was unter Einnahmen und Ausgaben nach dem VerG 2002 außerdem zu verstehen ist, beschäftigen sich *Lansky et al.*¹²⁶ Diesen zufolge ist davon auszugehen, dass bei der Kalkulation der Einnahmen und Ausgaben von Vereinen – im Sinne des Gesetzgebers – reine Zahlungsströme einzubeziehen sind. Spielraum gäbe es hierbei für mittlere und große Vereine, die keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellen müssen, sondern schon bilanzieren. Es könnten bei genannten Vereinen die Erträge und Aufwendungen aus der Gewinn- und Verlustrechnung herangezogen werden, müssten diese doch nur zum Zwecke der Ermittlung der Schwellenwerte separat die Einnahmen und Ausgaben ermitteln. Bei der Berechnung der Schwellenwerte können somit auch die Erträge und Aufwendungen bei bilanzierenden Vereinen verwendet werden, anstatt der Einnahmen und Ausgaben, wie es eigentlich der Gesetzeswortlaut vorsieht.¹²⁷

Zu klären ist noch, wann die Pflicht zur Anwendung höherwertiger Rechnungslegungsvorschriften, die durch Überschreitung der Schwellenwerte entstanden ist, wieder entfällt. § 22 Abs. 1 letzter Satz VerG 2002 legt diesbezüglich fest, dass die Verpflichtung entfällt, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren der Schwellenwert nicht mehr überschritten wird. Bei den bilanzierenden mittleren und großen Vereinen ist wohl auch hier von den Erträgen und Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung zur Berechnung der Schwellenwerte auszugehen. Auch meint § 21 Abs. 1 1. Halbsatz des 2. Satzes VerG 2002, das ein den Anforderungen des Vereines entsprechendes Rechnungswesen einzurichten ist. Daraus lässt sich eine freiwillige Anwendung höherwertiger Rechnungslegungsvorschriften ableiten. So können kleine Vereine anstelle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung und anstelle der Vermögensübersicht eine Bilanz aufstellen. Auch ist die Aufstellung eines erweiterten Jahresabschlusses möglich.¹²⁸ Sinnvoll erscheint dies für Vereine, deren Abläufe im Vereinsgeschehen recht komplex sind und daher besser durch die Führung einer doppelten Buchhaltung abgebildet werden können.

§ 22 Abs. 3 VerG 2002 beinhaltet spezifische, insbesondere prüfungsbezogene Bestimmungen für Vereine, die von öffentlichen Subventionsgebern Finanzmittel erhalten. In weiterer Folge wird im Rahmen dieser Arbeit zum Zwecke der Themenabgrenzung auf rein spendensammelnde Vereine nicht näher auf diese Sonderregelungen eingegangen.

¹²⁵ Vgl. *Höhne / Jöchl / Lummerstorfer* (2013), S. 505

¹²⁶ Für einen umfassenden Diskurs zur Definition der Begriffe „Einnahmen“ und „Ausgaben“ siehe *Lansky et al.* (2011), Rz. 264 – 279

¹²⁷ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 264 – 282

¹²⁸ Vgl. § 21 Abs. 1 VerG 1. Halbsatz des 2. Satzes VerG 2002

3.1.1.2 Rechnungslegung für kleine Vereine nach dem VerG 2002

Das Leitungsorgan des kleinen Vereines hat innerhalb von fünf Monaten nach Ende des Rechnungsjahres eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht zu erstellen. Wie die ErläutRV zu § 21 VerG 2002 ausführen, haben alle kleinen Vereine dabei zumindest die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Verwaltung fremden Vermögens einzuhalten, die jenen der unternehmensrechtlichen GoB ähneln.¹²⁹ Die Einnahmen und Ausgaben müssen daher laufend und vollständig aufgezeichnet und die Belege und sonstige Rechnungsunterlagen zeitlich und sachlich geordnet werden, sodass sich ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit einen Überblick über die Vereinsfinanzen machen kann.¹³⁰

Außer der Regelung des § 21 Abs. 1 VerG 2002 findet sich im VerG 2002 nicht, welchen Inhalt und Umfang die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kleiner Vereine aufweisen muss. Mangels der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, wie es etwa das UGB hinsichtlich der Rechnungslegung enthält, wird in der Literatur häufig auf die Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur Rechnungslegung von Vereinen verwiesen.¹³¹ Eine detaillierte Erläuterung dieser Fachempfehlung findet sich in Kapitel 3.1.2 dieser Arbeit.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist die einfachste Form der Rechnungslegung und wird etwa im Steuerrecht durch § 4 Abs. 3 EStG zur Steuerbemessung herangezogen. Es werden die Einnahmen den Ausgaben gegenübergestellt, wobei sich diese Größen lediglich auf Zahlungsströme beziehen. Somit sind Einnahmen Zuflüsse, Ausgaben sind Abflüsse, die erst im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung entstehen und nicht schon zum Zeitpunkt ihres Entstehens.¹³² Inwiefern die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach dem VerG 2002 jener des EStG gleicht, lässt das VerG 2002 offen. Da allerdings die steuerliche Gewinnermittlung durch die Ausnahmen zum Zu- und Abflussprinzip keine rechtzeitige und hinreichende Erkennbarkeit der Finanzlage zulässt, ist eine vollständige Verwendung der steuerlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für kleine Vereine i.S.d. VerG 2002 aber zu hinterfragen,¹³³ jedoch kann eine Anlehnung daran teilweise zweckmäßig sein.¹³⁴ Folgend wird die steuerliche Gewinnermittlung für kleine spendensammelnde Vereine kurz erläutert.

¹²⁹ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 36

¹³⁰ Vgl. Schwarz (2003), S. 142

¹³¹ Siehe dazu Lansky et al. (2011), Rz. 479 und Höhne / Jöchl / Lummerstorfer (2013), S. 506

¹³² Vgl. Schauer (2008), S. 136

¹³³ Vgl. Lansky et al. (2011), Rz. 496

¹³⁴ Vgl. Sulz (2003), S. 157

Als Einnahmen gelten im Verein Zuflüsse an Geld- und Sachmittel. Einnahmen können beispielsweise Bankgutschriften, Spenden, Subventionen, Kassaeingänge, Mitgliedsbeiträge und sonstige Zuflüsse sein. Sachspenden stellen erst Vereinseinnahmen dar, wenn sie für einen Verbrauch bzw. Verkauf vorgesehen sind bzw. an Begünstigte weitergegeben werden sollen.¹³⁵ Als Ausgaben gelten im Gegenzug Abflüsse an Geld- und Sachmittel. Diese können Kassaausgänge oder Banklastschriften sein, die z.B. dann anfallen, wenn der Verein bestimmte Förderprojekte unterstützt.¹³⁶ Angeschafftes Anlagevermögen wird folglich auch mit den Anschaffungskosten in die Rechnung aufgenommen, wobei Abschreibungen darauf nicht als Ausgaben gelten und daher außer Acht gelassen werden.

Da durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine Vermögensbestände des Vereines ersichtlich sind, muss laut § 21 Abs. 1 VerG 2002 eine Vermögensübersicht erstellt werden. Auch hier beschränkt sich der Gesetzgeber auf die grundsätzliche Pflicht zur Aufstellung, führt diese jedoch nicht näher aus. Die ErläutRV zu § 21 VerG 2002 legt lediglich fest, dass in der Vermögensübersicht die wichtigsten Positionen des Vereinsvermögens festgehalten werden müssen und ein Anlagenverzeichnis geführt wird, das die körperlich vorhandenen Vermögensgegenstände aufzeichnet und die Aufstellung des Eigenkapitals (hier wird das Bankguthaben beispielhaft angeführt) und die offenen Forderungen enthält.¹³⁷ Eine genaue Erläuterung zur detaillierten Zusammensetzung des Vermögens gibt weder das VerG 2002 noch die ErläutRV. Die Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zu verschiedenen Fragen der Rechnungslegung der Vereine KFS/RL19 gibt dazu nähere Auskünfte. Kapitel 3.1.2 dieser Arbeit geht daher genauer darauf ein.

3.1.1.3 Rechnungslegung für mittlere und große Vereine nach dem VerG 2002

Für mittlere und große Vereine sieht das VerG 2002 im § 22 die Aufstellung eines Jahresabschlusses in sinngemäßer Anwendung des UGB vor. Im Vergleich zum VerG 1867 stellt dies eine deutliche Anhebung der Rechnungslegungsvorschriften für Vereine dar, wobei die Anhebung der erheblichen Wirtschaftskraft dieser Vereinsgrößen entspricht.¹³⁸

Mittlere Vereine haben, mit wenigen Ausnahmen, die Regelungen des UGB für alle Unternehmer, große Vereine zusätzlich weitgehende Bestimmungen für Kapitalgesellschaften

¹³⁵ Vgl. *Schwarz* (2003), S. 142

¹³⁶ Vgl. *Anzinger* (2007), S. 175

¹³⁷ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 36

¹³⁸ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 37

einzuhalten. Für große Vereine sieht das VerG 2002 Anhangangaben über Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden, sonstige Zuwendungen und Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten des Vereines und die jeweils zugeordneten Aufwendungen vor.¹³⁹

§ 22 Abs. 2 VerG 2002 setzt für spendensammelnde Vereine einen niedrigeren Schwellenwert fest, sodass selbst Vereine, die zwar hinsichtlich ihrer unter einer Mio. Euro liegenden gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben kleine Vereine wären, jedoch durch das hohe Spendenvolumen als große Vereine einzustufen sind. Auch diese müssen einen erweiterten Jahresabschluss erstellen.¹⁴⁰ Diese strenge Bestimmung wird durch die höhere Verantwortlichkeit der Organwalter solcher Vereine im Umgang mit Spendenmittel gerechtfertigt. Die Organwalter nehmen das Vertrauen des spendenden Publikums in Anspruch, denen keine Kontrollmöglichkeit, wie etwa Mitgliedern, zur Verfügung steht. Dabei werden zu Spenden nicht Subventionen, Legate, Vermächtnisse, Schenkungen oder ähnliche Zuwendungen hinzugeordnet.¹⁴¹

Hinsichtlich der Anwendbarkeit des UGB für Vereine wird im § 189 Abs. 3 UGB sinngemäß auf das VerG 2002 als *lex specialis* hingewiesen, das mit Sonderbestimmungen die Vereinsgebarung betreffend dem UGB vorgeht. Auch das VerG 2002 legt eine „sinngemäße Anwendung“ des UGB für mittlere und große Vereine fest, sodass spezifische vereinsgesetzliche Normen Vorrang bei der Anwendung haben.¹⁴² In weiterer Folge wird auf die Rechnungslegungsnormen des UGB in sinngemäßer Anwendung geltend für mittlere Vereine nach § 22 Abs. 1 VerG 2002 und große Vereine nach § 22 Abs. 2 VerG 2002 eingegangen. Da die ErläutRV bei vereinspezifischen Sonderfragen auf die Fachempfehlung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu verschiedenen Fragen zur Rechnungslegung von Vereinen, kurz KFS/RL 19, verweist (explizit wird die Richtlinie des Instituts der Wirtschaftsprüfer genannt; dieses verweist jedoch auf KFS/RL 19), wird in diesem Kapitel nicht näher dazu Stellung genommen.¹⁴³ Die Erläuterungen der Fachempfehlung finden sich in Kapitel 3.1.2.

Durch die Norm des § 21 Abs. 1 VerG 2002 ergibt sich die Pflicht ein den Anforderungen des Vereines entsprechendes Rechnungswesen einzurichten und stetig zu führen. Erfüllt das Leitungsorgan diese Buchführungsverpflichtung nicht oder unzureichend, können

¹³⁹ Vgl. § 22 Abs. 1 und 2 VerG 2002

¹⁴⁰ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 37

¹⁴¹ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 22, Rz. 15

¹⁴² Vgl. § 22 Abs. 1 und 2 VerG 2002

¹⁴³ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 37

u.U. Organwalter oder Rechnungs-/Abschlussprüfer dafür haften bzw. schadenersatzpflichtig werden.¹⁴⁴ Mit Überschreiten der Schwellenwerte muss ein Verein erstmals eine Eröffnungsbilanz erstellen. Dabei hat er zu Beginn die dem Verein gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden der Art nach, mengen- und wertmäßig zu erfassen.¹⁴⁵ Bei der Führung der Vereinsbücher und der Aufstellung des Jahresabschlusses hat das Leitungsorgan des Vereines die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung einzuhalten.¹⁴⁶ Der Jahresabschluss hat dem Leitungsorgan, der die Informationsverpflichtung trägt, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Vereines zu vermitteln.¹⁴⁷ Dafür sind einerseits das Vermögen, die Schulden und die Rechnungsabgrenzungsposten – unabhängig davon, ob entgeltlich oder unentgeltlich erworben – vollständig zu erfassen und nach den gesetzlichen Normen und GoB zu bewerten. Andererseits muss die Struktur der Erträge und Aufwendungen erkennbar sein, die in Form der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Bilanzierungsverbote bestehen in Vereinen für Aufwendungen für die Gründung und Beschaffung von Eigenkapital¹⁴⁸ und für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.¹⁴⁹ Gründungsaufwendungen sind bei Vereinen jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Gründung des Vereines gemäß § 2 VerG 2002 und §§ 11 bis 13 VerG 2002 anfallen, wie etwa Beratungskosten bei der Erstellung der Statuten, Reisekosten der Vereinsgründer und Eintragungs- und Veröffentlichungsgebühren bei der Anzeige an die Vereinsbehörde. Hinsichtlich der Beschaffung von Eigenkapital haben Vereine keine Mindestkapitalvorschriften zu erfüllen wie Kapitalgesellschaften. Wird das UGB hier allerdings sinngemäß angewendet, können Aufwendungen, die beim erstmaligen Aufbringen von Mitgliedsbeiträgen anfallen, nicht aktiviert werden. Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können insbesondere spendensammelnden Vereinen überlassen/zugewendet werden. Diese dürfen nicht aktiviert werden, womit auch kein Ertrag aus der erhaltenen Spende in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt wird.¹⁵⁰

Mittlere Vereine haben bei der Aufstellung der Bilanz den § 198 UGB zu beachten. Hinsichtlich der Gliederungsvorschriften müssen diese daher nicht die detaillierten Regeln

¹⁴⁴ Vgl. § 24 Abs. 2 VerG 2002

¹⁴⁵ Vgl. § 191 Abs. 1 UGB; Vgl. auch *Lansky et al.* (2011), Rz. 585 – 588

¹⁴⁶ Vgl. § 190 Abs. 1 UGB

¹⁴⁷ Vgl. § 195 UGB, Vgl. auch *Lansky et al.* (2011), Rz. 611

¹⁴⁸ Vgl. § 197 Abs. 1 UGB

¹⁴⁹ Vgl. § 197 Abs. 2 UGB

¹⁵⁰ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 612 – 624

gen für Kapitalgesellschaften nach § 224 UGB einhalten. Jedoch ist zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage (§ 195 UGB) eine Orientierung an diesen Bestimmungen empfehlenswert, soweit sie diesem förderlich sind. Förderlich sind jedenfalls:¹⁵¹

- Darstellung der Bilanz in Kontoform
- Formelle Bilanzkontinuität
- Untergliederung von Bewertungsreserven
- Verwendung der gleichen begrifflichen Definitionen

Mittlere Vereine sind dagegen nicht verpflichtet, einen Anlagespiegel zu erstellen, Vorjahreszahlen anzugeben und einen Anhang zu erstellen; eine gesetzliche Verpflichtung dazu könnte nur nach Maßgabe des § 195 UGB gerechtfertigt werden.¹⁵²

Große Vereine sind durch § 22 Abs. 2 VerG 2002 verpflichtet, einen erweiterten Jahresabschluss aufzustellen, der eine Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang enthält. Die Pflicht, auch einen Lagebericht und Coporate-Governance-Bericht zu erstellen, besteht nicht. Im Gegensatz zum Jahresabschluss des kleinen Vereines richtet sich dieser nicht an das Leitungsorgan, sondern an einen unbestimmten Adressatenkreis.¹⁵³ Dies ergibt sich aus den umfassenden Publizitätsvorschriften von Jahresabschlüssen von Kapitalgesellschaften. Paradoxaerweise wurden entsprechende Regelungen nicht für große Vereine übertragen; das VerG 2002 sieht keine verpflichtende Anwendung des § 277 UGB vor. Durch den fehlenden Verweis auf § 268 Abs. 2 UGB sind große Vereine nicht verpflichtet einen Konzernabschluss aufzustellen. Insbesondere verweist das VerG 2002 nicht auf § 244 UGB, so dass keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für Vereine abgeleitet werden kann.¹⁵⁴

Die Definitionen des Anlage- und Umlaufvermögen nach § 198 Abs. 2 und 4 UGB können für spendensammelnde Vereine insofern übertragen werden, als dass einerseits Sachspenden, die im Verein zur dauernden Nutzung bestimmt sind, als Anlagevermögen ausgewiesen werden müssen. Sachspenden, die zum Verbrauch bestimmt sind, sind andererseits im Umlaufvermögen zu erfassen.¹⁵⁵ § 199 UGB regelt grundsätzlich Haftungsverhältnisse, die nicht passivierungspflichtig sind, aber dennoch unter der Bilanz zum Zwecke der Vollstän-

¹⁵¹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 625 – 627

¹⁵² Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 625 – 627

¹⁵³ Vgl. § 22 Abs. 2 VerG 2002

¹⁵⁴ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 802

¹⁵⁵ § 198 Abs. 2 und 4 UGB

digkeit vermerkt werden müssen. Für spendensammelnde Vereine ist diese Regelung für Spenden relevant, die nicht dafür bestimmt sind im Verein zu verbleiben, da sie Treuhandvermögen darstellen und daher auf der eine Seite nicht zur dauernden wirtschaftlichen Verwendung des Vereines bestimmt sind, auf der anderen Seite auch nicht als Schuldendeckungspotential für Gläubiger verwendet werden können. Um dennoch dem § 195 UGB zu entsprechen, muss dieses Treuhandvermögen „unter dem Strich“, d.h. unter der Bilanz, ausgewiesen werden, um den Umfang dieses Vermögens offenzulegen und zu vermitteln, dass der Verein nicht der Begünstigte dieser Spenden ist.¹⁵⁶

Hinsichtlich der Darstellung des Eigenkapitals in großen Vereinen wird auf § 229 UGB hingewiesen. Problematisch scheinen hier die Begriffe und Inhalte für Eigenkapitalposten im Zusammenhang mit Vereinen zu sein, sind diese doch sinngemäß nicht entsprechend. *Lansky et al.* erstellen daher in Einklang mit den §§ 223 und 224 UGB einen für Vereine passenden Eigenkapitalposten, wie Tabelle 2 veranschaulicht.

§ 224 Abs. 3 UGB	Vorschlag nach <i>Lansky et al.</i>
A. Eigenkapital	A. Nettovereinsvermögen
I. Nennkapital	I. Von Mitgliedern übernommene Einlagen
II. Kapitalrücklagen	II. Kapitalrücklagen
1. nicht gebundene Kapitalrücklagen	1. nicht gebundene Kapitalrücklagen bzw. von Mitgliedern übernommene Zuschüsse, sonstige Zuschüsse aufgrund vereinsrechtlicher Verbindungen
III. Gewinnrücklagen	III. Gewinnrücklagen
1. Freie Rücklagen	1. Freie Rücklagen (gewidmete Rücklagen lt. Statut oder Organbeschluss)
IV. Bilanzgewinn / -verlust davon Gewinn- / Verlustvortrag	IV. Bilanzgewinn / -verlust davon Gewinn- / Verlustvortrag

Tabelle 2: Gliederung des Eigenkapitals für große Vereine nach dem VerG 2002¹⁵⁷

Da mittlere Vereine nicht die detaillierten Gliederungsvorschriften des § 231 UGB, der für Kapitalgesellschaften und große Vereine gilt, für die Gewinn- und Verlustrechnung einzuhalten haben, müssen sich diese primär wieder an § 195 UGB orientieren. Aufgrund des

¹⁵⁶ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 689 – 690

¹⁵⁷ In Anlehnung nach *Lansky et al.* (2011), Rz. 675

möglichst getreuen Bildes, das der Jahresabschluss vermitteln soll, kann allerdings eine indirekte Verpflichtung zur Einhaltung des § 231 UGB bei der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung unterstellt werden.¹⁵⁸ Für große Vereine gilt daher jedenfalls, dass diese gemäß § 231 Abs. 1 UGB die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform entweder nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren erstellen müssen. Ausgangsgröße sind hier die Umsatzerlöse, die Leistungsbeziehungen zu Dritten abbildet. Im Zusammenhang mit spendensammelnden Vereinen ist nun fraglich, wie Spenden als Einnahmequelle insofern auszuweisen sind. Mangels Leistungsaustausches können Spenden jedenfalls nicht unter den Umsatzerlösen ausgewiesen werden. Bei der Erfassung der Spenden muss vorerst unterschieden werden, ob diese mit einer Auflage verbunden sind.¹⁵⁹ Sind Spenden für eigene Zwecke des Vereines und ohne Auflage bestimmt, so sind sie im Zeitpunkt des Zahlungseingangs sofort ertragswirksam als „sonstige betriebliche Erträge“ auszuweisen. Allerdings kann nach Maßgabe des § 223 Abs. 4, 6 und 8 UGB auch eine andere Darstellungsform gewählt werden. So ist es für große Vereine möglich, dass

- Posten der Gewinn- und Verlustrechnung weiter untergliedert werden, soweit es der Darstellung der getreuen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage förderlich ist (§ 222 Abs. 2 UGB).
- die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst werden.
- diese zum Zwecke der Darstellung der Besonderheiten des Vereines die Gliederung und Bezeichnung ändern.

Daher ist die Schaffung eines Postens „Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen“ geboten.¹⁶⁰ Große Vereine haben außerdem im Anhang Spenden, Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen und sonstige Zuwendungen und Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten des Vereines und die ihnen zugeordneten Aufwendungen gesondert auszuweisen.¹⁶¹

Zweckgebundene Spenden, die im Bereich des Vereines bleiben sollen, sind im Rahmen des VerG 2002 grundsätzlich unter oben genanntem Posten auszuweisen, jedoch mit „hiervon“-Vermerk für zweckgebundene Spenden.¹⁶² Sonderbestimmungen sieht allerdings der

¹⁵⁸ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 643 f.

¹⁵⁹ Siehe Kapitel 1.4

¹⁶⁰ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 683

¹⁶¹ Vgl. § 22 Abs. 2 VerG 2002

¹⁶² Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 686

Fachsenat für Handelsrecht und Revision in seiner Stellungnahme KFS/RL 19 vor, die mittlere und große Vereine einzuhalten haben. Eine genaue Erläuterung ist in Kapitel 3.1.2 zu finden. Zudem sind auch für diese Spenden Anhangangaben aufzunehmen.

Hinsichtlich der Bewertungsgrundsätze für mittlere und große Vereine sind seit dem VerG 2002 die Vorschriften des UGB anzuwenden. Diese finden sich in den §§ 201 bis 211 UGB. Dabei sind bei der Bewertung gemäß § 201 Abs. 1 UGB die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgeblich, wobei insbesondere auf die Grundsätze der Bewertungsstetigkeit, Unternehmensfortführung, Einzelbewertung, Vorsicht, Periodisierung und Bilanzidentität hingewiesen wird. Für spendensammelnde Vereine ist in diesem Zusammenhang § 202 Abs. 1 UGB von großer Bedeutung, der die Bewertung von Zuwendungen, die unentgeltlich erworben wurden, regelt. Dementsprechend kann eine Bewertung der zugewendeten Spendenleistungen abgeleitet werden. Die Zuwendungen müssen mit dem beizulegenden Wert zum Zeitpunkt der Leistung bewertet werden, außer der Nutzwert ist geringer. So sind zugewendete Sachspenden, die „dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“¹⁶³ bestimmt sind, d.h. dauernd von dem empfangenden Verein genutzt wird, mit dem beizuliegenden Wert zu bewerten und in den Folgeperioden abzuschreiben. Umgekehrt müssen daher zum Verbrauch bestimmte Sachspenden im Umlaufvermögen ausgewiesen werden. Der beizulegende Wert bestimmt sich dabei für Anlagevermögen entweder aus dem Wiederbeschaffungswert oder dem Markt- bzw. Börsenpreis. Für Umlaufvermögen kann der Markt- oder Börsenpreis, oder der Einzelveräußerungspreis, wenn mit einer baldigen Veräußerung zu rechnen ist, bei der Bestimmung des beizuliegenden Wertes herangezogen werden.¹⁶⁴

Da bilanzierungspflichtige Vereine von der Norm des § 193 Abs. 2 UGB ausgenommen sind, hat die Aufstellung des Jahresabschlusses für mittlere und große Vereine anstelle von neun Monaten (für Kapitalgesellschaften) innerhalb von fünf Monaten nach Ende des Rechnungsjahres zu erfolgen.¹⁶⁵

¹⁶³ § 198 Abs. 2 UGB

¹⁶⁴ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 650 f.

¹⁶⁵ Vgl. *Sulz / Oberkleiner* (2002), W 107

3.1.2 Fachempfehlung (KFS/RL 19)

3.1.2.1 Grundlagen zur Fachempfehlung KFS/RL 19

In seiner Stellungnahme äußert sich der Fachsenat für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu Fragen der Rechnungslegung von Vereinen. Die ursprüngliche Intention dabei war, eine Empfehlung für die Vereinsgebarung angesichts der bedeutenden Größe des Vereinswesens in Österreich abzugeben, da die fehlenden und zum Teil unbefriedigenden gesetzlichen Regelungen dazu vor dem VerG 2002 keinen Informationsgehalt von Rechnungsabschlüssen für Externe gewährleisten konnten.¹⁶⁶ Mit dem VerG 2002 kamen Fragen zur Interpretation des Gesetzestextes auf. Das Fachgutachten KFS / RL 19 stellt somit nicht ein eigenes Rechnungslegungskonzept für Vereine vor, sondern hat zum Ziel, die spezifischen Fragen, die sich für Vereine aus den gesetzlichen Bestimmungen ergeben, zu beantworten und auszuführen. Da in Österreich die Fachempfehlungen Bestandteile der GoB sind, können Vereine nur davon abweichen, wenn entsprechende Erläuterungen mit der Abweichung einhergehen. In weiterer Folge wird auf die Fragen und Antworten vor dem Hintergrund der gesetzlichen Regelungen des VerG 2002 eingegangen.

Durch die Einführung von Größenkategorien für Vereine im VerG 2002 und dem Abstellen deren Schwellenwerte auf die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben entstand Unklarheit hinsichtlich des Verständnisses der „gewöhnlichen“ bzw. „außergewöhnlichen“ Einnahmen und Ausgaben. Mangels des vereinsgesetzlichen Verweises auf andere Rechtsnormen erläutert der Fachsenat infolgedessen, dass jene Einnahmen außergewöhnlich sind, die im Rahmen der Vereinstätigkeit nicht regelmäßig anfallen. Beispielhaft werden Erlöse aus dem Verkauf von Liegenschaften und einmalige Zuwendungen (dies betrifft jene Vereine, die sich nicht primär aus Spendenmitteln finanzieren) genannt.¹⁶⁷ Insofern ist bei der Berechnung der Schwellenwerte auf regelmäßige Einnahmen und Ausgaben, die während der laufenden Vereinstätigkeit entstehen, abzustellen.

Bei mittleren und großen Vereinen, die also schon bilanzierungspflichtig sind und bei denen daher nicht mehr von Einnahmen und Ausgaben, sondern von Erträgen und Aufwendungen ausgegangen wird, stellt sich die Frage, welche Größen bei der Ermittlung der Schwellenwerte heranzuziehen ist. Hierbei argumentiert der Fachsenat, dass bei steigenden Einnahmen und Ausgaben die Erträge und Aufwendungen meist schneller ansteigen und

¹⁶⁶ Vgl. *Wundsam* (2001), S. 29

¹⁶⁷ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 3

ohnehin auch die Anwendung freiwilliger höherwertiger Rechnungslegungsvorschriften zulässig ist, sodass bei mittleren und großen Vereinen für die Berechnung der Schwellenwerte die Erträge oder Aufwendungen verwendet werden müssen. Als erforderlich scheint es dennoch, die Einnahmen und Ausgaben gesondert zu ermitteln, wenn ersichtlich ist, dass diese in zwei aufeinanderfolgenden Jahren erheblich höher sind als die Erträge oder Aufwendungen.¹⁶⁸

3.1.2.2 Rechnungslegung kleiner Vereine nach KFS/RL 19

Da weder das VerG 2002 noch deren ErläutRV detailliert auf die für kleine Vereine zu erstellende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht eingeht, erläutert die Stellungnahme des Fachsenats ebendiese genauer. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung müssen demnach alle – sowohl die gewöhnlichen, als auch die außergewöhnlichen – Geldflüsse laufend aufgezeichnet und in die Jahresrechnung aufgenommen werden – somit geht der Fachsenat von reinen Zahlungsflüssen aus.¹⁶⁹ Hinsichtlich der Vermögensübersicht stellt der Fachsenat fest, dass bestimmte kurzfristige Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, die aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme ermittelt wurden, darin aufgenommen werden müssen. Diese sind:¹⁷⁰

- Bargeld,
- Guthaben bei Kreditinstituten und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- Forderungen und Verbindlichkeiten an Mitglieder
- Sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten
- Wertpapiere
- Zur Veräußerung bestimmte Vorräte
- Verpflichtungen aufgrund von nicht erfüllten Auflagen bei zweckgewidmeten Zuwendungen

Für Vorräte setzt der Fachsenat in der Stellungnahme fest: Vorräte, die entgeltlich erworben wurden und zur Veräußerung bestimmt sind, müssen zu den Anschaffungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden Wert (voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich den Verkaufskosten) bewertet werden. Sind Vorräte unentgeltlich erworben worden und zur Ver-

¹⁶⁸ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 8 – 9

¹⁶⁹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 3

¹⁷⁰ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 3

äußerung bestimmt, dürfen sie nur angesetzt werden, wenn sie wesentlich sind. Diese sind dann zu den fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von 80% des zu erwarteten Verkaufserlöses zu bewerten. Vorräte, die nicht zur Veräußerung bestimmt und für die Beurteilung der Vermögenslage des Vereines wesentlich sind, müssen mengenmäßig angeführt werden. Für Sachanlagen gilt, dass eine mengenmäßige Erfassung erst erfolgen muss, wenn ihr Anschaffungswert EUR 400,00 übersteigt. Eine Bewertung muss nicht zwingend erfolgen, wird allerdings in der Stellungnahme empfohlen, da dies die Aussagekraft der Vermögensübersicht wesentlich erhöht. Falls keine Bewertung durchgeführt wird, müssen die Ausgaben der Anschaffung der Sachanlage und die Einnahme aus dessen Veräußerung in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen werden. Für Anlagevermögen allgemein gilt, dass dieses auch abgeschrieben werden kann, anstelle eines sofortigen Ansatzes der Anschaffungskosten als Ausgabe. Hierbei muss allerdings darauf hingewiesen werden, dass es sich um eine „adaptierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“ handelt, und es ist ein Anlagespiegel zu erstellen.¹⁷¹

Rückstellungen – also ungewisse Schulden – müssen nicht in die Vermögensübersicht aufgenommen werden. Eine verbale Erläuterung der wesentlichen Verpflichtungen und Risiken, die künftig fällig werden, ist allerdings erforderlich.¹⁷²

Diese empfohlene Form der Rechnungslegung für kleine Vereine beinhaltet einige Elemente des Jahresabschlusses. Teilweise werden Vermögensgegenstände und Schulden in die Vermögensübersicht aufgenommen, einen Anspruch auf Vollständigkeit kann diese jedoch keineswegs stellen. Angesichts des hohen Aufwands, der sich für kleine Vereine schon alleine aufgrund der Vermögensübersicht in oben dargestellter Form ergibt, ist es auch hier zu bedenken, ob eine doppelte Buchhaltung, trotz des Mehraufwandes, nicht gleich sinnvoller wäre. Da es der Leitung kleiner Vereine allerdings meist an den nötigen Fachkenntnissen fehlt, scheint dies ein Kompromiss zwischen der einfachsten Rechnungslegungsform und des „angenäherten“ Jahresabschlusses zu sein.

3.1.2.3 Rechnungslegung mittlerer und großer Vereine nach KFS/RL 19

Auch auf spezifische Fragen der Rechnungslegung bilanzierungspflichtiger Vereine ist der Fachsenat in seiner Stellungnahme eingegangen. Diese beziehen sich im Wesentlichen

¹⁷¹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 3 – 4

¹⁷² Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 4

auf bilanzierungsspezifische Problemstellungen für Vereine, wie etwa die Behandlung von Spendenzuwendungen.

Überschreitet ein kleiner Verein erstmalig den Schwellenwert, so wird er bilanzierungspflichtig. Es sind sämtliche nach den Vorschriften des UGB bilanzierungspflichtige Vermögensgegenstände, soweit aufgezeichnet, mit den Anschaffungskosten bzw. mit den um der planmäßigen bzw. außerplanmäßigen Abschreibung verminderten Restbuchwerten erstmalig zu bewerten. Stellen sich die Nutzwerte jedoch als niedriger heraus, müssen diese angesetzt werden. Können die Anschaffungskosten nicht eruiert werden, so muss mit Verweis auf § 202 Abs. 1 UGB der Wert geschätzt werden. Beträgt der geschätzte beizulegende Wert weniger als EUR 400, kann eine Bewertung des Vermögensgegenstandes unterbleiben. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entfällt nicht nur die Erstbewertung, sondern allgemein die Bilanzierungspflicht und daher können diese im Jahr der Anschaffung zur Gänze abgeschrieben werden. Wie erwähnt, sind ansonsten alle Vermögensgegenstände bilanzierungspflichtig, die auch im UGB diese Pflicht trifft. Hat der Verein Sachspenden bzw. -subventionen erhalten, die dem Verein langfristig zur Verfügung stehen, so ist dieses Anlagevermögen und andere unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände mit den fiktiven Anschaffungskosten bzw. mit dem beizulegenden Wert in die Bilanz unter dem Anlagevermögen aufzunehmen und plan- oder außerplanmäßig abzuschreiben.¹⁷³

Besonders eingegangen wird in der Stellungnahme des Fachsenats auf die Behandlung von zweckgebundenen Spenden. Wenn auch darüber Aufzeichnungen geführt wurden, sind im Jahr der Umstellung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Bilanz zweckgebundene, noch nicht verwendete Zuwendungen in einem Passivposten der Eröffnungsbilanz für zweckgewidmete Zuwendungen einzustellen.¹⁷⁴ Um die gesamten Zuwendungen, die der Verein in einem Rechnungsjahr erhalten hat, ersichtlich zu machen, werden diese detailliert aufgeschlüsselt. Dabei sollen die Spenden- und Subventionsbeträge jener Vermögensgegenstände – also sowohl körperliche Vermögensgegenstände, als auch Finanzmittel – die zweckgebunden zugewendet wurden, in der Gewinn- und Verlustrechnung brutto gesondert ausgewiesen werden. Der Fachsenat bezeichnet diesen Posten mit „Spenden und andere Zuwendungen mit Auflagen“. Spenden o.Ä., die dem Verein ohne Zweckwidmung überlassen wurden, können in dem Posten „Spenden und andere Zuwendungen ohne Auflagen“ eingestellt werden. Wie auch schon bei der Erstabibilanzierung, müssen die zweckgewidmeten Zuwendun-

¹⁷³ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 4 f.

¹⁷⁴ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 4 – 6

gen, deren Auflagen am Abschlussstichtag noch nicht erfüllt wurden, in der Bilanz entweder in einem Passivposten vor den Verbindlichkeiten unter „Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen“ oder in den Passiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden. Damit nun auch in der Erfolgsrechnung ersichtlich ist, welche zweckgewidmeten Spendenbeträge vom Verein in einem Rechnungsjahr verwendet wurden, werden von den gesamten „Spenden und andere Zuwendungen mit Auflagen“ die passivierten „Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen“ abgezogen. Werden im Folgejahr die Auflagen erfüllt, kann der Passivposten ergebniswirksam aufgelöst werden, wobei dies im Ertragsposten „Ertrag aufgrund der Erfüllung von Widmungsaufgaben aus Vorjahren“ ersichtlich wird.¹⁷⁵ Die Entwicklung des Postens „Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen“ ist im Anhang des Jahresabschlusses, soweit einer erstellt wird, zu erläutern.¹⁷⁶

Werden körperliche Vermögensgegenstände zugewendet oder mit zweckgebundenen Finanzmitteln angeschafft, muss ein Passivposten in entsprechender Höhe (fiktive Anschaffungskosten oder durch die genannten Finanzmittel gedeckten Anschaffungskosten) mit der Bezeichnung „Zweckgebundene Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ gebildet werden. Dieser ist durch planmäßige bzw. außerplanmäßige Abschreibung zu mindern oder beim Abgang des Anlagegegenstandes aufzulösen. Auch die Entwicklung der „Zweckgebundenen Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ ist im Anhang, soweit vorhanden, darzustellen.¹⁷⁷

Hat der Verein die Auflage einer zweckgewidmeten Zuwendung mit geringeren Mitteln als dem Zuwendungsbetrag erfüllt, kann der Passivposten in dem Jahr der Auflagenerfüllung erfolgserhöhend aufgelöst werden. Der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Ertrag und den Aufwendungen für die Erfüllung der Auflage wirkt sich auf den Gewinn/Verlust des Vereines aus.¹⁷⁸

Im Anhang des großen Vereines sind die wichtigsten Einnahmequellen – Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden, sonstige Zuwendungen und Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit – und die ihnen zugeordneten Aufwendungen darzustellen. Die Stellungnahme geht daher auf die Frage ein, wie diese Aufwendungen ermittelt werden. In diesem Zusammenhang lässt die Stellungnahme des Fachsenats bei der Zuordnung von Auf-

¹⁷⁵ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 5 und 10 – 12

¹⁷⁶ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 6

¹⁷⁷ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 5 – 6

¹⁷⁸ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 5

wendungen zu Spenden nur jene Aufwendungen zu, die im Einklang mit der Zielsetzung der Spendensammeltätigkeit steht, sodass den Spender schon von Beginn an der Spendenpreis (siehe Kapitel 2.2.2) bekannt ist. Die Aufwendungen, die durch Spenden gedeckt sind, können nun die Beträge, die den Begünstigten zufließen, aber auch angemessene Aufwendungen für das Sammeln und Verwalten der Spenden enthalten. Einen maximalen Richtwert dafür legt der Fachsenat jedoch nicht fest, dafür sind ebendiese Aufwendungen im Anhang gesondert anzuführen und zu erläutern.¹⁷⁹

Spendensammelnde Vereine sind meist auf eine ehrenamtliche, unentgeltliche Arbeit angewiesen. Fraglich ist daher, ob diese Leistungen im Rechnungswesen des Vereines erfasst werden sollen bzw. müssen. Der Fachsenat geht in seiner Stellungnahme nur kurz darauf ein und verneint eine grundlegende Erfassung von unentgeltlichen, persönlichen Arbeitsleistungen. Als seltenen Ausnahmefall sieht er jedoch die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes mit wesentlichem Verkehrswert durch Vereinsmitglieder. Hier sind allerdings umfassende Erläuterungen dazu in den Anhang und in den Prüfungsbericht aufzunehmen.¹⁸⁰

3.1.3 Spendengütesiegel (OSGS)

Das Österreichische Spendengütesiegel (OSGS) existiert seit 2001 und gibt Standards zur Spendenmittelaufbringung und -verwendung für NPO vor. Das Spendengütesiegel geht auf eine Kooperation von NPO-Dachverbänden und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zurück. Angesichts medienwirksamer Spendenskandale sollte ein System geschaffen werden, das objektiv, nachvollziehbar und für Dritte überprüfbare Kriterien für die Beurteilung, ob die spendensammelnde Organisation das Vertrauen der Spender verdient und die Spenden im Sinne des Spenderwillens verwendet werden, vorgibt.¹⁸¹ Das OSGS signalisiert somit sowohl den Spendern, als auch der Öffentlichkeit, dass Träger des Spendengütesiegels mit den Spenden wirtschaftlich und sparsam umgehen. Das OSGS ist ein System der freiwilligen Selbstverpflichtung und kann von jeder in Österreich ansässigen, in einer in Österreich bzw. im EU/EWR-Raum zulässigen Rechtsform organisierten spendensammelnden NPO beantragt

¹⁷⁹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 6 – 7

¹⁸⁰ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 7 – 8

¹⁸¹ Vgl. *Stötzer* (2009), S. 231

werden, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt.¹⁸² Die üblichste Rechtsform hierfür ist in Österreich der Verein.

Vereine erhalten das OSGS auf Antrag bei der KWT und nach Prüfung von 34 Bestimmungen des OSGS-Kriterienkatalogs durch einen Wirtschaftstreuhänder. Erfüllt der Verein die Anforderungen, wird dem Verein das Gütesiegel für ein Jahr verliehen mit der Möglichkeit auf Verlängerung. Der von der KWT und den NPO-Dachverbänden erarbeitete Kriterienkatalog für spendensammelnde Vereine ist in 3 Ebenen gegliedert, wobei jede Ebene auf der vorangegangenen aufbaut:¹⁸³

- Ebene 1: Ziele-Katalog zur Einbettung in einen Gesamtzusammenhang
- Ebene 2: Ziele-Katalog für die Inhalte des Systems der Standards für NPOs
- Ebene 3: Kriterien für Standards für spendensammelnde Organisationen

Auf Ebene 1 werden Ziele definiert, welche die Außenwirkung des Systems der Standards betreffen. Diese Ziele stellen allgemeine Rahmenbedingungen dar, die spendensammelnde Vereine ermöglichen müssen, die eine Verleihung des Spendengütesiegels anstreben. So soll beispielsweise die Transparenz und Sicherheit der Spendenverwendung für Spender und Öffentlichkeit gewährleistet werden, sodass die Spendenbereitschaft und das NPO-Bewusstsein erhöht wird. Zudem wird festgelegt, dass der Zugang zum System der Standards unabhängig von Rechtsform, Größe und Tätigkeitsbereich der Organisation ist, allerdings bei der Etablierung und Prüfung dieses Systems auf ein angemessenes Verhältnis von Kosten und Entwicklungsstand und Größe einer Organisation geachtet wird. Die Überprüfung der Standards muss durch einen unabhängigen Wirtschaftstreuhänder durchgeführt werden.¹⁸⁴

Ebene 2 legt die inhaltlichen Ziele für den Kriterienkatalog fest und kann auf die einzelnen Tätigkeitsfelder bzw. vereinspezifischen Besonderheiten angewendet werden, wobei die relevanten gesetzlichen Bestimmungen im Kriterienkatalog Berücksichtigung finden. Außerdem bestimmt Ebene 2, dass sich Organisationen zu einer Informationspflicht gegenüber Spendern und der Öffentlichkeit bekennen.¹⁸⁵

Auf Basis der eben genannten Ziel-Kataloge wurde der Kriterienkatalog (Ebene 3) erarbeitet, der die formalen Voraussetzungen und inhaltlichen Bestimmungen für die externe

¹⁸² Vgl. *Wundsam* (2007), S. 164 f.

¹⁸³ Vgl. *Wundsam* (2007), S. 168

¹⁸⁴ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 13 f.

¹⁸⁵ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 15

Überprüfung definiert. Die Wirtschaftstrehänder kontrollieren dabei folgende sieben Bereiche:¹⁸⁶

- Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung: Die Rechnungslegung des Vereines hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu entsprechen.
- Internes Kontrollsystem in der jeweiligen Entwicklungsstufe, auch die Trennung von Geschäftsführungs-Aufgaben und Kontroll-Aufgaben: Es soll gewährleistet sein, dass Mechanismen im Verein etabliert sind, die Entscheidungen von Einzelpersonen verhindern. Einzelentscheidungen können einen Spendenmittelmissbrauch begünstigen.
- Satzungsgemäße und widmungsgemäße, d.h. den Werbemaßnahmen entsprechende Verwendung der Spenden: Die Aufwendungen der allgemeinen Verwaltung und der Projektverwaltung müssen von einem Prüfer auf ihre Angemessenheit hin geprüft werden.
- Einhaltung der Grundsätze Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit beim Aktionszweck im Spendenbereich: Auch hier müssen die Angemessenheit bei der Spendenmittelaufbringung und -verwaltung auf ihre Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit hin geprüft werden.
- Finanzpolitik der Organisation bei der Verwendung von Spenden: Spendensammelnden Vereinen ist geboten, mit den Spendenmitteln vorausschauend umzugehen.
- Personalwesen der Organisation: Diverse Aspekte des Personalwesens, wie etwa das Gehaltsschema, müssen dokumentiert und nachvollziehbar sein.
- Lauterkeit der Werbung und Regelung der Verantwortlichkeit dafür; d.h. Grundsätze für die Übernahme der Verantwortung für korrektes und ethisches Spendenwerben: Da besonders bei der Spendenwerbung auf ethische Grundsätze geachtet werden muss, soll eine eigens dafür verantwortliche Person die Einhaltung dieser Grundsätze garantieren.¹⁸⁷

Genauere Bestimmungen zur Rechnungslegung von Vereinen, die das OSGS tragen bzw. anstreben, finden sich im Kriterienkatalog, der 34 Kriterien zu Form und Inhalt, Werbung und Spendensammlung, Mittelverwendung und Informationspflicht umfasst. Der Bereich zur Spendenmittelaufbringung und -verwaltung stellt einen Mindeststandard dar, der

¹⁸⁶ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 16

¹⁸⁷ Vgl. *Wundsam* (2007), S. 170 f.

erfüllt werden muss. Punkt 3 des Kriterienkatalogs legt fest, dass der Verein über ein geordnetes Rechnungswesen mit einem ausreichend dokumentierten internen Kontrollsystem verfügen muss. Je nach Größe bzw. Tätigkeitsumfang des Vereines hat ein dementsprechender Abschluss des Rechnungswesens zu erfolgen. Inwiefern derartige größenabhängige Erleichterungen explizit ausgestaltet sind, lässt der Kriterienkatalog offen. Spätestens bis zum Abschluss der Spendengütesiegelprüfung muss ein Jahresbericht (bzw. Rechenschafts- oder Tätigkeitsbericht) erstellt werden, der einen Finanzbericht, eine umfassende Tätigkeitsbeschreibung, eine Selbstdarstellung und die Nennung der für die Spendenverwendung, Spendenwerbung und dem Datenschutz verantwortlichen Person umfasst. Der Finanzbericht muss „eine schlüssige und vollständige Darstellung der Einnahmen und Ausgaben“ enthalten.¹⁸⁸ Das OSGS gibt für den Finanzbericht folgende Mindestgliederung vor:

Mittelherkunft

I. Spenden

- a) ungewidmete Spenden
- b) gewidmete Spenden

II. Mitgliedsbeiträge

III. Betriebliche Einnahmen

- a) betriebliche Einnahmen aus öffentlichen Mitteln
- b) sonstige betriebliche Einnahmen

IV. Subventionen und Zuschüsse der öffentlichen Hand

V. Sonstige Einnahmen

- a) Vermögensverwaltung
- b) sonstige andere Einnahmen sofern nicht unter Punkt I bis IV festgehalten

VI. Auflösung von Rücklagen und Verwendung von zweckgewidmeten Mitteln

Mittelverwendung

I. Leistungen für die statutarisch festgelegten Zwecke

II. Spendenwerbung

III. Verwaltungsaufwand

IV. Sonstiger Aufwand sofern nicht unter Punkt I bis III festgehalten

V. Zuführung zu Rücklagen und Zweckwidmungen

Tabelle 3: Mindestgliederung des Finanzberichts nach dem OSGS¹⁸⁹

¹⁸⁸ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 20

¹⁸⁹ In Anlehnung an *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 21

Auf die Erstellung eines Finanzberichts kann allerdings verzichtet werden, wenn aus dem veröffentlichten Jahresabschluss oder der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Mindestgliederung abgeleitet werden kann.¹⁹⁰

In der Position I. Spenden werden jene Leistungen erfasst, die an den spendensammelnden Verein erfolgen und zum überwiegenden Teil keine Gegenleistung seitens des Vereines an den Spender erfordern. Diese sind jedenfalls einmalige, mehrmalige oder regelmäßige Geldbeträge. Das OSGS zählt außerdem beispielhaft folgende Geldspenden gleichgestellte Spendenmittel auf: Fördermitgliedschaften, Förderbeiträge, Schenkungen, Legate, Erbschaften, Spenden von Unternehmen (die kein Sponsoring darstellen), Einnahmen aus Benefizveranstaltungen, Events und Lotterien. Bei der Erfassung im Finanzbericht wird dabei unterschieden, ob die Spenden zweckgebunden oder nicht zweckgebunden zugeflossen sind. Grundsätzlich kann der Verein die Spenden nur für die in der Selbstdarstellung erläuterten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke verwenden. Zudem ist bei der Spendenverwendung auf die in der Spendenwerbung bzw. auf die vom Spender angeführten Zwecke zu achten. Ist der Spendeneinsatz aufgrund unvorhergesehener Umstände oder etwa durch Abschluss einer Hilfsaktion nicht mehr für die angeführten Zwecke möglich, müssen die Spenden für ähnliche Zwecke verwendet werden. Das Entscheidungsgremium des Vereines beschließt dabei über die Verwendung der zugeflossenen Spenden, wobei immer die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit beachtet werden müssen. Zudem ist auf die Angemessenheit der Kosten für Personal, Werbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung zu achten. Wurden zweckgewidmete Spenden im Rechnungsjahr nicht vollständig verwendet, so werden diese in dem Posten I.b gewidmete Spenden als Mittelherkunft eingestellt. Auch vorübergehend nicht ausgegebene Spenden müssen zwischenveranlagt werden, wobei auf Verfügbarkeit, Sicherheit und eine angemessene Rendite geachtet werden soll. Zinserträge oder andere Ausschüttungen gelten dabei als Spendenmittel, wobei direkt damit verbundene Aufwendungen wie etwa die KESt davon abgesetzt werden. Wurden aus Vorjahren gesammelte zweckgebundene Spendenmittel im Rechnungsjahr verwendet bzw. werden Rücklagen aus vergangenen Jahren aufgelöst müssen diese im Posten V. „Auflösung von Rücklagen und Verwendung von zweckgewidmeten Mitteln“ ausgewiesen werden.¹⁹¹

Sonstige Einnahmen stellen für den spendensammelnden Verein beispielsweise Sponsoring-Leistungen durch Unternehmen (d.h. Leistungen, für die eine Gegenleistung erbracht

¹⁹⁰ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 21

¹⁹¹ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 19 – 20

werden muss), Zuwendungen, für die ein Warenwert zufließt, Merchandising, Einnahmen aus gemeinnützigen Verkaufsständen etc. dar, insbesondere auch Sachspenden, die bewertet und buchhalterisch erfasst werden können. Nicht als Spendenmittel gelten laut OSGS unentgeltliche, persönliche Arbeitsleistungen, da diese nicht bewertet werden können, sowie Mitgliedsbeiträge von ordentlichen Mitgliedern in satzungsgemäßer Höhe.¹⁹²

Um die spendensammelnden Vereinen bei der Zuordnung der einzelnen Ausgaben bzw. Aufwendungen zu unterstützen veröffentlichte die Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder die „Empfehlung für die Zuordnung und Darstellung von Ausgaben im Rahmen der Spendengütesiegelprüfung“. Diese soll den Vereinen selbst und den OSGS-Prüfern die Gliederung der Mittelverwendung in den Finanzberichten erleichtern. Eine detaillierte Darstellung dazu findet sich in Kapitel 4.1.3 dieser Arbeit.¹⁹³

Spendensammelnde Vereine, die das OSGS tragen verpflichten sich zur Einhaltung des Kooperationsvertrages und damit zur Einhaltung der dargestellten Kriterien des Kriterienkataloges. Sollte der Verein die Kriterien während dem Vergabezeitraum (d.h. nach Antragstellung auf Verleihung des OSGS) nicht erfüllen, kann das Schiedsgericht, bestehend aus jeweils zwei Mitgliedern der KWT und der NPO-Dachverbänden, den sofortigen Entzug des OSGS erwirken. Zudem kann die KWT bei berechtigten Zweifeln auch während der Laufzeit des OSGS eine Überprüfung über die Einhaltung des Kriterienkatalogs durch einen Wirtschaftstreuhänder veranlassen.¹⁹⁴

3.2 Schweiz

3.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)

Die gesetzliche Grundlage zur Führung von Büchern für Vereine findet sich im Schweizer Zivilgesetzbuch (ZGB). Gemäß Art. 96a ZGB obliegt es dem Vereinsvorstand, die Geschäftsbücher des Vereines zu führen. Dabei verweist das ZGB auf die sinngemäße Einhaltung der Vorschriften des Obligationenrechts (OR) über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung. Diese finden Niederschlag im 32. Titel des OR, in dem im ersten Abschnitt die allgemeinen Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung festgesetzt sind. Dieses Rechnungslegungsrecht ist novelliert im Jahr 2011 in Kraft getreten und muss zwingend ab 31.12.2015 für Einzelabschlüsse von Vereinen ange-

¹⁹² Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 19 – 20

¹⁹³ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 1 – 4

¹⁹⁴ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 7

wendet werden. Davor ist eine freiwillige Anwendung möglich. Daher werden im Folgenden die neuen Bestimmungen, welche die Vereine betreffen, erläutert. Dabei kann lediglich auf die allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung schweizerischer Vereine eingegangen werden, da durch die Neuerung die Rechnungslegungspflichten für Vereine stark erweitert wurden und detaillierte Ausführungen zur konkreten Anwendung der Bestimmungen des OR für Vereine bis jetzt – vor allem bedingt durch die freiwillige Anwendung – ausblieben. Vor dem Inkrafttreten galt der 32. Titel des OR nur für Vereine, die ein kaufmännisches Gewerbe betrieben. Für alle anderen Vereine waren die gesetzlichen Vorschriften minimal, sodass eine reine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Darstellung der Vermögensbestandteile ausreichte.¹⁹⁵

In Art. 957 OR des neuen Rechnungslegungsrechts wird vorerst die Buchführung- und Rechnungslegungspflicht auf bestimmte Rechtsformen und Organisationsgrößen eingeschränkt. Demnach gilt diese Pflicht nur für Vereine, die sich in das Handelsregister eintragen lassen müssen. Diese haben die allgemeinen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften nach Art. 957 ff. OR und die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung einzuhalten. Nach Art. 957a OR bildet die Buchführung „die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig ist.“ Art. 958 OR bestimmt den Zweck der Rechnungslegung und die Form der Berichterstattung. So muss die Rechnungslegung Dritten ermöglichen, sich ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage des Vereines bilden zu können.¹⁹⁶ Die Berichterstattung erfolgt in Form eines Geschäftsberichtes, der eine Jahresrechnung beinhaltet. Die Jahresrechnung besteht aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang.¹⁹⁷

Für alle anderen Vereine, d.h. jene, die keiner Pflicht zu einem Handelsregistereintrag unterliegen, gilt, dass diese „... lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage“ Bücher führen müssen.¹⁹⁸ Zusätzlich eingeschränkt wird die Rechnungslegungspflicht allerdings noch von Art. 958b OR, der bei einer Unterschreitung der Grenze von 100.000 CHF für Nettoumsätze oder Finanzerträge auch die Führung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässt.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Vgl. Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 15

¹⁹⁶ Art. 958 Abs. 1 OR

¹⁹⁷ Art. 958 Abs. 2 OR

¹⁹⁸ Art. 957 Abs. 2 Z. 2 OR

¹⁹⁹ Art. 958b Abs. 2 OR

Nun stellt sich die Frage, wann ein Verein dazu verpflichtet ist, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. Dazu gibt Art. 61 ZGB Abs. 2 Antwort, der die Eintragungspflicht regelt. Demnach müssen sich jene Vereine, die ein kaufmännisch geführtes Gewerbe betreiben oder revisionspflichtig sind, im Handelsregister registrieren. Für spendensammelnde Vereine ist mangels der Gewinnerzielungsabsicht bzw. im Allgemeinen die Teilnahme am wirtschaftlichen Geschehen daher lediglich eine allfällige Revisionspflicht für die Rechnungslegung von Bedeutung.²⁰⁰ Art. 69b Abs. 1 ZGB führt aus, dass sich ein Verein nur einer ordentlichen Revision unterziehen muss, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zwei der drei nachfolgenden Größenmerkmale überschritten hat: Bilanzsumme i.H.v. 10 Mio. CHF, Umsatzerlöse i.H.v. 20 Mio. CHF und/oder 50 Vollzeitarbeitsstellen im Jahresdurchschnitt. Der Schweizer Gesetzgeber trifft insofern strengere Maßnahmen für Vereine, da etwa für Kapitalgesellschaften höhere Größenkriterien gelten (40/20/250), dessen Überschreitung eine ordentliche Revision nach sich zieht. Eine eingeschränkte Prüfung muss nur dann durchgeführt werden, wenn dies ein Vereinsmitglied, das persönlich haftet oder zu einer Nachschusspflicht verpflichtet ist, verlangt.²⁰¹ Somit hat die Unterschreitung der Schwellenwerte für Vereine keine Auswirkung auf die Prüfungspflicht des Vereines.²⁰²

Zusammenfassend kennt das schweizerische Gesetz drei Größenkriterien bei Vereinen, die unterschiedliche Konsequenzen für die Buchführung bzw. Rechnungslegung i.w.S. nach sich ziehen, wie Tabelle 4 aufzeigt.

²⁰⁰ Vgl. *Meyer / Passardi / Zöbeli* (2011), S. 699; In der Praxis betreiben spendensammelnde Vereine allerdings oft zusätzlich wirtschaftliche Tätigkeiten, was zur Folge hat, dass sich diese Vereine auch im Handelsregister eintragen lassen und die umfassenden Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften des OR einhalten müssen.

²⁰¹ Art. 69b Abs. 2 ZGB

²⁰² Vgl. *BDO AG* (2012), S. 4

Größenkriterien und zusätzliche Bestimmungen	Vereine	Revisionsart
Umsatzerlöse > CHF 20 Mio. Bilanzsumme > CHF 10 Mio. Vollzeitstellen > 50 Verpflichtender Handelsregistereintrag	Pflicht zur Buchführung (Art. 957 ff. OR) Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang (Art. 959 ff. OR) zusätzliche Anhangsangaben, Geldflussrechnung und Lagebericht (Art. 961 OR)	Ordentliche Revision
Umsatzerlöse oder Finanzerträge >= CHF 100.000	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Darstellung der Vermögenslage (Art. 957 Abs. 2 Z. 2 OR)	Eingeschränkte Revision
Umsatzerlöse oder Finanzerträge < CHF 100.000	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Art. 958 Abs. 2 OR)	Eingeschränkte Revision

Tabelle 4: Übersicht Größenkriterien schweizerische Vereine und deren Konsequenzen für die Rechnungslegung und Prüfung²⁰³

3.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)

Durch die wirtschaftliche Bedeutung sozialer NPO in der Schweiz und mangels umfangreicher gesetzlicher Regelungen für die Finanzberichterstattung von NPO hat die Schweizer Fachkommission der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) im Jahr 2002 eine branchenspezifische Fachempfehlung für die Rechnungslegung gemeinnütziger, sozialer NPO veröffentlicht. Ziel der Swiss GAAP FER 21 ist es, die Aussagekraft und Transparenz der Finanzberichterstattung von NPO zu erhöhen und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True and Fair View) zu vermitteln.²⁰⁴ Die Fachkommission der Swiss GAAP FER 21 bediente sich bei ihrer Erstellung grundsätzlich bestehender Rechnungslegungsstandards gewinnorientierter Unternehmen und erweiterte diese um für NPO spezifische Elemente. Die Fachempfehlung ist das erste eigene Rechnungslegungskonzept für soziale NPO im deutschsprachigen Raum und nimmt daher eine Vorreiterrolle in diesem Bereich ein.²⁰⁵ Bedeutung erlangt die ansonsten freiwillig anwendbare Fachempfehlung insbesondere durch ihre verpflichtende Anwendung

²⁰³ In Anlehnung an *BDO AG* (2012), S. 3

²⁰⁴ Vgl. *Müller* (2003), S. 55

²⁰⁵ Vgl. *Müller* (2002), S. 546

im Rahmen des ZEWO-Spendengütesiegels oder des Swiss NPO-Codes.²⁰⁶ Auch in Folge sollen für diese Arbeit Verein und NPO synonym verwendet werden.

FER 21 setzt sich aus einer Einleitung, Definitionen, Empfehlung, Erläuterungen, einem Anhang und Glossar zusammen, die insgesamt für Vereine die Aufstellung von einer Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals, eines Anhangs und Leistungsberichts vorsieht. Der branchenspezifische Standard der FER 21 ist in die bestehenden Rechnungslegungsstandards der Swiss GAAP FER eingebettet, wobei das gesamte Rechnungslegungskonzept aus vier Teilen besteht: Rahmenkonzept, Kern-FER, weitere Swiss GAAP FER und Swiss GAAP FER 30 zur Konsolidierung. Die Einleitung von FER 21 hält fest: „In Ergänzung und in teilweiser Abänderung der Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Jahresrechnungen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen die nachstehenden besonderen Empfehlungen.“ Das bedeutet nun, dass FER 21 den anderen Standards als *lex specialis* vorgeht, jedoch auch andere Standards der Swiss GAAP FER eingehalten werden müssen, wenn bestimmte Sachverhalte nicht in FER 21 geregelt sind.²⁰⁷

Swiss GAAP FER 21 gilt unabhängig von der Rechtsform der NPO. Die Definitionen von FER 21 legen fest, für welche Organisationen der Standard anwendbar ist: „Als gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen im Sinne von Swiss GAAP FER 21 gelten Organisationen ungeachtet der Rechtsform, die

- gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Aussenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit erbringen und
- sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern wenden oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder mit zweckbestimmten Geldern der öffentlichen Hand finanziert werden.

Wichtigstes Merkmal ist dabei, dass sich in aller Regel der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungserbringer (Spenden, Mitarbeit usw.) unterscheidet.²⁰⁸ In den Anwendungsbereich der FER 21 fallen demnach nicht etwa wirtschaftliche, soziokulturelle und politische NPO, wie mitgliederorientierte Vereine im Wirtschafts- und Freizeitbereich und aus der Arbeitswelt, oder öffentlich-rechtliche NPO mit Leistungsauftrag, wie etwa Mu-

²⁰⁶ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 26

²⁰⁷ Vgl. Müller (2009), S. 203

²⁰⁸ Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2010), FER 21 Definitionen – zitiert nach Eberle / Müller (2011), S. 28

seen oder Spitäler.²⁰⁹ Die Anspruchsgruppen der Berichterstattung nach FER 21 können sowohl Spender, Aufsichts- und finanzierende Instanzen, der Staat und die Öffentlichkeit im Allgemeinen, als auch die Organe des Vereines, Mitarbeiter und Lieferanten sein. Empfänger der nach Swiss GAAP FER erstellten Finanzberichte sind gemäß FER 1/3 die Organe des Vereines, da diese für ein erfolgreiches Management der NPO auf eine transparente und zutreffende Berichterstattung angewiesen sind.²¹⁰

Die Swiss GAAP FER kennen größenabhängige Erleichterungen. So unterscheidet FER 1/2 zwischen großen und kleinen Vereinen, wobei das Unterschreiten von zwei der drei folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren einen kleinen Verein kennzeichnet:²¹¹

- Bilanzsumme von CHF 10 Millionen
- Jahresumsatz von CHF 20 Millionen
- 50 Vollzeitstellen

Kleine Vereine haben nur das Rahmenkonzept, die Kern-FER, d.h. die Standards 1 – 6 und u.U. die Vorschriften der FER 30 zur Konzernrechnungslegung einzuhalten. Vereine, die diese Kriterien überschreiten, haben die Kern-FER, alle weiteren FER-Standards und insbesondere auch die branchenspezifischen Standards zu beachten.²¹²

Davon abzugrenzen sind die Ausnahmen, die FER 21/Definitionen enthält. Demnach gewähren sie für kleine Vereine lediglich die Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und den Entfall der Geldflussrechnung, wenn Vereine an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der folgenden Kriterien nicht überschreiten:

- Bilanzsumme von CHF 2 Mio.
- Erlöse aus öffentlichem Beschaffen von unentgeltlichen Zuwendungen (Spenden, Legate) und zweckbestimmte Gelder der öffentlichen Hand (öffentliche Beiträge) von insgesamt CHF 1 Mio.
- Bezahlte Arbeitnehmer für zehn Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres²¹³

²⁰⁹ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 29

²¹⁰ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 24 f.

²¹¹ Vgl. *Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung* (2010), FER 1/2 – zitiert nach *Eberle / Müller* (2011), S. 18

²¹² Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 18

²¹³ Vgl. *Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung* (2010), FER 21 Definitionen – zitiert nach *Eberle / Müller* (2011), S. 29

Folglich bestimmt nicht nur FER 1/2 Größenkriterien, sondern auch FER 21/Definitionen. Während allerdings FER 1/2 festlegt, wann ein Verein klein bzw. groß ist und die entsprechenden Konsequenzen für die Swiss GAAP FER-Anwendung definiert, legt FER 21/Definitionen mit den Größenkriterien fest, wie Aufwand und Ertrag zu erfassen sind und ob eine Geldflussrechnung erstellt werden muss.

In weiterer Folge wird auf die Finanzberichterstattung kleiner Vereine eingegangen, welche die Kriterien zur Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überschreiten und die das Rahmenkonzept und die Swiss GAAP FER 21/Kern-FER einhalten müssen, um die Regelungen der Swiss GAAP FER 21 bestmöglich hervorheben zu können. Eine Darstellung der Regelungen, die große Vereine zusätzlich zu den Kern-FER und Swiss GAAP FER 21 einzuhalten haben, findet sich im Anhang dieser Arbeit.

Der Empfehlungsteil der FER 21 gibt branchenspezifische Grundlagen und Grundsätze vor und enthält die Zielsetzung von FER 21, die qualitativen Anforderung und die zulässigen Bewertungskonzepte. Die qualitativen Anforderungen an die Finanzberichterstattung nach FER 21 müssen den Grundsätzen der Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit, Tätigkeitsfortführung, Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Klarheit, Vorsicht, Stetigkeit und dem Saldierungsverbot entsprechen. Der Aufwand und der Ertrag unterliegen dem Prinzip der Periodisierung, somit müssen diese grundsätzlich nach ihrem Entstehungszeitpunkt periodengerecht abgegrenzt werden. Hier sieht FER 21/3 jedoch eine Ausnahme vor, wonach Aufwand und Ertrag für kleine Vereine auch nach dem Geldfluss erfasst werden können und ein entsprechender Ausweis darüber im Anhang erfolgt. Hinsichtlich der Bewertung von Vermögen und Schulden sind der Grundsatz der Einzelbewertung, der Stetigkeit und das Vorsichtsprinzip (darunter fällt auch dem True and Fair View entsprechend das Verbot der Bildung willkürlicher stiller Reserven) zu nennen. Zudem sind die angewandten Bewertungsmethoden im Anhang offenzulegen. FER 21/8 schreibt einen Ausweis der Vorjahreszahlen vor, um die Aussagekraft der Finanzberichterstattung zu erhöhen. FER 21/13 sieht für spendensammelnde Vereine die Aufstellung einer Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals, eines Anhangs und Leistungsberichts vor.²¹⁴ Im Folgenden wird auf die einzelnen Bestandteile genauer eingegangen.

Die Bilanz stellt stichtagsbezogen die Vermögenslage dar, wobei Swiss GAAP FER die Objektivierung der Bestände anstrebt, was durch eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bewertung ermöglicht werden soll. Da die Gliederung der Bilanz nach Swiss

²¹⁴ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 44

GAAP FER 3 auf gewinnorientierte Unternehmen abstellt, berücksichtigt FER 21/14 vereinspezifische Elemente und ergänzt daher die Gliederung nach FER 3. Die Aktiva (Schweiz: Aktiven) sind nach ihrer Fristigkeit in Anlagevermögen und Umlaufvermögen eingeteilt, allerdings gliedert Swiss GAAP FER aktive Rechnungsabgrenzungsposten in das Umlaufvermögen ein. Umlaufvermögen sind alle Vermögen, die innerhalb von zwölf Monaten realisiert, verkauft, konsumiert oder zum Handel gehalten werden und Zahlungsmittel bzw. Zahlungsmitteläquivalente. Ein Sonderposten wird für Vermögensgegenstände geschaffen, die durch Stifter als unveräußerbares Sach- oder Finanzanlagevermögen eingebracht werden. Passiva (Schweiz: Passiven) werden ebenso hinsichtlich ihrer Fristigkeit in langfristig und kurzfristig gegliedert, wobei für Vereine in FER 21 die Posten Organisationskapital und Fondskapital vorgesehen sind. Dem gemeinnützigen Zweck von Vereinen wird durch das Organisationskapital Rechnung getragen, das den Posten Eigenkapital in gewinnorientierten Unternehmen ersetzt. Erarbeitet die Organisation selbst Kapital, oder bringen Gründer oder Mitglieder Kapital in den Verein ein, so ist dieses Organisationskapital. Das Organisationskapital darf nur dem übergeordneten Zweck des Vereines zukommen und nicht rückgezahlt werden. Fondskapital unterscheidet sich vom Organisationskapital einerseits durch seine Zweckwidmung, andererseits stellt das Fondskapital eine Mischposition zwischen Verbindlichkeiten und Organisationskapital dar. Werden einem Verein Spenden oder Legate zugewendet, die einem vom Spender bestimmten Zweck zukommen sollen, so ist dieses Kapital Fondskapital (zweckgebundene Fonds). Dabei ist der Verein verpflichtet, die zweckmäßige Verwendung nachzuweisen. Kann der Verein allerdings nicht die Mittel entsprechend dem vom Spender definierten Zweck einsetzen, kann entweder der Spender den Zweck erweitern, ansonsten muss der Verein die Mittel an ihn rückerstatten. Die Zweckbindung des Fondskapitals kann weder von der Vereinsleitung, noch von der Mitgliederversammlung verändert werden. Unterposten des Fondskapitals sind Erlösfonds und Stiftungsfonds. In die Erlösfonds sind alle Mittel mit einschränkender Zweckbindung einzustellen, während in den Stiftungsfonds größere Zweckmittel, die treuhänderisch übertragen werden, auszuweisen sind, wobei der Stifter in einem schriftlichen Reglement noch zusätzliche Auflagen, wie Verzinsung, Kapitalerhalt, konkrete Anlagemöglichkeiten mit der Zuwendung verbinden kann.²¹⁵

Davon zu unterscheiden sind freie Fonds, die dem Organisationskapital zugeordnet werden. Diese sind Mittel, die von dem Verein erarbeitet und auch von dem Verein selbst für bestimmte Zwecke gewidmet wurden. Dabei hat der Verein noch die Möglichkeit, den

²¹⁵ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 47 – 49

Zweck zu verändern oder anzupassen.²¹⁶ Eine weitere Unterposition des Organisationskapitals ist das einbezahlte Kapital, das sich aus den Einlagen zusammensetzt, die nötig sind, um die Vereinstätigkeit aufzunehmen. Auch kann es sich im Fall der Vereinserweiterung oder bei Strategieänderungen im Nachhinein erhöhen. Die Neubewertungsreserve als Teil des Organisationskapitals entstehen etwa durch die Auflösung stiller Rücklagen im Zuge der Neubewertung von Aktiva bei der erstmaligen Anwendung von den FER 21. Das erarbeitete freie Kapital unterliegt keinen Verwendungsbedingungen, außer dem entsprechenden Einsatz für den allgemeinen Vereinszweck.²¹⁷ Tabelle 5 veranschaulicht die Vereinsbilanz nach Swiss GAAP FER 21.

Aktiven		Passiven	
A	Umlaufvermögen Flüssige Mittel und Wertschriften Forderungen Vorräte Aktive Rechnungsabgrenzung	C	Kurzfristige Verbindlichkeiten Finanzverbindlichkeiten Sonstige Verbindlichkeiten Passive Rechnungsabgrenzung
B1	Anlagevermögen Sachanlagen Finanzanlagen Immaterielle Anlagen	D	Langfristige Verbindlichkeiten Finanzverbindlichkeiten Sonstige Verbindlichkeiten Rückstellungen
B2	Unveräußerliches Anlagevermögen Anlagen	E	Fondskapital (zweckgebundene Fonds) Erlösfonds Stiftungsfonds
		F	Organisationskapital Einbezahltes Kapital Neubewertungsreserven Erarbeitetes freies Kapital Freie Fonds Erarbeitetes gebundenes Kapital Jahresergebnis

Tabelle 5: Vereinsbilanz nach Swiss GAAP FER 21²¹⁸

Die Bewertung der Vermögensbestände erfolgt durch Verweis in FER 21/20 nach FER 2, welche sich an den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten orientiert. Die Bewertungsgrundsätze müssen stetig angewendet und im Anhang offengelegt werden. Abschreibungen erfolgen über die Nutzungsdauer, Wertminderungen müssen allerdings ebenso ermittelt und erfasst werden. Hinsichtlich der allgemeinen Bewertung der Aktiva und Passiva sei auf die Bestimmungen von FER 2/7 – 14 hingewiesen. Große Vereine (d.h. jene,

²¹⁶ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 49

²¹⁷ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 83

²¹⁸ In Anlehnung an Eberle / Müller (2011), S. 49

welche die Größenmerkmale der FER 1/2 überschreiten) müssen überdies die Bewertungsvorschriften der weiteren Swiss GAAP FER beachten.²¹⁹

Die Bewertung von Anlagevermögen, das Vereinen ohne Gegenleistung etwa im Rahmen einer Spende oder eines Legats zukommt, wird in FER 21/21 geregelt. Solche Schenkungs- und Tauschtransaktionen müssen demnach zum (vergleichbaren) Marktwert im Zeitpunkt der Transaktion bewertet werden. Die Aktivierung erfolgt durch Einbuchung des Anlagevermögens gegen ein Ertragskonto (z.B. Spendenertrag). Da der Verein nicht auf die Erwirtschaftung von Gewinnen gerichtet ist bzw. durch die Fragestellung der Bewertung von Anlagevermögen ohne Gegenleistung können sich in diesem Fall die Überlegungen zur Werthaltigkeit und Impairment, wie sie FER 2 bzw. 20 vorsehen, nicht grundsätzlich herangezogen werden. So sind zugewendete Anlagen unter Berücksichtigung des effektiven Werteverzehrs oder Verlustrisikos über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Zu Sonderabschreibungen kann es insofern bei Anlagegegenständen kommen, die in Krisengebieten eingesetzt werden.²²⁰

Zu Fragen der Erfassung kann es bei Spendensammlungen kommen, die in zwei Rechnungsperioden zu Spendeneinnahmen führen, wie etwa bei Weihnachtsspendenaktionen. Die Einnahmen fallen dabei meist im alten und im neuen Jahr an. Vereine müssen daher im Sinne der sachlichen Zugehörigkeit die Einnahmen, jedoch auch die damit verbundenen Ausgaben nach dem Entstehungszeitpunkt und nicht nach dem Geldfluss erfassen. Der einer Sammelaktion zurechenbare Spendenertrag muss in einem „Transitorischen Aktivum“ eingestellt werden, soweit er mit großer Sicherheit abgeschätzt werden kann. Die Schätzung kann dabei aufgrund von Erfahrungswerten oder aufgrund der effektiven Einnahmen, soweit die Bücher erst später abgeschlossen werden, erfolgen. Entsprechende Angaben müssen im Anhang offengelegt werden.²²¹

Zugesagte Spenden werden ab Entstehungszeitpunkt erfasst, wobei die Verlässlichkeit der Spendeneinnahme gegeben sein muss. Eine verlässliche Einnahme liegt jedenfalls dann vor, wenn zwischen Bilanzstichtag und Abschlusserstellung die Zahlung im Verein eingegangen ist, oder wenn die Zahlung rechtlich durchsetzbar ist, wie etwa bei Erbverträgen. Werden Spenden für mehrere, künftige Jahre zugesichert und im Voraus in einem Rechnungsjahr vollständig bezahlt, muss ähnlich wie in gewinnorientierten Unternehmen eine Passivierung

²¹⁹ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 50

²²⁰ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 51

²²¹ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 52

(Einstellung in die passive Rechnungsabgrenzung) der zukünftigen, zweckgewidmeten Spendenanteile erfolgen.²²²

Vereine müssen nach Swiss GAAP FER 21 eine für NPO spezifizierte Erfolgsrechnung – die Betriebsrechnung – erstellen. Die Gliederungsvorschriften finden sich grundsätzlich in FER 3, wobei FER 21 eine Anpassung der Betriebsrechnung an Vereine vornimmt. Ausgenommen von der Pflicht zur Erstellung einer Betriebsrechnung sind kleine Vereine, die den Erfolg auf Cash-Basis in Form von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, auch genannt „Milchbüchlirechnung“, ausweisen können.²²³

Die Betriebsrechnung muss laut FER 21/23 mindestens zwischen zweckgebundenen und freien Fonds unterscheiden, d.h. es muss ein separater Ausweis bei jedem Ertragsposten der Erfolgsrechnung bzw. zumindest im Anhang erfolgen. Die Aufwandsposten werden in „Veränderungs-Posten“ in der Betriebsrechnung detailliert dargestellt. Zweckgebundene Fonds sind jene Einnahmen, die bei Eingang dem Fondskapital zugeordnet werden und einem bestimmten Verwendungszweck unterliegen.²²⁴ Die Veränderung des zweckgebundenen Fonds (Fondsergebnis) ist gemäß FER 21/24 gesondert und unverrechnet auszuweisen, so dass eine Vermischung des Fondsergebnisses und Zuweisungen zum Organisationskapital nicht möglich ist und der Einsatz der zweckgebundenen Fonds nachvollziehbar dargestellt werden kann.²²⁵ Der Ausweis kann entweder auf der einen Seite als Zugang von zweckgebundenen Spenden im Ertrag aus Sammelaktionen und auf der anderen Seite als Zuweisung in der Veränderung der zweckgebundenen Fonds erfolgen. Möglich ist auch ein Ausweis sowohl des Zugangs, als auch der Verwendung von zweckgewidmeten Spenden nur im Fondsergebnis. Swiss GAAP FER 21 kommt hierbei dem fehlenden Gewinnstreben von Vereinen entgegen, da dadurch das ausgewiesene Jahresergebnis immer exakt null beträgt.²²⁶

Swiss GAAP FER 21 erlaubt die Verwendung sowohl des Gesamt-, als auch des Umsatzkostenverfahrens. Während beim Gesamtkostenverfahren die Aufwandspositionen nach den gängigen Aufwandsarten gegliedert ist (Personalaufwand, Sachaufwand etc.), lässt es FER 21 beim Umsatzkostenverfahren frei, nach welchen Kriterien die Aufwände und Erträge gegliedert werden, wobei dann im Anhang jedenfalls die Aufwandsarten unterteilt nach Pro-

²²² Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 55

²²³ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 59

²²⁴ Vgl. *Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung* (2010), FER 21/23 - zitiert nach Eberle / Müller (2011), S. 60

²²⁵ Vgl. *Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung* (2010), FER 21/24 - zitiert nach Eberle / Müller (2011), S. 60

²²⁶ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 60

jekt- und administrativem Aufwand offengelegt werden müssen um die Vergleichbarkeit zwischen unterschiedlichen Abschlüssen zu gewährleisten. Die Verwendung des Umsatzkostenverfahrens ermöglicht folglich, die Schwerpunkte für jeden spendensammelnden Verein individuell darzustellen. Werden Erträge auch individuell gegliedert, sollen diese nach dem Gesamtkostenverfahren (Spenden, Legate, Beiträge, öffentliche Gelder etc.) im Anhang ausgewiesen werden. Zudem ist es möglich, anstatt einer Betriebsrechnung nach Umsatzkostenverfahren eine finanzielle Spartenberichterstattung im Leistungsbericht offenzulegen.²²⁷

In FER 21/26 wird zwischen direktem Projektaufwand und administrativem Projektaufwand unterschieden, was unterschiedliche Konsequenzen für den Ausweis hat. Demnach muss der administrative Aufwand gesondert ausgewiesen werden, wobei der Gesamtbetrag im Anhang offenzulegen ist, wenn der administrative Aufwand in verschiedenen Aufwendungen gleichzeitig enthalten ist. Wird das Umsatzkostenverfahren angewendet, muss pro Aufwandsart der Anteil des administrativen Aufwands im Anhang ersichtlich gemacht werden. Wie sich der administrative Aufwand detailliert zusammensetzt, wird in FER 21 nicht erläutert. Grundsätzlich können laut *Eberle* und *Müller* allerdings die Kosten für allgemeine PR, Fundraising, Betreuung von Mitgliedern und Spendern (soweit nicht bestimmten Leistungen oder Projekten zurechenbar) den administrativen Aufwendungen zugeordnet werden. Projektaufwand sind umgekehrt alle Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Leistungszielerreichung stehen. Wie Vereine, die Swiss GAAP FER 21 anwenden, den administrativen Aufwand tatsächlich berechnen, muss im Anhang dargelegt werden.²²⁸

Um Spendenmittel erhalten zu können, müssen spendensammelnde Vereine Aktivitäten zur Spendenmitteleinbringung treffen. Die Aufwendungen für Spenden-Sammelaktionen müssen gemäß FER 21/25 gesondert und brutto erfasst werden, auch wenn diese nicht selbst von dem bilanzierenden spendensammelnden Verein durchgeführt worden sind. Nicht in den administrativen Aufwand fallende Fundraising-Aufwendungen (d.h. nicht allgemeine Fundraising-Aufwendungen) sind etwa Aufwendungen für Werbung, Aufbau von Spendendateien oder Spendenaufrufe etc. FER 21/38 zählt alle Aufwendungen, die direkt mit der Erzielung oder Sicherstellung von Zuwendungen in Verbindung stehen zu den Fundraising-Aufwendungen, die bei den betroffenen Aufwandarten in der Betriebsrechnung ausgewiesen werden. Der Ausweis von Fundraising-Aufwand hat brutto zu erfolgen, somit darf dieser nicht von den jeweiligen Spendeneingängen abgezogen werden. Außerdem ist im Anhang der

²²⁷ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 63

²²⁸ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 64 f.

gesamte Aufwand für Fundraising und die entsprechende Berechnung offenzulegen, da FER 21 auch keine festgeschriebene Berechnungsmethode dafür enthält.²²⁹

Große Vereine müssen laut FER 21/27 eine Geldflussrechnung erstellen, für kleine Vereine entfällt diese Verpflichtung. Die Fachempfehlung kommt durch die Erstellung der Geldflussrechnung dem Spenderinteresse nach Fortführung der Vereinstätigkeit nach. Diese macht ersichtlich, inwiefern ein Verein überschuldet ist oder eine geringe Liquidität aufweist. Die Vorschriften zur Gliederung der Geldflussrechnung finden sich in FER 4, auf die in FER 21/55 verwiesen wird; allerdings sind vereinsspezifische Anpassungen möglich und auch unabdingbar. Die Gliederung der Geldflussrechnung erfolgt durch einen separaten Ausweis der Veränderungen der flüssigen Mittel infolge von Ein- und Auszahlungen aus Betriebstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Am besten wird die Veränderung des Bestandes an flüssigen Mittel laut FER 4 durch einen Fonds „Flüssige Mittel“ ersichtlich. Dazu zählen die Positionen Kassa, Postguthaben und Bankguthaben, nicht jedoch Wertschriften, da diese zwar jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können, aber wesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Ebenfalls zulässig ist der Fonds mit „Nettoflüssigen Mitteln“. Dieser enthält alle flüssigen Mittel vermindert um kurzfristige, jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten.²³⁰

Die Erfassung von nicht liquiditätswirksamen Transaktionen ist im Rahmen der Geldflussrechnung in spendensammelnden Vereinen von großer Bedeutung. Entsprechende Investitions- und Finanzierungstätigkeiten finden insofern keinen Niederschlag. Allerdings sind unentgeltlich erbrachte Leistungen und wesentliche Leistungen und Gegenleistungen, denen kein Geldfluss zugrunde liegt, im Anhang offenzulegen. Dazu gehören empfangene Freiwilligenarbeiten (in Tagen oder Stunden), Sach- und Materialspenden (zu Verkehrswerten) und besondere Vergünstigungen. Waren und Dienstleistungen, die dem Verein zur Gänze oder teilweise unentgeltlich zukommen, sind zu quantifizieren, soweit dies mit verhältnismäßigem Aufwand möglich ist, und offenzulegen.²³¹

Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals „... stellt die Zuweisungen, Verwendungen und Bestände der Mittel aus dem Fonds- und Organisationskapital dar.“²³² Insofern kommt ihr eine zentrale Bedeutung zu, da darin die Zweckbindungen der zur Verfügung stehenden Mittel ersichtlich sind, aber auch die jeweiligen Veränderungen offengelegt und be-

²²⁹ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 65 – 68

²³⁰ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 71 – 74

²³¹ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 76

²³² Vgl. *Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung* (2010), FER 21/30

gründet werden. Spendensammelnde Vereine können dadurch den zweckmäßigen Einsatz der zugewendeten Mittel verlässlich nachweisen. Auch wenn bestimmte Zuwendungen nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend eingesetzt werden können, da etwa das Förderprojekt abgeschlossen wurde, verhindert die Rechnung über die Veränderung des Kapitals, dass eine Zweckänderung ohne Wissen des Spendengebers vorgenommen werden kann.²³³ Die Benennung der Positionen in der Kapitalveränderungsrechnung muss eindeutig erfolgen, sodass auch für Außenstehende klar ist, mit welcher Zweckwidmung der Fonds behaftet ist. Wie das Organisations- und Fondskapital gegliedert werden soll, überlässt FER 21/31 dem Anwender. Zulässig ist jedenfalls, gleichartige Positionen zusammenzufassen. Dies lässt spendensammelnden Vereinen viel Spielraum bei der Darstellung, zulasten der Vergleichbarkeit von Abschlüssen. Daher ist eine stetige Anwendung der einmal gewählten Darstellungsform zwingend, was nur durch einen Beschluss des verantwortlichen Organs veränderbar ist.²³⁴ Empfohlen wird spendensammelnden Vereinen u.a. auch aus diesem Grund, ein Fondsreglement zu erstellen, in dem die (zweckgebundenen) Mittel und deren Einsatz ersichtlich ist. Folgende Informationen kann zudem ein Fondsreglement enthalten:

- Zweck: Darin ist erkennbar, welche Projekte, Empfänger etc. unter welchen Bedingungen unterstützt werden und wie mit den Mittel verfahren wird, sollte der Zweck des Fonds erfüllt sein.
- Vermögen und Verzinsung: Hier werden Informationen zu den Mitteln gegeben, die im Fonds enthalten sind und ob eine interne Verzinsung vorgeschrieben ist bzw. was mit einem entsprechenden Wertschriftengewinn passieren soll.
- Fondsverwaltung: Wer für die Vermögensverwaltung und Mittelgutsprache betraut ist, kann in der Fondsverwaltung geregelt sein. Informationen zu den finanziellen Kompetenzen und inwiefern Fonds mit anteiligen Verwaltungskosten belastet werden kann dies ebenso beinhalten.
- Vermögensanlage: Das Fondsvermögen kann auch separat und unter entsprechenden Voraussetzungen angelegt werden.

²³³ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 81

²³⁴ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 86

- **Berichterstattung:** Das Fondsreglement kann Regelungen über die Berichterstattung über die Fondsaktivitäten und deren erreichte Wirkung vereinsintern und im Geschäftsbericht enthalten.²³⁵

FER 21/50 bestimmt, dass die Zweckwidmung von zugewendeten Mitteln nicht nur für das Fondskapital selbst gilt, sondern ebenso auf die darauf anfallenden Erträge, soweit das Fondsreglement nichts anderes vorsieht. Hinsichtlich der Verteilung dieser Kapitalerträge auf einen allfälligen Anlageverlust lässt FER 21 eine entsprechende Handhabung offen. Spendensammelnde Vereine können somit zweckgewidmetes Kapital nur an Gewinnen teilhaben lassen oder auch mitunter an Verlusten. Sieht der Verein keine Regelung vor, wird der oben beschriebenen Behandlung ausgegangen.²³⁶

Die Darstellung der Rechnung über die Veränderung des Kapitals erfolgt einerseits waagrecht mit den Positionen des Organisations- und Fondskapitals und andererseits senkrecht mit den Fondsbewegungen. Die Veränderungen ergeben sich durch:

- **Erträge (intern):** Interne Erträge ergeben sich etwa durch die Beteiligung des entsprechenden Fonds am allgemeinen Erfolg der Vermögensanlagen. Daraus entstandene Verluste werden ebenso unter den Erträgen mit negativem Vorzeichen erfasst.
- **Zuweisung (extern):** Zuweisungen stellen primär die bestimmten zweckgebundenen Mittelzuflüsse durch etwa Spender dar
- **Interne Fondstransfers:** Diese können nur durch eine vom zuständigen Organ bewilligte Zweckänderungen erfolgen, wobei genau ersichtlich sein muss, welcher Fonds vermindert und welcher erhöht wurde.
- **Verwendung (extern):** Darunter fallen alle Mittelabflüsse, die durch einen zweckmäßigen Einsatz entstanden sind.

Der Anhang eines spendensammelnden Vereines muss laut FER 21/35 grundsätzlich nach FER 6 erstellt werden, jedoch haben entsprechende organisationsspezifische Anpassungen zu erfolgen. Die Aufgaben des Anhangs umfassen die Interpretationsfunktion, die Ergänzungsfunktion und die Entlastungsfunktion.²³⁷

Die Interpretationsfunktion des Anhangs nach FER 21 beinhaltet eine Offenlegung, dass bei der Erstellung der Jahresrechnung Swiss GAAP FER 21, die Kern-FER oder Ge-

²³⁵ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 88

²³⁶ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 86 f.

²³⁷ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 91

samt-FER eingehalten wurden, der allfällige Konsolidierungskreis und die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze der jeweiligen Bilanzpositionen. Für spendensammelnde Vereine sind die Erläuterungen zum Zweck der einzelnen Fonds und die internen Fondstransfers im Anhang von größerer Bedeutung.²³⁸

Die Ergänzungsfunktion umfasst einige Angaben, die in der Bilanz und Betriebsrechnung nicht ersichtlich sind. Darunter fallen die Zusammensetzung des Aufwands für Fundraising, unentgeltliche Leistungen sowie wesentliche Verpflichtungen, die im Rahmen von Projekten bestehen. In diesem Zusammenhang ist die Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbstständigen Organisationen, Personen und Projekten zu nennen.²³⁹ FER 15/2 definiert als nahestehende Person „wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann. Organisationen, welche direkt oder indirekt ihrerseits von denselben nahestehenden Personen beherrscht werden, gelten ebenfalls als nahestehend.“²⁴⁰ Wichtigkeit haben bei Vereinen in diesem Zusammenhang Dachverbände, die oft Leistungen an ihre Mitgliederorganisationen erbringen, die teilweise oder gar nicht verrechnet werden. Insofern müssen auch diese als nahestehende Organisationen behandelt werden.²⁴¹

Laut FER 21/36 müssen die „... Entschädigungen an die Mitglieder der leitenden Organe (z.B. Personalkosten, Boni, Spesen)...“ offengelegt werden.²⁴² Als leitendes Organ gilt jene Körperschaft, die für die strategische Zielsetzung und deren effiziente Durchführung im Rahmen des allgemeinen Organisationszwecks zuständig ist und das Ergebnis kontrolliert. FER 21 regelt nicht die Form der Offenlegung, d.h. ob etwa die Gesamtsumme der Entschädigungen des leitenden Organs oder die Entschädigungen der einzelnen Organisationsmitglieder dargestellt werden muss. Entsprechende Regelungen können sich folglich aus den Anforderungen von Organisationen, wie etwa des ZEWO oder des Swiss NPO-Codes, ergeben.²⁴³

Unter die Entlastungsfunktion des Anhangs fallen jene Detailangaben, die Bilanz und Betriebsrechnung ergänzen. Dazu gehören u.a. Informationen zu Bewertungsmethoden

²³⁸ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 92

²³⁹ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 92 – 94

²⁴⁰ Vgl. Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2010), FER 15/2 – zitiert nach Eberle / Müller (2011), S. 94

²⁴¹ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 94

²⁴² Vgl. Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2010), FER 15/2 – zitiert nach Eberle / Müller (2011), S. 93

²⁴³ Vgl. Eberle / Müller (2011), S. 93

und/oder zu Veränderungen. Wird etwa auch für die Betriebsrechnung das Umsatzkostenverfahren angewendet, muss im Anhang der Aufwand nach Kostenarten gegliedert werden.²⁴⁴

Eine bedeutsame Komponente des Swiss GAAP FER 21 ist die Verpflichtung für spendensammelnde Vereine zur Erstellung eines Leistungsberichts. Dieser kommt der Notwendigkeit nach, Informationen über die Effektivität der erbrachten Leistungen zu vermitteln, wozu die Finanzberichterstattung im engeren Sinne nicht in diesem Ausmaß im Stande ist. Durch den Leistungsbericht wird den Besonderheiten von spendensammelnden Vereinen – diese sind insbesondere das fehlende Gewinnstreben und die Art der Mittelaufbringung – Rechnung getragen, sodass der Leistungsbericht auch im Rahmen dieser Arbeit Erwähnung finden muss. Die Regelungen zum Leistungsbericht finden sich in den FER 21/42 f. und FER 21/59 f. Im Allgemeinen versucht der Leistungsbericht sowohl quantitativ, als auch qualitativ Auskunft über die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit des Vereines zu geben. Dazu werden in den FER-Bestimmungen „zwingend offenzulegende Informationen“ und „zusätzlich empfehlenswerte Informationen“ verlangt bzw. erwünscht, die je nach Art, Umfang und Inhalt des jeweiligen spendensammelnden Vereines unterschiedlich sein können, aber sich gegenseitig ergänzen. „Zwingend offenzulegende Informationen“ sind jedenfalls, allerdings nicht abschließend, folgende:

- Zweck des Vereines
- Leitende Organe und ihre Amtszeit
- Für die Geschäftsführung verantwortliche Personen
- Verbindungen zu nahestehenden Organisationen, sofern entsprechende Angaben nicht im Anhang enthalten sind
- Gesetzte Ziele und eine Beschreibung der erbrachten Leistungen im Hinblick auf die gesetzten Ziele und die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel²⁴⁵

Empfehlenswerte Informationen sind entgegen ihrer mutmaßlichen Bezeichnung nicht freiwillig anzugeben, sondern müssen je nach Eigenheiten des jeweiligen spendensammelnden Vereines angepasst und im Leistungsbericht angegeben werden. FER 21/60 zählt dazu folgende Informationen auf:

- Beurteilung der Zufriedenheit der Leistungsempfänger bzw. Begünstigten
- Beschreibung der geplanten Leistungen

²⁴⁴ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 94 f.

²⁴⁵ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 96 f.

- Angaben über das Erreichen qualitativer Ziele und wie diese gemessen und beurteilt werden können
- Aussagekräftige Kennzahlen für die Erreichung der gesetzten Ziele (vorzugsweise mit Angaben über Vorjahreswerte)
- Hauptrisiken, mit denen der Verein laut Leitungsorganen rechnen muss, sowie allfällige Systeme, um diese Risiken zu kontrollieren

Auch der Leistungsbericht unterliegt den Grundlagen und Grundsätzen der ordnungsmäßigen Rechnungslegung und Berichterstattung. Besonders hervorgehoben werden die Grundsätze der Klarheit, Vorsicht und Stetigkeit, damit ein Vergleich mit den Vorjahren und somit eine Beurteilung über den spendensammelnden Verein ermöglicht wird.²⁴⁶

3.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO)

Die Stiftung ZEWO verleiht das schweizerische Spendengütesiegel, das ZEWO-Gütesiegel, gemeinnützigen, spendensammelnden Organisationen als Qualitätsausweis. Dabei soll die Transparenz und Lauterkeit gemeinnütziger, spendensammelnder Organisationen gegenüber der Öffentlichkeit gefördert werden.²⁴⁷ Unabhängig von der Rechtsform können gemeinnützige juristische Personen, somit insbesondere spendensammelnde Vereine, mit Sitz in der Schweiz um das ZEWO-Gütesiegel ansuchen, wenn sie folgende Grundvoraussetzungen erfüllen:

- Die Spendengelder werden zweckbestimmt, wirksam und wirtschaftlich eingesetzt.
- Es wird die Lauterkeit in der Mittelaufbringung und in der internen und externen Kommunikation gewahrt.
- Die Tätigkeit und Rechnungslegung des spendensammelnden Vereines ist transparent gestaltet.²⁴⁸

Um das Gütesiegel führen zu können, muss vorerst ein Zertifizierungsgesuch gestellt werden, wobei im Rahmen eines Erst- bzw. Rezertifizierungsverfahrens überprüft wird, ob der spendensammelnde Verein die Bestimmungen des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen und eventuell weitere Bestimmungen der Stiftung Zewo einhält. Das Reglement über das ZEWO-Gütesiegel schließt nur gemeinnützige

²⁴⁶ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 97 f.

²⁴⁷ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2001), S. 1

²⁴⁸ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 2

Organisationen in den Kreis der Gütesiegelberechtigten ein und definiert Gemeinnützigkeit als Beitrag an die Gesellschaft, „... der letztlich allen zu Gute kommt und somit die Verbesserung der allgemeinen Lebensumstände bewirkt.“²⁴⁹ Dazu gehören jene Vereine, die sich statutengemäß sozialen, humanitären und soziokulturellen Aufgaben sowie dem Umwelt-, Arten- oder Tierschutz verschrieben haben. Grundsätzlich sind jene Vereine gemeinnützig, die von Bundes- und Staatssteuern befreit sind. Bei der Verfolgung der in den Statuten festgesetzten Ziele und bei der Umsetzung der Projekte müssen die Prämissen der Qualität, Nachhaltigkeit, Umweltverträglichkeit und Gerechtigkeit eingehalten werden.²⁵⁰

Im Sinne des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen sind jene Organisationen als Gütesiegelberechtigte ausgeschlossen, die nicht als gemeinnützig gelten. So sind etwa Vereine ausgeschlossen, die gewinnorientiert sind, solange ihre Gewinne nicht zur Eigenfinanzierung oder zur Finanzierung von gemeinnützigen Organisationen mit gleicher oder ähnlicher Zielsetzung und den Statuten entsprechend verwendet werden. Zudem sind Organisationen ausgeschlossen, deren Ziel und Zweck die Erfüllung wirtschaftlicher Interessen Dritter ist und die keinen gemeinnützigen Charakter haben.²⁵¹

Spendensammelnde Vereine, die das ZEWO-Gütesiegel führen, müssen gemäß Art. 10 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen ebenso das vom Stiftungsrat der Stiftung ZEWO veröffentlichte Reglement über die Sammlungstätigkeit für gemeinnützige Zwecke beachten. Ziel dieses Reglements ist es, eine enge und langfristige Partnerschaft zwischen den Spendern und dem spendensammelnden Verein herzustellen. Dabei verpflichten sich die Vereine zur Lauterkeit und Wirtschaftlichkeit ihrer Sammlungstätigkeit und gehen auf den Willen und die Freiheit der Spender ein, um das Vertrauen in den Verein zu stärken. Im Reglement finden sich daher u.a. Bestimmungen zur Lauterkeit, Ethik und Wirtschaftlichkeit der Sammlungen, zum Datenschutz und Schutz der Privatsphäre der Spender, zur Informationstätigkeit gegenüber Mitgliedern und Spendern, zur Pflege der aktiven Spendern und zur Mittelbeschaffung in Zusammenarbeit mit kommerziellen Firmen.²⁵²

Die zentrale Bestimmung zur Finanzberichterstattung von spendensammelnden Vereinen i.S.d. ZEWO-Gütesiegels findet sich in Art. 11 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen. Demnach müssen spendensammelnde Vereine,

²⁴⁹ *Stiftung ZEWO* (2013), S. 2

²⁵⁰ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 3

²⁵¹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 3

²⁵² Vgl. *Stiftung ZEWO* (2007), S. 1

die eine Verleihung des Gütesiegels anstreben, jedenfalls eine aussagekräftige Buchführung im Verein implementieren, die den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung entspricht. Die Aufzeichnungen müssen demnach auch der Art und dem Umfang der Organisation gerecht werden, sodass die Vermögens- und Finanzlage, das Betriebsergebnis und die Leistungen der jeweiligen Geschäftsjahre festgestellt werden können. Zudem muss der Verein einen Jahresbericht erstellen. Dieser enthält einen Tätigkeitsbericht, eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Jahresrechnung und einen Leistungsbericht. Die Jahresrechnung umfasst eine Bilanz, Betriebs- bzw. Erfolgsrechnung und einen Anhang. Bei der Aufstellung der Jahresrechnung müssen die Grundlagen und Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER eingehalten werden. Das Reglement nennt dabei insbesondere die Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit, Vorsicht, Stetigkeit, Offenlegung, Bewertung und das Saldierungsverbot. Auf die detaillierten Bestimmungen zur Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER für spendensammelnde Vereine sei auf das Kapitel 3.2.2 zu Swiss GAAP FER 21 verwiesen. Nicht verpflichtend, allerdings erwünscht ist die Erstellung eines Berichts über den Umfang der Freiwilligenarbeit innerhalb des Vereines, der ebenso Teil des Jahresberichts sein kann. Der vom spendensammelnden Verein zu erstellende Leistungsbericht soll die zweckgerichtete Tätigkeit angemessen wiedergeben sowie Aufschluss über die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit geben können. Der Leistungsbericht hat dabei die Jahresziele (laut Statuten, Reglements und Beschlüssen des Vereinsvorstands) und eine Beschreibung der erbrachten Leistungen, vorzugsweise mittels Kennzahlen, zu enthalten. Bei den Jahreszielen muss dabei angegeben werden, wie das Erreichen der quantitativen und qualitativen Ziele gemessen und beurteilt wird.²⁵³

Im Rahmen dieser Arbeit nur am Rande erwähnt seien die Regelungen zur Konsolidierung von gemeinnützigen Organisationen, die sich sowohl in den Bestimmungen der Stiftung ZEWO als auch in den Swiss GAAP FER 21 ergänzend wiederfinden. So veröffentlichte die Stiftung ZEWO eine Handlungsanweisung zur Konsolidierung mit dem Ziel, die Transparenz für Spender zu erhöhen. Abgeklärt werden soll, wann eine Konsolidierungspflicht besteht und welche Organisationen in den Konsolidierungskreis miteinbezogen werden müssen.²⁵⁴

²⁵³ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 6

²⁵⁴ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008a), S. 1

3.3 Beurteilung der Rechnungslegungsvorschriften für Vereine

Die vorgestellten gesetzlichen Konzepte schreiben für spendensammelnde Vereine mindestens eine Aufzeichnung über die Einnahmen und Ausgaben vor. Während dies auf der untersten Ebene meist nur für kleine Vereine – d.h. jene, die bestimmte Größenkriterien nicht überschreiten – gilt, steigen mit der Größe des Vereines gleichermaßen die Anforderungen an die Rechnungslegung. Bei den vorgestellten Spendengütesiegeln erfolgt die Rechnungslegung unabhängig von den Größenmerkmalen der Organisation. Diese legen umfassendere Kriterien fest, die auf deren Einhaltung abstellen, worunter auch die Implementierung eines Rechnungswesens, das den bestimmten Anforderungen der Spendengütesiegel entspricht, zu finden ist. Während die österreichischen Fachempfehlungen nur detailliertere Erläuterungen zu den gesetzlichen Vorschriften geben, ist es mit der schweizerischen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 gelungen, ein Rechnungslegungskonzept eigens für soziale spendensammelnde Vereine zu schaffen. Auch diese Fachempfehlung kennt Größenkriterien, die einen unterschiedlichen Anwendungsumfang zur Folge haben können, allerdings werden nach der Definition des Swiss GAAP FER 21 schon für kleine Vereine hohe Anforderungen an die Rechnungslegung gestellt.

Beginnend mit den österreichischen gesetzlichen Regelungen gestaltet sich die Rechnungslegung kleiner Vereine durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einfach aus. Da der Gesetzgeber auf die den Anforderungen des Vereines entsprechende Rechnungslegung abstellt, kommt diese Verpflichtung den vielen kleinen Vereinen in Österreich, die kaum bis keine komplexen Sachverhalte im Rahmen der Vereinsarbeit haben, entgegen. Um einen umfassenderen Einblick in die wirtschaftliche Lage eines kleinen Vereines zu bekommen, müssen diese auch eine Vermögensübersicht erstellen. Diese lässt es zu, über das Ergebnis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinaus den Stand der Forderungen einzusehen. Obwohl weder das VerG 2002, noch deren ErläutRV dies ausdrücklich festlegen, scheint es sinnvoll ebenso die Schulden des Vereines in die Vermögensübersicht aufzunehmen. Dadurch wird vermieden, dass trotz eines ausgewiesenen Gewinns, der durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde, ein hoher Schuldenstand des Vereines durch offene Verbindlichkeiten „übersehen“ wird. Spendern wäre es dadurch möglich, die finanzielle Stabilität einzuschätzen und damit über den Fortbestand des Vereines Gewissheit zu bekommen.

Da die ErläutRV zu § 21 VerG 2002 eine Kann-Bestimmung hinsichtlich der Führung von Verzeichnissen enthält, ist kleinen spendensammelnden Vereinen zu empfehlen, zweckgewidmete Spenden und jene ohne Zweckwidmung gesondert aufzuzeichnen. Für

zweckgebundene Spenden sollte dabei ein Verzeichnis geführt werden, das Informationen über die Höhe, Verwendung, Zugänge, eventuelle Umwidmungen etc. enthält. Somit ist ersichtlich, ob Spenden in dem Rechnungsjahr für Förderzwecke verwendet wurden, wie hoch der Spendeneinsatz im Verein war und wofür sie eingesetzt wurden. Im Anlagenverzeichnis können zudem gespendete Vermögensgegenstände aufgenommen werden, die dem kleinen Verein im Rahmen seiner Vereinsarbeit zum Gebrauch zur Verfügung stehen. Diese können entweder mit den fiktiven Anschaffungskosten²⁵⁵ oder vorzugsweise mit dem beizulegenden Wert angesetzt werden.

Für kleine Vereine ist besonders die Pflicht zur Aufstellung einer Vermögensübersicht hervorzuheben. Da dies ohnehin für kleine Vereine ein Mehraufwand bedeutet und schon einem Jahresabschluss in „abgespeckter“ Form nahekommt, könnten kleine Vereine umso mehr im Rahmen der freiwilligen Anwendung höherwertiger Rechnungslegungsvorschriften auf eine doppelte Buchhaltung umsteigen. Dadurch erhöht sich der Informationsgehalt der Rechnungslegung mit nur geringem bzw. kaum Aufwand im Vergleich zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit der Vermögensübersicht.

In den österreichischen gesetzlichen Bestimmungen besonders hervorzuheben ist die Sonderregelungen für Spendenvereine, die für eine Überschreitung des Spendenaufkommens von einer Mio. EUR in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren eine Aufstellung eines erweiterten Jahresabschlusses vorsehen. Wie schon die ErläutRV zum VerG 2002 treffend formulieren, entspricht diese Regelung für Spendenvereine „der höheren Verantwortlichkeit der Organwalter solcher Vereine im Umgang mit Spenden, die bei einem auf die widmungsgemäße Verwendung seiner Spende vertrauenden Publikum gesammelt werden, dem die Kontrollrechte von Vereinsmitgliedern fehlen.“²⁵⁶

Im Vergleich zur österreichischen Gesetzeslage sind die schweizerischen gesetzlichen Bestimmungen zur Finanzberichterstattung von Vereinen sehr gering gehalten. Nur Art. 69a ZGB verankert in zwei Sätzen die Buchführung für Vereine und verweist auf die entsprechenden Bestimmungen des OR. Erst die Vorschriften zur Revision von schweizerischen Vereinen sind umfassender, als die Rechnungslegungsbestimmungen gestaltet. Zudem kann festgestellt werden, dass es kaum praktische Leitfäden zur Rechnungslegung von spendensammelnden Vereinen gibt, an denen sich eine Vereinsleitung orientieren könnte. Lediglich

²⁵⁵ Vgl. *Schwarz* (2003), S. 142

²⁵⁶ ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 37

eine Empfehlung zur Rechnungslegung von Vereinen im Allgemeinen geben *Zöbeli, Exer und Baumann*.²⁵⁷

Fast kompensierend zu den zurückhaltenden Bestimmungen des schweizerischen Gesetzes ist das in der Schweiz historisch und gesellschaftlich fest verankerte ZEWO-Spendengütesiegel, das umfassende Regelungen zur Rechnungslegung vorsieht. So setzt es nicht nur Verhaltensregeln im Allgemeinen und insbesondere bei dem Umgang mit Spendenmitteln fest, sondern schreibt auch eine Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 21 vor. Da Spender die Gewissheit haben wollen, dass die geleistete Zuwendung dem beabsichtigten Spendenzweck zukommt und ihre zweckgewidmete Spende nicht in der Organisation „untergeht“, wurden schon in Kapitel 2.2.2 Kennzahlen definiert, anhand derer Spender den effizienten Einsatz der von ihnen zur Verfügung gestellten Mittel beurteilen können. Dabei wurden diese auch als Möglichkeit zur Befriedigung des Informationsbedürfnisses betrachtet. So hat das ZEWO-Spendengütesiegel das Interesse der Spender am Verwaltungsaufwand in spendensammelnden Vereinen aufgegriffen und sogar eine „Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands“,²⁵⁸ die zwingend von ZEWO-Spendengütesiegelträgern eingehalten werden muss, veröffentlicht. In Anlehnung daran und zum Zwecke der Harmonisierung mit den in der Schweiz und Deutschland praktizierten Methoden zur Ermittlung des Aufwands hat auch das OSGS den „Prüferleitfaden Spendengütesiegel“ und eine Ausgabenmatrix veröffentlicht, um u.a. die Mittelverwendung in spendensammelnden Vereinen transparenter zu machen.

Die Rechnungslegung des OSGS wurde im Vergleich zum ZEWO-Spendengütesiegel sehr liberal gehalten, nachdem das Spendengütesiegel sowohl die Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, als auch eines Jahresabschlusses zulässt. Zudem kann auch auf die Erstellung eines Finanzberichts verzichtet werden, wenn aus dem Jahresabschluss bzw. der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die im Spendengütesiegel dargestellte Mindestgliederung auch nur abgeleitet werden kann. Dies kann zu Lasten der Vergleichbarkeit der Finanzberichte spendensammelnder Vereine gehen. Besteht die Hypothese, dass Spender stillschweigend davon ausgehen, dass Abschlüsse von spendensammelnden Vereinen nach einheitlichen Maßstäben und daher zeitlich und zwischen den Vereinen vergleichbar sind, dann leidet darunter ein Ziel des Spendengütesiegels – und zwar die Informationsobjektivierung.

²⁵⁷ Siehe *Zöbeli / Exer / Baumann* (2010)

²⁵⁸ Siehe *Stiftung ZEWO* (2011)

Die österreichische Fachempfehlung KFS/RL 19 stellt kein eigenes neues Rechnungslegungskonzept vor, sondern ergänzt und erläutert lediglich die bestehenden gesetzlichen Bestimmungen. Hier sei noch kritisch die Erstbewertung der Vermögensgegenstände anzumerken. Diese werden bei Aktivierung mit den Anschaffungskosten bewertet und nicht einzig zu beizulegenden Werten. *Lansky et al.* sprechen sich insofern ausschließlich für einen Ansatz des beizulegenden Wertes der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz aus, da dadurch der Erfolg periodengerecht zugeordnet wird, eine willkürliche Unterbewertung (Bildung stiller Reserven) nicht möglich ist und dem § 195 UGB, der ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage verlangt, entsprochen wird. Dadurch wird auch im Einklang mit den §§ 202 ff. UGB zu den Bewertungsvorschriften der Gläubigerschutz, bzw. der Spenderschutz gewährleistet, da das Vermögen des Vereines keiner Bilanzpolitik (durch Unterbewertung) unterworfen werden kann.²⁵⁹

Im Gegensatz zur österreichischen Fachempfehlung wird mit der Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 ein eigenständiges Rechnungslegungskonzept vorgestellt. Mit der „Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung“ wurde im Jahr 2012 durch den Schweizer Gesetzgeber auch die Anwendung der Swiss GAAP FER für jene Vereine ermöglicht, die revisionspflichtig sind und nun anstatt den gesetzlichen Bestimmungen auch die Swiss GAAP FER anwenden können. Swiss GAAP FER 21 ist ein eigenes Rechnungslegungskonzept, während alle anderen vorgestellten Konzepte in unterschiedlichen Graden auf bestehende gesetzliche Regelungen zurückgreifen und für spendensammelnde Vereine adaptieren.

Besonders bei Swiss GAAP FER 21 hervorzuheben sei, trotz der Fokussierung auf die Finanzberichterstattung im Rahmen dieser Arbeit, die zwingende Erstellung eines Leistungsberichts für spendensammelnde Vereine. Dieser erhöht sowohl die Aussagekraft der Finanzberichterstattung, als auch die allgemeine Beurteilungsfähigkeit des Vereines für Externe. Der Leistungsbericht trägt der Besonderheit der Mittelbeschaffung und dem fehlenden Gewinnbestreben als außerordentliche Merkmale von spendensammelnden, gemeinnützigen Vereinen Rechnung, indem nicht nur die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse des Vereines dargestellt werden, sondern auch die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit im Leistungsbericht Niederschlag finden. Folglich werden die Informationen des Leistungsberichts mit den Informationen der Finanzberichterstattung i.e.S. verknüpft. Da die Grundsätze und Grundlagen der ordnungsmäßigen Rechnungslegung und Berichterstattung auch für den Leistungsbe-

²⁵⁹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 599 f.

richt gelten, wird einem allfälligen „Geschichtenerzählen“ in gewissem Maße entgegengewirkt. Zudem gibt Swiss GAAP FER 21 die grundlegende Richtung bzw. den Inhaltsschwerpunkt durch die verpflichtenden und empfohlenen offenzulegenden Informationen vor.

Dennoch erweist es sich in der Praxis für Anwender des Swiss GAAP FER 21 als schwierig, den Leistungsbericht ohne einen allgemein gültigen Raster zu erstellen. Da je nach Verein das Ziel und der Zweck des Vereines unterschiedlich ist, müssen auch verschiedene Schwerpunkte gesetzt werden und sich verschiedene Gestaltungsmöglichkeit ergeben. *Eberle* und *Müller* sehen bei der Erstellung eines aussagekräftigen Leistungsberichts als größte Herausforderung, dass sowohl qualitative als auch quantitative Informationen darin veröffentlicht werden sollen.²⁶⁰

Wie *Meyer* et al. in ihrer Studie feststellen, ist die Rechnungslegung der Swiss GAAP FER 21-Anwender aussagekräftiger als bei Vereinen, die nur gesetzliche Regelungen einhalten. Die Autoren weisen zudem darauf hin, dass insbesondere dann, wenn Vereine stark von Spenden abhängig sind, auf einen umfassenden und transparenten Geschäftsbericht geachtet werden muss. Hinsichtlich der Transparenz zeigt allerdings Swiss GAAP FER 21 noch Optimierungspotentiale auf, was wohl auf die Komplexität der Rechnungslegungsbestimmungen zurückzuführen ist. So sind die Normen der Swiss GAAP FER 21 für spendensammelnde Vereine schwieriger als etwa die gesetzlichen Regelungen anzuwenden, was in der Praxis oft zu Umsetzungsproblematiken führt.²⁶¹

²⁶⁰ Vgl. *Eberle / Müller* (2011), S. 99

²⁶¹ Vgl. *Meyer* et al. (2011), S. 89 f. und 117 f.

4. Prüfungsvorschriften für Vereine

4.1 Österreich

4.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002)

4.1.1.1 Grundlagen zur gesetzlichen Regelung des VerG 2002

Die grundsätzliche Regelung zur Prüfung von Vereinen findet sich in § 21 Abs. 2 – 5 VerG 2002. Darin sind insbesondere der Prüfungsgegenstand und der Prüfungsumfang geregelt. Demnach ist der Gegenstand der Prüfung die Finanzgebarung des Vereines, die auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und statutengemäße Verwendung der Mittel hin geprüft werden muss. Kraft Verweises des § 22 Abs. 1 VerG 2002 auf § 21 VerG. 2002 gelten die Prüfungsnormen für Vereine aller Größenklassen.²⁶²

Kleine und mittlere Vereine müssen ihre Finanzgebarung dem VerG 2002 entsprechend von mind. zwei Rechnungsprüfern, die großen Vereine von einem Abschlussprüfer prüfen lassen. Da es für Vereine zulässig ist, höherwertige Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden (vor allem, wenn dies den Anforderungen eines Vereines an das Rechnungswesen entspricht), kann etwa ein kleiner Verein anstelle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung und anstelle der Vermögensübersicht eine Bilanz aufstellen. Auch ist die Erstellung eines vollständigen Jahresabschlusses möglich. Dieser Jahresabschluss muss jedoch nicht zwingend von einem Abschlussprüfer geprüft werden, wenn er freiwillig aufgestellt wurde. Die Rechnungsprüfer können in diesem Fall den Jahresabschluss den §§ 21 und 22 VerG 2002 entsprechend prüfen. Wird jedoch freiwillig ein Abschlussprüfer herangezogen, so müssen die gesamten Vorschriften des UGB und die Berufsgrundsätze für Abschlussprüfer eingehalten werden.²⁶³

4.1.1.2 Prüfung kleiner und mittlerer Vereine nach dem VerG 2002

Gemäß § 5 Abs. 5 i.V.m. § 21 Abs. 2 und § 22 Abs. 1 VerG 2002 müssen mind. zwei Rechnungsprüfer die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung kleiner und mittlerer Vereine innerhalb von vier Monaten ab Erstellung prüfen. Somit soll innerhalb von neun Monaten nach Ende des Rechnungsjahres die Prüfung der

²⁶² Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 533 f.

²⁶³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 343 f.

Finanzgebarung abgeschlossen sein. Die Prüfung der Finanzgebarung muss mind. einmal im Jahr stattfinden, wobei diese auch öfters freiwillig oder aufgrund der Statutenregelung des Vereines abgehalten werden kann. Daher sind die Rechnungsprüfer berechtigt, laufend in die Bücher des Vereines einzusehen und jederzeit Auskünfte darüber beim Leitungsorgan einzuholen.²⁶⁴ Daraus ergibt sich ebenso, dass die Rechnungsprüfer bei jeder Prüfung umfassende Informationen bekommen, die im Rahmen der Prüfung notwendig und zweckdienlich sind. Das Leitungsorgan ist somit verpflichtet, entsprechende Auskünfte zu erteilen und alle relevanten Unterlagen die Vereinsgebarung betreffend vorzulegen.²⁶⁵ Ein generelles Einsichtsrecht ist insofern zu negieren. Haben die Rechnungsprüfer allerdings eine über den gesetzlichen Umfang hinausgehende statuarisch festgelegte Prüfpflicht, so erweitert sich dementsprechend auch das Einsichtsrecht.²⁶⁶

Soll der Rechnungs- bzw. Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer geprüft werden, müssen nur dann ebenso Rechnungsprüfer bestellt werden, wenn weitere Prüfungshandlungen als die gesetzlichen gemäß den Vereinsstatuten vorgesehen sind. Finden sich in den Statuten keine entsprechenden Bestimmungen, so reicht die Bestellung eines Abschlussprüfers aus. Grundsätzliche Aufgabe der Rechnungsprüfer ist die gemeinsame Prüfung des Rechnungs- bzw. Jahresabschlusses und Berichterstattung als Kollegialorgane, wobei beide dazu berechtigt und dafür verantwortlich sind. Somit haben beide Rechnungsprüfer einen Bericht zu verfassen, der ein Prüfungsergebnis enthalten muss. Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks i.S.d. § 274 Abs. 1 UGB nach Abschluss der Rechnungs- bzw. Jahresabschlussprüfung unterbleibt allerdings.²⁶⁷

Als Rechnungsprüfer können sowohl natürliche, als auch juristische Personen eingesetzt werden, wobei Vereinsmitglieder genauso wie Externe bestellbar sind. Die Personen der Rechnungsprüfer müssen für die Prüfung keine fachlichen Qualifikationen besitzen.²⁶⁸ Allerdings stellen *Krejci*, *Bydlinski* und *Weber-Schallauer* fest, dass Rechnungsprüfer über die Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht bzw. sinngemäß eines Jahresabschlusses Bescheid wissen müssen sowie darüber, mit welchen Methoden eine entsprechende Prüfung durchgeführt werden muss. Zudem muss eine Trennung zwischen den Verantwortungen beachtet werden. Dies bedeutet, dass Prüfer nicht in die Aufstellung

²⁶⁴ ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 36

²⁶⁵ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 774 f.

²⁶⁶ Vgl. *Sulz / Oberkleiner* (2002), W 108

²⁶⁷ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 733 – 736

²⁶⁸ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 738

des Rechnungs- bzw. Jahresabschlusses zum Ende des Rechnungsjahres eingebunden (d.h. beratend oder mitwirkend) sein dürfen. Da die Erstellungsarbeit dem Leitungsorgan des Vereines obliegt, dürfen die Prüfer nicht dessen Mitglied sein, wie sie auch nicht dem Aufsichtsorgan (sofern im Verein eingesetzt) angehören dürfen.²⁶⁹ Auch ist eine finanzielle Abhängigkeit oder Verflechtung ein Ausschlussgrund.²⁷⁰

Gemäß § 5 Abs. 5 VerG 2002 obliegt die Auswahl der Rechnungsprüfer der Mitgliederversammlung. Müsste dazu eine außerordentliche Mitgliederversammlung einberufen werden, so kann ebenso das Aufsichtsorgan bzw., falls dieses nicht eingesetzt ist, das Leitungsorgan die Rechnungsprüfer auswählen.²⁷¹ Die Bestellung, d.h. die Durchführung des rechtsgeschäftlichen Aktes, obliegt dem Leitungsorgan des Vereines, außer die Statuten sehen andere Regelungen diesbezüglich vor.²⁷² Die Dauer der Bestellung der Rechnungsprüfer ist gesetzlich nicht geregelt, sodass entsprechende Bestimmungen in den Statuten des Vereines festgesetzt werden können. Dies ist allerdings auch nicht zwingend, daher ist auch eine dauerhafte Bestellung möglich.²⁷³

Prüfungsgegenstand ist laut § 21 Abs. 2 VerG 2002 die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, wobei dies auf die laufenden Aufzeichnungen in Form der Buchhaltung, auf die Einhaltung gesetzlicher Fristen und den materiellen und formellen Inhalt und Aufbau des Rechnungs- bzw. Jahresabschlusses abzielt. Weiters wird die statutengemäße Verwendung der Mittel und das Vorliegen von ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen geprüft, wobei dies anhand von gebarungsrelevanten gesetzlichen Vorschriften, Bestimmungen der Vereinsstatuten oder Organbeschlüssen durchgeführt wird.²⁷⁴

Nach § 21 Abs. 4 müssen Rechnungsprüfer dem Leitungsorgan bzw. Aufsichtsorgan über deren Prüfung berichten. Dabei hat der Prüfungsbericht nicht schriftlich zu erfolgen, wobei eine strukturierte und vollständige Berichterstattung gewährleistet werden soll. Die Rechnungsprüfer haben jedenfalls durch den Prüfungsbericht Rechenschaft über ihre pflichtgemäße Prüfung nachzuweisen. Zudem soll der Prüfungsbericht dem Leitungs- und Aufsichtsorgan unabhängige Informationen liefern. Eine bestimmte formalisierte Struktur muss der Bericht bei einer schriftlichen Erstellung ebenfalls nicht aufweisen.²⁷⁵

²⁶⁹ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 21, Rz. 18 – 21

²⁷⁰ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 739

²⁷¹ ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 26 f.

²⁷² Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 821

²⁷³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 741

²⁷⁴ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 744

²⁷⁵ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 753 f.

Die Prüfung des kleinen und mittleren Vereines ist nur möglich, wenn den Rechnungsprüfern die relevanten Unterlagen zur Verfügung gestellt und die benötigten Auskünfte erteilt werden. Aus diesen Gründen unterliegt das Leitungsorgan gegenüber den Rechnungsprüfern einer Informationspflicht in der Form einer Vorlage- und Auskunftspflicht. Dies ist in § 21 Abs. 2 letzter Satz VerG 2002 verankert. Nur so können sich die Rechnungsprüfer ein entsprechendes Bild und Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und der statutengemäßen Verwendung der Mittel machen. Auch können die Rechnungsprüfer auf Verlangen vorzeitig in die Erstellungsunterlagen zum Rechnungs- bzw. Jahresabschluss Einsicht nehmen, wobei jedenfalls immer alle erforderlichen Informationen bereitgestellt werden müssen und auf Fragen eingegangen werden muss.²⁷⁶

Neben den Rechten, die den Rechnungsprüfern zustehen, unterliegen sie mir ihrer Prüfung ebenso Pflichten. Ihr Prüfungsbericht muss demnach die Prüfungsgegenstände und die Ergebnisse daraus enthalten. So haben die Rechnungsprüfer gemäß § 21 Abs. 2 VerG 2002 die Ordnungsmäßigkeit der Finanzgebarung zu prüfen bzw. festgestellte Gebarungsmängel oder Gefahren aufzudecken und darzulegen.²⁷⁷ Dabei ist unter Gebarung die Durchführung der wirtschaftlichen Verwaltung zu verstehen. Darunter fällt u.a. die Vertretung des Vereines in finanziellen Angelegenheiten, die Führung der Rechnungslegung und Buchhaltung, die Belegerfassung, Dokumentation und Verwendung der Vereinsmittel sowie auch in Einzelfällen die Erstellung von Budgets und Planrechnungen. Ist statuarisch geregelt, dass die Prämisse der Sparsamkeit eingehalten werden muss, so ist dies auch Prüfungsgegenstand. Als Prüfungsmaßstab kann auf die vereinsrechtlich relevanten Gesetze (z.B. VerG 2002, UGB), auf die Statuten des Vereines und auch auf die berufüblichen Grundsätze zurückgegriffen werden. Letztlich liegt es in der Verantwortung der Rechnungsprüfer, welche Prüfungshandlungen gesetzt werden.²⁷⁸

Die Rechnungs- bzw. Jahresabschlussprüfung umfasst insbesondere die Einhaltung der Bestimmungen der Vereinsstatuten. § 3 Abs. 2 Z. 3 VerG 2002 enthält die Regelung, dass der Vereinszweck umfassend und klar umschrieben sein muss, wobei Z. 4 Ausführungen über die für die Verwirklichung des Zwecks erforderlichen Tätigkeiten und die Art der Aufbringung finanzieller Mittel festschreibt. Somit muss die Prüfung ebenso die Kontrolle der

²⁷⁶ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 21, Rz. 17 f.; siehe auch ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 36

²⁷⁷ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 36

²⁷⁸ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 761

statutengemäßen Verwendung der Mittel beinhalten.²⁷⁹ Dies erfolgt durch eine Untersuchung der Zweck-Mittel-Bindung. Vereinsmittel dürfen folglich nur für Zwecke des spendensammelnden Vereines, allerdings nicht für andere, insbesondere private Zwecke verwendet werden. Im Zuge der Prüfung der statutengemäßen Mittelverwendung wird ebenso überprüft, ob (verdeckte) Gewinnausschüttungen erfolgt sind. Ist in den Statuten die Sparsamkeit und/oder Wirtschaftlichkeit bei der Verwendung der Vereinsmittel niedergeschrieben, so ist dies auch Gegenstand der Rechnungs- bzw. Jahresabschlussprüfung. Informationen können allgemein auch aus Vorstandsbeschlüssen oder Beschlüssen der Mitgliederversammlung gewonnen werden.²⁸⁰

Im Prüfungsbericht soll laut § 21 Abs. 3 VerG 2002 auf ungewöhnliche Einnahmen und Ausgaben sowie insbesondere auf Insichgeschäfte eingegangen werden. Was als ungewöhnlich gilt, lässt das VerG 2002 offen. Ungewöhnlich können laut *Lansky et al.* jene Sachverhalte sein, die nicht typisch oder regelmäßig sind. Jedenfalls unterliegen die Rechnungsprüfer einer Berichtspflicht dieser ungewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben, wenn wesentliche Tatbestände vorliegen.²⁸¹ Insichgeschäfte werden in § 6 Abs. 4 VerG 2002 geregelt und müssen auf ihre ordnungsgemäße Abwicklung hin geprüft werden. Vermieden werden sollen dabei Interessenkonflikte innerhalb des spendensammelnden Vereines. Besonderes Augenmerk muss im Zuge der Prüfung daher auf die im Gesetz oder in den Statuten geregelten Befugnisse zur Willensbildung, etwa Vorstandsbeschlüsse, gelegt werden. Wesentlich in diesem Zusammenhang ist sowohl die Angemessenheit, als auch die Rechtmäßigkeit des Zustandekommens bei Insichgeschäften.²⁸²

Die Rechnungsprüfer haben gemäß § 21 Abs. 3 VerG 2002 Gefahren für den Bestand des Vereines aufzuzeigen. Dies entspricht dem Going-Concern-Grundsatz. Es muss daher die Gefahr bestehen, dass der spendensammelnde Verein zu existieren aufhört. Dabei haben Umstände oder Hinweise vorzuliegen, um eine wahrscheinliche Bestandsgefährdung zu begründen. Dazu gehören wirtschaftliche Kriterien, wie etwa geringes Eigenkapital, drohende Zahlungsunfähigkeit, fehlende Finanzierung durch Spendenmittel etc., aber auch nicht finanzielle Kriterien, wie etwa eine erwartete Auflösung des Vereines oder Gesetzesverstöße, können auf eine Bestandsgefährdung hinweisen. Liegen Bestandsgefährdungen vor, darf von den Rechnungsprüfern nicht auf die Fertigstellung ihres Prüfberichts gewartet werden. Vielmehr

²⁷⁹ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 21, Rz. 23

²⁸⁰ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 746 – 752

²⁸¹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 766

²⁸² Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 548 f.

unterliegen sie einer erweiterten Berichtspflicht etwa auf einer außerordentlich einberufenen Mitgliederversammlung.²⁸³

Grundsätzlich ist der Rechnungs- bzw. Jahresabschluss auch ohne Prüfung wirksam, soweit die Statuten des Vereines nichts anderes bestimmen. Wird die Rechnungs- bzw. Jahresabschlussprüfung unterlassen, haben die Rechnungsprüfer eine Mitgliederversammlung zu verlangen bzw. selbst einzuberufen. Dies erfolgt, wenn das Leitungsorgan beharrlich und schwerwiegend gegen die ihm obliegende Rechnungslegung verstößt. Folge der Unterlassung kann etwa die Auflösung des Vereines sein. Werden Fristen für die Prüfung nicht eingehalten, hat dies keine unmittelbaren Konsequenzen. Jedoch trifft die Organwalter wie auch die Rechnungsprüfer eine Haftung gegenüber dem Verein.²⁸⁴

Prüfer haften demnach gegenüber dem Verein selbst, wenn gegen die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Prüfers verstoßen wurde. Dies betrifft nicht nur eine subjektive Vorwerfbarkeit, sondern ist eine allgemein gehaltene Umschreibung des gebotenen und rechtmäßigen Verhaltens. § 24 Abs. 1 letzter Satz VerG 2002 verweist noch auf eine Besonderheit in diesem Zusammenhang. So muss bei der Beurteilung der Sorgfalt auf eine Unentgeltlichkeit der Tätigkeit Rücksicht genommen werden. Für die Haftungshöchstgrenzen wird in § 24 Abs. 4 VerG 2002 auf § 275 Abs. 2 UGB verwiesen. So haften Rechnungsprüfer für Fahrlässigkeit mit höchstens zwei Mio. Euro.²⁸⁵

4.1.1.3 Prüfung großer Vereine nach dem VerG 2002

Die Pflicht zur Prüfung des erweiterten Jahresabschlusses von großen Vereinen ergibt sich aus § 21 Abs. 2 und 3 und aus § 22 Abs. 2 VerG 2002. Für spendensammelnde Vereine ergibt sich diese Prüfpflicht, wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils eine Mio. Euro an gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben übersteigen. Durch Verweis in § 22 Abs. 2 VerG 2002 auf das UGB müssen bei der Prüfung die §§ 269 Abs. 1 und 272 bis 276 UGB beachtet werden.²⁸⁶

Bei der Prüfung von großen spendensammelnden Vereinen müssen hinsichtlich des Prüfungsgegenstands und -umfangs § 21 Abs. 2 bis 4 VerG 2002 und § 269 Abs. 1 UGB beachtet werden. Durch die „sinngemäße Anwendung“, wie sie § 22 Abs. 2 VerG 2002 vor-

²⁸³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 768 f.

²⁸⁴ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 778 – 781

²⁸⁵ Vgl. *Krejci* (2003), S. 722

²⁸⁶ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 806

gibt, sind die Prüfbestimmungen zum Lagebericht, Konzernabschluss und Corporate Governance-Bericht im UGB nicht anzuwenden. So erstreckt sich die Prüfung auf den Jahresabschluss und die Buchführung, d.h. allgemein auf die Gebarung mit jenen Bestimmungen, die gesetzlich, statuarisch oder freiwillig vorgegeben werden. Dazu gehören auch die Einhaltung der Organbeschlüsse und der Mittel-Zweck-Bindung, das Deckmantelverbot, Insichgeschäfte und ungewöhnliche Geschäfte. Mittelbar wird auch geprüft, ob das Leitungsorgan den Informationspflichten gegenüber der Mitgliederversammlung nachkommt. Zudem unterliegt das Interne Kontrollsystem (IKS) großer Vereine ebenso der Prüfpflicht. Nicht zum Prüfungsumfang gehört die Einhaltung sonstiger Rechtsvorschriften und die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vereinsführung. Grundsätzlich wird daher die Finanzgebarung, wie auch bei kleinen und mittleren Vereinen, auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und statutengemäße Verwendung der Mittel hin geprüft. Bei der Prüfung müssen überdies die Berufsgrundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen beachtet und die entsprechenden Fachempfehlungen herangezogen werden (siehe Kapitel 4.1.2.1 und 4.1.2.2).²⁸⁷

Gemäß § 5 Abs. 5 VerG 2002 müssen große spendensammelnde Vereine einen Abschlussprüfer bestellen. Dieser übernimmt die organschaftlichen Aufgaben der Rechnungsprüfer.²⁸⁸ Abschlussprüfer kann jede natürliche oder juristische Person sein, wobei auch Vereinsmitglieder als Abschlussprüfer in Frage kommen. Fachlich qualifiziert sind jene Abschlussprüfer, die Wirtschaftsprüfer (bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften), oder Revisoren i.S.d. Genossenschaftsrevisionsgesetz sind.²⁸⁹ Die ErläutRV halten dabei fest, dass die Bestellung von Abschlussprüfern für große Vereine angesichts der erforderlichen höheren Qualität der Prüfung gerechtfertigt ist. Spendensammelnde Vereine sind auch angehalten, durch eine übersichtlich geführte Buchhaltung die Kosten der Abschlussprüfung möglichst gering zu halten.²⁹⁰ Zur Auswahl und Bestellung der Abschlussprüfer wird auf die entsprechenden Ausführungen dazu in Kapitel 4.1.1.2 verwiesen. § 5 Abs. 5 VerG 2002 regelt zudem, dass der Abschlussprüfer unbefangen und unabhängig sein muss und keinem Organ angehören darf, dessen Tätigkeit Prüfungsgegenstand ist. Somit darf dieser nur der Mitgliederversammlung angehören.²⁹¹ Obwohl das VerG 2002 nicht ausdrücklich auf § 271 UGB zur Befangenheit

²⁸⁷ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 809 – 813

²⁸⁸ Vgl. *Möstl* (2008), S. 145

²⁸⁹ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 22, Rz. 16

²⁹⁰ Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 38

²⁹¹ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 22, Rz. 17

und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfer verweist, empfiehlt die ErläutRV, die Regelungen dennoch als Orientierungshilfe heranzuziehen.²⁹²

Der Verweis des § 22 Abs. 2 VerG 2002 auf die unternehmensrechtlichen Bestimmungen des § 272 UGB verpflichtet das Leitungsorgan, dem Abschlussprüfer alle erforderlichen Unterlagen vorzulegen und ihm alle notwendigen Auskünfte zu erteilen. Durch die Geltung des § 272 UGB für Abschlussprüfungen großer spendensammelnder Vereine muss das Leitungsorgan den Jahresabschluss unverzüglich nach Aufstellung vorlegen und dem Abschlussprüfer ermöglichen, die Bücher, Schriften, Vermögensgegenstände und Schulden des Vereines zu prüfen. Der Abschlussprüfer hat auch das Recht, alle Auskünfte zu verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Auch hier gilt, dass § 272 sinngemäß angewendet wird, sodass die Vorlage- und Auskunftspflicht nicht einen Lagebericht oder Konzernabschluss betrifft, da Vereine diese generell nicht erstellen müssen. Die Informationspflichten beginnen mit der Annahme des Prüfungsauftrages (d.h. auch vor Erstellung des Jahresabschlusses) durch den Abschlussprüfer und enden mit der Auslieferung des Prüfberichts bzw. mit dem Bericht in der Mitgliederversammlung. Durch die Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers werden die Interessen des geprüften Vereines gewahrt, da der Abschlussprüfer insbesondere auch das Einsichtsrecht in vertrauliche Unterlagen hat. Nicht verpflichtend ist die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Verein, allerdings kann dies vertraglich vereinbart werden, etwa durch die Geltung der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder. Kommt das Leitungsorgan der Vorlage- und Auskunftspflicht nicht nach, hat dies keine rechtlichen Konsequenzen. Dies ergibt sich durch den mangelnden Verweis auf § 283 UGB, der dafür Zwangsstrafen vorsieht. Allerdings kann dies ein Grund für eine Ergänzung, Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks sein, sodass der Verein das Interesse zur vollständigen Auskunft und Vorlage der Unterlagen hat.²⁹³

Der Inhalt des Prüfberichts ergibt sich aus § 21 VerG 2002 sowie aus § 273 UGB. Dieser dient dazu, den Berichtsadressaten objektive und unabhängige Informationen zu liefern und den Abschlussprüfern Rechenschaft über ihre Prüfung abzulegen. Aufgabe des Berichts ist es, die Prüfungsergebnisse zu erläutern, Mängel bei den Prüfungsgegenständen aufzuzeigen und den Prüfungsablauf darzustellen. § 273 UGB sieht eine schriftliche Berichterstattung vor und bestimmt den Mindestinhalt des Berichts. Demnach erstreckt sich der Min-

²⁹² Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 27; Zur ausführlichen Diskussion der Begriffe „Unabhängigkeit“ und „Unbefangenheit“ im Zusammenhang mit der Auswahl und Bestellung von Vereinsabschlussprüfern siehe *Lansky et al.* (2011), Rz. 836 – 852a

²⁹³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 853 – 861

destinhalt bei sinngemäßer Anwendung auch auf die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel, das Aufzeigen von Gebarungsmängel, Bestandsgefährdungen und ungewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben sowie von Insichgeschäften.²⁹⁴ Als Adressaten des Berichts legt § 21 Abs. 4 VerG 2002 das Leitungs- und Aufsichtsorgan fest, wobei wiederum das Leitungsorgan der Mitgliederversammlung über den Bericht des Abschlussprüfers berichtet.²⁹⁵

Unter Berücksichtigung des § 273 UGB, des Fachgutachtens KFS/PG 2 und des VerG 2002 empfehlen *Lansky et al.* folgende Struktur für Prüfberichte großer spendensammelnder Vereine:²⁹⁶

1. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung
2. Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses
3. Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse
 - Feststellung der Gesetzesmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss
 - Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und statutengemäßen Verwendung der Vereinsmittel
 - Feststellung von ungewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben
 - Feststellung von Insichgeschäften
 - Erteilte Auskünfte
 - Feststellung von Gebarungsmängel
 - Feststellung von Bestandsgefährdungen nach § 273 Abs. 2 UGB
 - Allfällige Feststellung nach § 21 Abs. 5 und Einberufung einer Mitgliederversammlung
 - Allfällige Feststellung von Tatsachen und Mitteilungen des § 22 Abs. 5 VerG 2002
4. Bestätigungs-/Versagungsvermerk

Der Prüfungsvertrag erläutert die Grundsätze und Rahmenbedingungen der Prüfung, sowie die Prüfungsgegenstände und den Prüfungsumfang im Allgemeinen. Folgend wird kurz auf für spendensammelnde Vereine bedeutsame Angaben eingegangen. Anzugeben sind je-

²⁹⁴ Vgl. *Möstl* (2008), S. 147 f.

²⁹⁵ *Lansky et al.* gehen mit Verweis auf die Anwendung von § 273 Abs. 4 davon aus, dass alle Mitglieder des Aufsichtsorgans Bilanzadressaten sind. Da allerdings § 22 Abs. 2 VerG 2002 auf eine „sinngemäße Anwendung“ des § 273 abstellt und zudem das VerG 2002 als *lex specialis* vor dem UGB angewendet werden muss, kann angenommen werden, dass das Leitungs- und Aufsichtsorgan gleichermaßen als Bilanzadressaten gelten.

²⁹⁶ In Anlehnung an *Lansky et al.* (2011), Rz. 892

denfalls, welche gesetzlichen oder statuarischen Regelungen und Fachgutachten bei der Prüfung beachtet wurden. Zudem wird empfohlen, auf die Größenkriterien des § 22 VerG 2002 einzugehen und die bestehenden Haftungsverhältnisse zu erläutern. Auch ein Hinweis, ob der große Verein Träger des Spendengütesiegels ist, soll in den Prüfungsvertrag aufgenommen werden.²⁹⁷

§ 273 Abs. 1 vierter Satz UGB schreibt eine Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses vor, wobei sich dies auf wesentliche Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beschränkt. Aufgabe des Abschlussprüfers ist dabei zu untersuchen, ob entsprechende Angaben im Anhang gemacht wurden und dies Jahresabschlussadressaten ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Zudem ist insbesondere auf nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Vergleich zum Vorjahr sowie auf Verluste, die das Jahresergebnis wesentlich beeinflusst haben, einzugehen.²⁹⁸

Inhaltlich ergänzend sind die Vorschriften des § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB und § 21 Abs. 3 VerG 2002. So hat der Prüfungsbericht die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung bzw. die Übereinstimmung der Buchführung und des Jahresabschlusses mit den gesetzlichen, statuarischen und weiteren anzuwendenden Bestimmungen festzustellen. Eingegangen soll dabei u.a. auf die Form der Buchführung, die Datenverarbeitung, das Belegwesen und das IKS werden. Der Anhang wird auf seine Vollständigkeit hinsichtlich der anzugebenden Informationen hin untersucht. Außerdem muss im Rahmen der Gebarungsprüfung auf Bestimmung zur Sparsamkeit und/oder Wirtschaftlichkeit in den Vereinsstatuten geachtet werden.²⁹⁹

Wie in Kapitel 4.1.1.2 erläutert, hat der Prüfbericht eine Bestätigung über die statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel zu enthalten. Zusätzlich zu diesen Ausführungen ist noch kurz auf die Veranlagung von Vereinsmittel in diesem Zusammenhang einzugehen. So ist eine Veranlagung der Vereinsmittel zur Sicherung des Vereinszwecks zulässig, allerdings nur solange, als dass dies noch in Einklang mit dem Vereinszweck steht.³⁰⁰

Liegen ungewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben vor, so ist dies im Prüfbericht zu vermerken. Eine Berichtspflicht ergibt sich jedoch erst bei wesentlichen Tatbeständen. Bei großen spendensammelnden Vereinen ist in diesem Zusammenhang ebenso auf ungewöhnli-

²⁹⁷ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 894 – 896b

²⁹⁸ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 899

²⁹⁹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 900 – 900d

³⁰⁰ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 902; Zu den detaillierten Ausführungen zur statutengemäßen Verwendung der Vereinsmittel siehe Kapitel 4.1.1.2

che Erträge und Aufwendungen aufgrund ihrer Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses abzustellen.³⁰¹

Im Gegensatz zu ungewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben müssen Inschlaggeschäfte unabhängig von ihrer Wesentlichkeit vollständig in den Prüfbericht aufgenommen werden, ebenso wenn die gesetzlich vorgeschriebene Zustimmung eines anderen zur Vertretung oder Geschäftsführung befugten Organwalters dafür vorliegt. Inschlaggeschäfte sind in spendensammelnden Vereinen gemäß § 6 Abs. 4 VerG 2002 Rechtsgeschäfte zwischen dem Verein und einem organschaftlichen Vertreter des Vereines.³⁰²

Entsprechend § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB hat der Prüfungsbericht auszuführen, ob der Verein der Vorlage- und Auskunftspflicht nachgekommen ist. Dazu kann auch eine Vollständigkeitserklärung durch das Leitungsorgan abgegeben werden, was allerdings nicht verpflichtend für Vereine vorgesehen ist.³⁰³

Der letzte Satz des § 273 Abs. 1 UGB sieht ausdrücklich vor, dass auch bei Nichtvorliegen von Tatsachen zur Bestandsgefährdung und zum Reorganisationsbedarf sowie bei gesetzlichen Verstößen ein entsprechender Hinweis im Prüfbericht erfolgen muss. Diese Negativklausel findet sich in § 21 Abs. 3 VerG 2002 wieder, wobei die Pflicht bei Vereinen nur für Bestandsgefährdungen gilt.³⁰⁴

Dem Abschlussprüfer trifft bei Vorliegen gewisser Tatbestände, die dieser während der Prüfung wahrnimmt, laut § 273 Abs. 2 UGB eine unverzügliche Redepflicht gegenüber den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsorgan, falls dieses eingerichtet ist. Ist etwa der Fortbestand des Vereines z.B. aufgrund wesentlicher Liquiditätsengpässe gefährdet, so muss dies der Abschlussprüfer berichten. Auch bei schwerwiegenden Verstößen der gesetzlichen Vertreter des Vereines (Leitungsorgan) gegen das Gesetz oder die Statuten, wie der Verstoß gegen das Deckmantelverbot, stellt dies einen berichtspflichtigen Tatbestand dar. Dieser Bericht hat sodann bei Vorliegen eines Tatbestandes in Form eines Sonderberichts unverzüglich und schriftlich zu erfolgen, wobei entsprechende Feststellungen nicht mehr im Prüfbericht angemerkt werden, aber durch einen Hinweis auf den Sonderbericht im Prüfbericht Niederschlag finden müssen.³⁰⁵ Bedeutsam ist zudem die Außenwirkung bei Feststellung von Bestandsgefährdungen von großen spendensammelnden Vereinen. Gemäß § 22 Abs. 5 VerG

³⁰¹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 885 f.

³⁰² Vgl. ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 27

³⁰³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 906

³⁰⁴ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 882

³⁰⁵ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 908 – 921

2002 hat der Abschlussprüfer bei Erkennen entsprechender Tatbestände der Vereinsbehörde Bericht darüber zu erstatten. Die Behörde hat diesen Umstand sodann im Vereinsregister für die Öffentlichkeit sichtbar einzutragen. Da es dem Verein allerdings möglich ist, bei Vorliegen einer außergewöhnlichen Gefährdung bei der Behörde eine Auskunftssperre zu beantragen, kann ein entsprechender Sperrvermerk im Vereinsregister durchgesetzt werden.³⁰⁶ Liegt der Tatbestand, der zur Eintragung geführt hat, nicht mehr vor, so ist gemäß § 22 Abs. 5 letzter Satz VerG 2002 die Eintragung wieder zu löschen.

Der vom Prüfer unterzeichnete Prüfbericht wird dem Leitungs- und dem Aufsichtsorgan vorgelegt. Dabei fasst der vom Prüfer erteilte Bestätigungsvermerk das Prüfungsergebnis zusammen. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist dabei zu erteilen, wenn das Prüfungsurteil eine Versagung oder Einschränkung ausschließt. Auf detaillierte Regelungen zum Bestätigungsvermerk wird für große spendensammelnde Vereine auf die analoge Anwendung des § 274 UGB verwiesen. Grundsätzlich muss angemerkt werden, dass anders als bei Unternehmen, in denen der Bestätigungsvermerk der Öffentlichkeit Informationen über den Jahresabschluss des Vereines sicherstellen soll, das VerG 2002 keine Publizität des Bestätigungsvermerks vorsieht. Der Bestätigungsvermerk enthält zudem nur eine Aussage darüber, dass der Jahresabschluss ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Vereines (allerdings nicht über die allgemeine Lage des Vereines) und eine Aussage über die Durchführung der pflichtgemäßen Prüfung vermittelt. Da keine Bestimmungen des VerG 2002 und des UGB auf die Vorlage des Bestätigungsvermerks eingehen und § 274 Abs. 6 UGB lediglich eine Aufnahme des Vermerks im Prüfungsbericht vorsieht, wird der Bestätigungsvermerk als Vermerk zum Jahresabschluss angesehen. Nachdem die Bilanzadressaten des Jahresabschlusses nur das Leitungs- und Aufsichtsorgan sind, kann daher davon ausgegangen werden, dass auch nur diesen der mit dem Bestätigungsvermerk versehene Jahresabschluss zukommt.³⁰⁷

Eine allgemeine Haftungsbestimmung für Abschlussprüfer findet sich in § 24 Abs. 1 VerG 2002, wobei allerdings kraft Verweises auf § 275 UGB für Abschlussprüfer großer spendensammelnder Vereine bei einer mangelhaften Prüfung diese Bestimmung sinngemäß gilt. Auch die Haftungsgrenzen des § 275 Abs. 2 UGB müssen eingehalten werden. Subsidiär wird allerdings § 24 VerG 2002 einzuhalten sein. Der Abschlussprüfer haftet laut VerG 2002 mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Organwalters für den entstandenen

³⁰⁶ Vgl. *Stingl* (2008), S. 124 f.

³⁰⁷ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 926 – 947

Schaden, der durch Missachtung seiner gesetzlichen oder statuarischen Pflichten entsteht. Entgegen der Rechnungsprüfung kleiner und mittlerer Vereine spielt eine Entgeltlichkeit bei der Prüfungstätigkeit der Abschlussprüfer keine Rolle. Eine Verletzung der Bestimmungen des § 275 Abs. 1 und 2 UGB sowie der §§ 21 und 22 VerG 2002 und bei Vorliegen der weiteren schadenersatzrechtlichen Bedingungen der §§ 1293 ff ABGB führen beim Abschlussprüfer zu dessen Haftung. Damit es zu einer Haftung des Abschlussprüfers kommt, müssen folgende Voraussetzungen gemeinsam vorliegen:

- Eintritt eines Vermögensschadens
- Kausalität des Schadens aufgrund der Pflichtverletzung
- Verschulden (vorsätzlich oder fahrlässig)
- Rechtswidrigkeit der Pflichtverletzung
- Adäquanz³⁰⁸

Eine Haftung gemäß § 275 UGB und § 24 VerG 2002 kann nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden.³⁰⁹

4.1.2 Fachempfehlungen

4.1.2.1 KFS/PE 22

Das vom Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision der KWT veröffentlichte Fachgutachten zur Prüfung von Vereinen (KFS/PE 22) beschäftigt sich im Allgemeinen mit der gesetzlichen Prüfung von Vereinen und klärt über die sinngemäße Anwendungen der Bestimmungen des UGB, die große spendensammelnde Vereine bei der Rechnungslegung und Prüfung beachten müssen, auf. Das Fachgutachten gilt für Prüfungen gemäß § 22 Abs. 2 VerG 2002, d.h. nur für Abschlussprüfungen großer Vereine und bei freiwilligen Prüfungen von spendensammelnden Vereinen, die auf die Anwendung höherwertiger Rechnungslegungsbestimmungen unter Einhaltung der §§ 268 ff. UGB optiert haben. Zudem müssen für Rechnungsprüfungen, die von Abschlussprüfern – diese sind Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Revisoren gemäß § 13 GenRevG 1997 – durchgeführt werden, lediglich die Regelungen zur vereinsrechtlichen Rechnungslegung (Abschnitt 4 des Fachgutachtens) sinngemäß beachtet werden.³¹⁰

³⁰⁸ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 963 – 967b

³⁰⁹ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 972c

³¹⁰ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 3 f.

Zusätzlich zu den in Kapitel 4.1.1 erläuterten Regelungen zur Auswahl und Bestellung von Abschlussprüfern, die im VerG 2002 festgesetzt sind, sei auf die erläuternden Feststellungen des Fachsenats kurz hingewiesen. Der Abschlussprüfer übernimmt die Aufgaben des Rechnungsprüfers, sodass eine zusätzliche Bestellung eines Rechnungsprüfers unterbleibt. Die Prüfung umfasst ebenso die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel. Abschlussprüfer müssen zudem bei Prüfungen großer spendensammelnder Vereine eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG vorweisen. Die Erstellung eines Schreibern durch den Abschlussprüfer, wie es § 270 Abs. 1 lit. a UGB vorsieht, ist nicht vorgeschrieben.³¹¹ Allerdings muss der Abschlussprüfer, wie auch bei freiwilligen Prüfungen i.S.d. Fachgutachtens, offenlegen, dass er unabhängig und unbefangen ist. Das Fachgutachten verweist dabei mangels ausdrücklicher Anwendungspflicht durch das VerG 2002 explizit auf die §§ 271 lit. a–c UGB zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer. Zudem müssen die berufsspezifischen Unabhängigkeitsbestimmungen (WTBG, WT-ARL) berücksichtigt werden. Vor Annahme des Auftrages muss der Abschlussprüfer das Bestehen von Ausschlussgründen oder etwaige Tatbestände der Befangenheit überprüfen. Dies gilt ebenso für mehrjährige Prüfungsverträge; hierbei hat der Abschlussprüfer jährlich die Unabhängigkeit zu prüfen.³¹²

Das Fachgutachten sieht vor, dass zwischen dem Abschlussprüfer und dem Verein ein schriftlicher Prüfvertrag abgeschlossen wird, der auch über mehrere Rechnungsjahre gelten und ebenso die Bestellung desselben Abschlussprüfers enthalten kann. Allerdings rät der Fachsenat von mehrjährigen Prüfungsverträgen unter Verweis auf Problematiken bei der Auflösung dieser Verträge ab. Diese sollten nur bei der vertraglichen Aufnahme des § 270 Abs. 6 UGB über die Kündigung aus wichtigem Grund abgeschlossen werden. Im Prüfvertrag muss ebenso darauf hingewiesen werden, falls der Abschlussprüfer die Aufgaben der Rechnungsprüfer übernimmt. Gemäß KFS/PG 13 wird bei der vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung zusätzlich ein Auftragsbestätigungsschreiben abgeschlossen.³¹³

Bei freiwilligen Abschlussprüfungen ist im Prüfvertrag das Referenzmodell für die Rechnungslegung festzuhalten. Diese können für Prüfungen von Vereinen gemäß § 21 VerG 2002 die Regelungen des Fachgutachtens KFS/RL 19 zur Rechnungslegung sein. Für große

³¹¹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 4 f.

³¹² Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 7

³¹³ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 6

Vereine gemäß § 22 Abs. 1 VerG 2002 beinhaltet das Referenzmodell die Bestimmungen zur Rechnungslegung nach UGB in sinngemäßer Anwendung.³¹⁴

Der Abschlussprüfer muss aufgrund des Verweises des § 22 Abs. 2 VerG 2002 auf § 275 Abs. 2 UGB einen ausreichenden Versicherungsschutz nachweisen, der auf bestimmte Haftungshöchstgrenzen je nach Größenkategorie i.S.d. § 221 UGB des Vereines abstellt. Diese Regelungen gelten aufgrund des Verweises des § 24 Abs. 4 VerG 2002 auf § 275 Abs. 2 UGB ebenso für Rechnungsprüfer. Für freiwillige Prüfungen gelten die genannten Haftungsbegrenzungen allerdings nicht, wobei vom Fachsenat empfohlen wird, entsprechende Bestimmungen in den Prüfvertrag aufzunehmen.³¹⁵

Abschnitt 4 des Fachgutachtens beschäftigt sich mit der vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung. Die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung wird vom Fachsenat als sonstige Prüfung eingestuft, die eine ergänzende Anwendung des Fachgutachtens KFS/PG 13 vorsieht. Bei der Prüfung ist gemäß § 21 Abs. 2 VerG 2002 die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel maßgeblich. Sie grenzt sich deutlich von der Prüfung über die Vergabe des Spendengütesiegels oder von der Gebarungsprüfung gemäß § 1 GenRevG ab.³¹⁶

Bei der Prüfung muss der Abschlussprüfer nach seinem Ermessen die Wesentlichkeit und das Risiko einer falschen Darstellung einschätzen, wobei das Risiko durch angemessene Prüfungshandlungen auf ein akzeptables Maß zu senken ist. Nur so ist es dem Abschlussprüfer möglich, ein positiv formuliertes Prüfungsurteil zu treffen. Das Fachgutachten weist allerdings darauf hin, dass durch eine nur mit hinreichender Sicherheit formulierte Aussage über die Prüfungsgegenstände Verstöße der Finanzgebarung unentdeckt bleiben können. Mängel, die im Zuge der Prüfung festgestellt wurden, hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Berichterstattung aufzuzeigen. Zudem unterliegt der Abschlussprüfer der Berichtspflicht für Tatbestände gemäß § 273 Abs. 2 UGB (Bestandsgefährdungen für den Verein etc.). Nach § 21 Abs. 3 VerG 2002 gibt der Abschlussprüfer als Rechnungsprüfer eine positiv formulierte Zusicherung auf Basis seines Prüfungsurteils ab. Hat er allerdings wesentliche Feststellungen im Zuge seiner Prüfung gemacht, muss er die Bestätigung entsprechend anpassen.³¹⁷

Während die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung grundsätzlich Bestandteil der Abschlussprüfung ist, ist die Prüfung der statutengemäßen Verwendung der

³¹⁴ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 6

³¹⁵ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 7

³¹⁶ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 8 f.

³¹⁷ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 9

Vereinsmittel nicht von der Abschlussprüfung umfasst. Folglich muss der Abschlussprüfer geeignete Prüfungshandlungen setzen, um feststellen zu können, dass die Vereinsmittel im Sinne des in den Statuten niedergeschriebenen Vereinszwecks verwendet wurden. Insofern ist die Finanzierung der Tätigkeiten für die Verwirklichung des Vereinszwecks zu prüfen. Sehen die Statuten zudem eine Prüfung der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Gebarung vor, so ist dies auch Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung. Verstößt der spendensammelnde Verein allerdings schwerwiegend gegen die Prämisse der Wirtschaftlichkeit, so hat der Abschlussprüfer dies auch ohne eine entsprechende Regelung in den Vereinsstatuten in den Prüfbericht aufzunehmen. Sehen die Statuten die Erstellung eines Jahresbudgets durch das Leitungsorgan vor, so stellen wesentliche Abweichungen von den Plan-Ausgaben ebenso einen Verstoß gegen die statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel dar. Ist der spendensammelnde Verein zudem gemeinnützig i.S.d. Steuerrechts, so muss der Prüfer feststellen, ob durch die Gebarung eine ernsthafte Gefährdung der Gemeinnützigkeitsstellung vorliegt.³¹⁸

Einer gesonderten Prüfung unterliegen ungewöhnliche Einnahmen und Ausgaben sowie Insihgeschäfte des Vereines. Hinsichtlich der Definition und dem Umgang mit Insihgeschäften verweist das Fachgutachten auf die entsprechenden Erläuterungen des § 6 Abs. 4 VerG 2002. Die Prüfung von Insihgeschäften erfolgt durch Erhebung des Genehmigungsprozesses, das Heranziehen von den zivilrechtlichen Verträgen und deren mögliche unangemessene Gestaltung zum Nachteil des Vereines.³¹⁹

Das Fachgutachten setzt fest, dass der Abschlussprüfer von allen laut Vereinsregister vertretungsbefugten Leitungsmitglieder eine Vollständigkeitserklärung einholen muss, wobei dazu die Mustererklärungen des Fachsenats KFS/PE 5e und 5f verwendet werden müssen. Der Abschlussprüfer hat darüber hinaus in einem Prüfbericht festzustellen, dass die Buchführung und Rechnungslegung des spendensammelnden Vereines den gesetzlichen Bestimmungen und den Statuten entspricht. Bei freiwilligen Prüfungen muss der Abschlussprüfer das Referenzmodell zur Prüfung angeben. Hinsichtlich der allgemeinen Berichterstattung im Rahmen des Prüfberichts verweist das Fachgutachten auf die Regelungen des Fachgutachtens über die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (KFS/PG 2). Der Prüfbericht enthält entsprechend dem § 273 Abs. 1 UGB auch eine Bestätigung des Abschlussprüfer, dass dieser alle benötigten Auskünfte und Nachweise vom Verein – auch in Form der schriftlichen Vollständigkeitserklärung – erhalten hat. Ein gesonderter

³¹⁸ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 9 f.

³¹⁹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 10

Bestandteil des Prüfberichts soll die Berichterstattung über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung gemäß dem Fachgutachten KFS/PG 13 sein. Das Prüfungsergebnis soll in Form einer positiven Zusicherung die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel bestätigen. Im Prüfungsbericht müssen allerdings auch Gebarungsmängel und Bestandsgefährdungen für den Verein aufgenommen werden. Letztere hat der Abschlussprüfer zudem der Vereinsbehörde zu melden.³²⁰

4.1.2.2 KFS/PE 23

Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision der KWT gibt in seiner Stellungnahme spezielle Erläuterungen zur Durchführung von Prüfungen nach dem Kooperationsvertrag über die Vergabe des Spendengütesiegels für spendensammelnde Vereine. Dabei geht er insbesondere auf die Personen, die eine Gütesiegelprüfung durchführen dürfen und auf die Form und den Inhalt der Prüfberichte ein. Grundlage für die Fachempfehlung ist das Fachgutachten KFS/PG 13, das ergänzend zu KFS/PG 23 anzuwenden ist. KFS/PG 23 geht auf Spendengütesiegelprüfungen ein, deren Ziel es ist, über die Einhaltung der Bestimmungen des Kriterienkatalogs des Kooperationsvertrags ein Urteil abzugeben. Da diese Prüfungen nur auf Antrag zur Verleihung des Spendengütesiegels erfolgen, stellen sie weder eine Abschlussprüfung noch andere gesetzliche Pflichtprüfungen dar.³²¹

Grundsätzlich legt die Fachempfehlung fest, dass Spendengütesiegelprüfungen von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern durchgeführt werden können. Ergänzend sind dabei die Regelungen zur Befangenheit bzw. Unvereinbarkeit gemäß § 271 UGB, die Bestimmungen zu den Berufspflichten des Wirtschaftstreuhändergesetzes (WTBG) und der Wirtschaftstreuhänderberufs-Ausübungsrichtlinie einerseits und zudem bestimmte Einschränkungen bzw. Erweiterungen des Fachgutachtens andererseits zu beachten. KFS/PE 23 erlaubt demnach Abschlussprüfern von spendensammelnden Vereinen, auch die Spendengütesiegelprüfung durchzuführen. Ebenso Steuerberater, die nicht die Buchhaltung bzw. Bilanzierung für den Verein innehaben, sind zur OSGS-Prüfung zugelassen. Ausgenommen davon sind allerdings Vereinsorgane (außer die Rechnungsprüfer), Vereinsmitglieder, die einen maßgeblichen Ein-

³²⁰ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 11 f.

³²¹ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 2

fluss auf die Führung des spendensammelnden Vereines haben, und jene Personen, die für die Spendenwerbung verantwortlich sind.³²²

Wird der Auftrag durch den Wirtschaftstreuhänder angenommen, muss dieser ein Auftragsbestätigungsschreiben auf Basis des Fachgutachtens KFS/PG 13 und die in der Beilage des Kooperationsvertrages standardisierten Formulare II bis IV (Antrag auf Vergabe des Österreichischen Spendengütesiegels, Prüfungsauftrag, Bekanntgabe des Prüfungsauftrages) verwenden. Dabei empfiehlt das Fachgutachten hinsichtlich des Auftragsbestätigungsschreibens, darin die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe zu vereinbaren.³²³

Gegenstand der OSGS-Prüfung ist die Einhaltung der im Kooperationsvertrag festgesetzten Mindestanforderungen insbesondere hinsichtlich der Spendenmittelaufbringung und Spendenmittelverwendung. Laut dem Fachgutachten stellen diese Kriterien ein zu prüfendes „Sollobjekt“ dar.³²⁴ Wie in Kapitel 3.1.3 erläutert, müssen 34 Kriterien durch den spendensammelnden Verein eingehalten werden. Als Hilfsmittel kann der OSGS-Prüfer bei der Prüfungsdurchführung die Checkliste zum Kooperationsvertrag (siehe Anhang B), die von der Arbeitsgruppe OSGS der Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegeben wurde, heranziehen. Im Sinne des „professional judgement“ muss der Prüfer allerdings eigenverantwortlich beurteilen, ob über die Checkliste hinaus weitere Prüfungshandlungen gesetzt werden sollen bzw. müssen, um die Einhaltung der Kriterien bestätigen zu können. Die Checkliste kann überdies zur Dokumentation der Prüfung verwendet werden.³²⁵

Wurde freiwillig bzw. aufgrund gesetzlicher Pflichten der Jahresabschluss eines spendensammelnden Vereines geprüft und wurde durch den Abschlussprüfer ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt, so ist es zulässig, dass sich der OSGS-Prüfer auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung verlässt. Allerdings muss dennoch auf die Einhaltung der weitergehenden Bestimmungen des Kriterienkatalogs geachtet werden. Zudem stellt das Fachgutachten fest, dass – wie auch bei Abschlussprüfungen – die vom OSGS-Prüfer festgelegte Wesentlichkeit und die Risiken der falschen Darstellung des Auftragsgegenstandes bei der Planung und Durchführung der Prüfung zu beachten sind.³²⁶

³²² Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 3

³²³ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 3

³²⁴ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 3

³²⁵ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 4

³²⁶ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 4

Zur Überprüfung, ob die Kriterien des Kooperationsvertrages eingehalten wurden, muss sich der OSGS-Prüfer Nachweisen bedienen, um die Legitimation seines Prüfungsurteils zu wahren. Dabei hat er die erhaltenen Nachweise kritisch zu hinterfragen und muss die geprüften Sachverhalte dokumentieren. KFS/PG 23 schreibt hinsichtlich der Dokumentation folgende Inhalte vor:³²⁷

- Auftragsbestätigungsschreiben
- Nachweis der Planung
- Liste der durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse
- Zusammenfassung, die alle Feststellungen enthält
- Vollständigkeitserklärung

Die schriftliche Vollständigkeitserklärung muss dabei vom spendensammelnden Verein unterschrieben und dem OSGS-Prüfer übergeben werden.³²⁸

Bei Abschluss der Prüfung muss der OSGS-Prüfer über die Einhaltung der Bestimmungen des Kriterienkatalogs Bericht erstatten. Dabei kann er das Formular in Beilage V des Kooperationsvertrages über die Bestätigung verwenden. Wurden die Kriterien vom spendensammelnden Verein nicht erfüllt, erfolgt diese Bestätigung nicht, d.h. eine negative Zusicherung ist nicht möglich. Zusätzlich kann der Prüfer auch freiwillig einen Bericht mit weiteren Empfehlungen an den Verein aushändigen.

4.1.3 Spendengütesiegel (OSGS)

Die Prüfung nach dem Spendengütesiegel muss von den regulären gesetzlichen Prüfungspflichten für Vereine abgegrenzt werden, da sie freiwillig erfolgt. Strebt ein spendensammelnder Verein die Verleihung des OSGS an, so muss dieser zunächst bei der KWT einen Antrag auf Vergabe des Spendengütesiegels stellen. Dies gilt ebenso bei Verlängerungen des OSGS. Der Antrag auf Vergabe ist nur einmal im Jahr möglich. Zudem kann erst im dritten vollen Rechnungsjahr um die erstmalige Verleihung des OSGS angesucht werden. Die Prüfung selbst bezieht sich immer auf das vergangene Rechnungsjahr. Nach bzw. mit der Antragstellung muss der spendensammelnde Verein einen der KWT zugehörigen Wirtschaftstreuhänder nach Wahl (d.h. Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftstreuhändergesellschaft) mit der OSGS-Prüfung beauftragen, der infolge die KWT darüber ver-

³²⁷ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 4

³²⁸ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012b), S. 4

ständig.³²⁹ Hinsichtlich der genauen Bestimmungen zu den Personen der Prüfer und die Form und den Inhalt der Prüfberichte sei auf Kapitel 4.1.2.2 dieser Arbeit zur Fachempfehlung KFS/PE 23 hingewiesen. Das Fachgutachten über die OSGS-Prüfung muss beachtet werden, wobei nur in begründeten Fällen davon abgewichen werden darf.³³⁰

Grundlage für die OSGS-Prüfung bildet der Kriterienkatalog über die Spendenmittelaufbringung und Spendenmittelverwaltung des Kooperationsvertrages. Dieser stellt einen einzuhaltenden Mindeststandard dar, wobei sich in Einzelfällen weitere Prüfpflichten ergeben können. Die Prüfung umfasst dabei insbesondere folgende Bereiche:

- Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung und der gesetzlichen Bestimmungen im Bereich der Rechnungslegung
- Vorhandensein eines internen Kontrollsystems
- Einsatz der Spendenmittel der Satzung und Widmung entsprechend
- Einhaltung der Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit und Angemessenheit der Kosten der Spendenmittelaufbringung und Verwaltung
- Ausgestaltung der Finanzpolitik bei der Verwendung von Spenden
- Dokumentation des Personalwesens des Vereines³³¹

Ein Hilfsmittel zur Prüfung stellt die von der Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder veröffentlichte Checkliste (siehe Anhang B) dar, die sowohl dem Verein selbst als Vorbereitung auf die Prüfung, als auch dem Wirtschaftstreuhänder als Orientierung dient. Die Checkliste ist nur als Richtlinie anzusehen, die es nicht in allen Punkten einzuhalten gilt bzw. auch nicht zwingend bei der Prüfung verwendet werden muss. Vielmehr entscheidet der Wirtschaftstreuhänder selbst, welche Schwerpunkte gesetzt werden in Anbetracht der Größe und Organisation des spendensammelnden Vereines. Zudem liegt es in der Verantwortung des Wirtschaftstreuhänders weitere notwendige Prüfungshandlungen über die Kontrollfragen der Checkliste hinaus zu setzen.³³² Die Checkliste ist mit ihren Kontrollfragen in drei Teile aufgebaut:

- Formalerfordernisse: Hier werden Fragen zum Gemeinnützigkeitsstatus des Vereines, zu den Inhalten der Statuten und zur Art der Buchführung gestellt
- Allgemeiner Teil: Die Fragen umfassen die Bereiche Organisation, Mittelverwendung, Mittelaufbringung und Informationspflichten

³²⁹ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 3

³³⁰ Vgl. *Höhne / Jöchl / Lummerstorfer* (2013), S. 524

³³¹ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 16

³³² Vgl. *Wundsam* (2002), S. 22

- Finanz- und Rechnungswesen

Zweck der Checkliste ist es, einen allgemeinen Maßstab hinsichtlich der Ausrichtung des Vereines mit der Sammlung, Verwaltung und Verwendung von Spendenmitteln zu setzen, wobei Abweichungen davon zugelassen und notwendig sind um etwa auf die Größe des Vereins entsprechend eingehen zu können.³³³ Zur Überprüfung der Formalerfordernisse ist es jedenfalls notwendig die Statuten, den Jahresabschluss bzw. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung inkl. Vermögensübersicht, Werbeprospekte des spendensammelnden Vereines und weitere Rechtsgrundlagen heranzuziehen. Eine Erstprüfung kann insofern für den Verein und den prüfenden Wirtschaftstreuhänder mit einem hohen Arbeitsaufwand verbunden sein, allerdings wird empfohlen, zumindest in den ersten Jahren die ganze Checkliste durchzuarbeiten. In den Folgejahren können sodann Prüfungsschwerpunkte dem jeweiligen Verein entsprechend gesetzt werden, wobei Unterlagen wie die Statuten in einem Dauerakt abgelegt werden können und nur bei Änderungen geprüft werden.³³⁴

Der Wirtschaftstreuhänder hat bei der Prüfung der Mittelaufbringung von Spendenmitteln des Vereines besonders auf die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen (z.B. Konsumentenschutzgesetz, Datenschutzgesetz, Telekommunikationsgesetz) und die darüber hinausgehende Selbstverpflichtung im Bereich der Lauterkeit in der Werbung zu achten. Wird die Spendensammlung von organisationsexternen Personen durchgeführt, so muss eine ordnungsgemäße Durchführung gewährleistet sein. Zudem muss sichergestellt werden, dass sowohl bare, als auch unbare Spenden über ein geeignetes Verfahren auf die dafür vorgesehenen Konten einbezahlt werden. Es soll daher auch über den Rechnungsabschluss ersichtlich sein, woher die Spendenmittel zugeflossen sind und wie sie verwendet wurden. Insgesamt wird in der Checkliste für die OSGS-Prüfung im Bereich der Mittelaufbringung auf einen richtigen Ausweis von zugeflossenen Mitteln im Rechnungsabschluss Wert gelegt, sodass dies u.a. für den Wirtschaftstreuhänder nachvollziehbar zu überprüfen ist.³³⁵

Bei der Prüfung der Mittelverwendung hat der Wirtschaftstreuhänder insbesondere auf eine ordnungsgemäße Verwendung der Spendenmittel für von spendensammelnden Vereinen durchgeführte oder unterstützte Projekte zu achten. Ersichtlich kann dies u.a. im Finanzbericht des Vereines sein, der gemäß Punkt 34 des Kriterienkatalogs eine bestimmte

³³³ Vgl. *Höhne / Jöchl / Lummerstorfer* (2013), S. 523

³³⁴ Vgl. *Wundsam* (2002), S. 22

³³⁵ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2010), S. 7 – 10

Darstellung bzw. Aufschlüsselung der Ausgaben vorgibt.³³⁶ Da es sich praktisch in der Regel schwierig gestaltet, eine entsprechende Zuordnung der Ausgaben auf die jeweiligen Ausgabenarten vorzunehmen, hat die Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einen Prüfleitfaden und eine dazugehörige Ausgabenmatrix veröffentlicht. Diese sollen als Unterstützung bei der Zuordnung dienen und dem Prüfer ergänzend zur Checkliste zur Verfügung stehen. Lässt der Prüfer die Unterlagen im Rahmen der OSGS-Prüfung außer Acht, muss dies von ihm begründet werden. Vonseiten des geprüften Vereines ist sowohl eine detailliertere, als auch eine weniger detaillierte Aufgliederung der Ausgaben, als in der Ausgabenmatrix vorgegeben möglich, muss aber dem Prüfer nachvollziehbar erklärt werden können. Durch die Veröffentlichung des Prüfleitfadens und der Ausgabenzuordnung soll eine Annäherung und Harmonisierung an die entsprechenden Bestimmungen des schweizerischen und deutschen Spendengütesiegels (ZEWO und DZI) angestrebt werden.³³⁷

Die Ausgabenmatrix unterteilt die Ausgabenarten in drei Kategorien: Leistungen für die statuarisch festgelegten Zwecke, Spendenwerbung und Verwaltungsaufwand. Dies entspricht der Gliederung der Mittelverwendung im Finanzbericht, der vom Kriterienkatalog vorgegeben wird. Unter die Leistungen für die statuarisch festgelegten Zwecke werden Projekte und Programme, die dem in den Statuten des Vereines beschriebenen Zweck entsprechen, auf Dauer angelegte gemeinnützige Geschäftsbetriebe i.S.d. §§ 45 und 46 BAO und satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit subsumiert. Letztere grenzen sich dabei von der allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit und Werbung dadurch ab, als dass diese in den Statuten des spendensammelnden Vereines als eigenständiger Zweck angegeben sein müssen und dem vertiefenden, öffentlichen Bewusstsein und Aufmerksamkeit förderlich sind. Während der Spendenwerbung bzw. Werbung insbesondere Ausgaben für die Mittelbeschaffung (z.B. Geldspenden, Sachspenden, Mitgliedsbeiträge, Schenkungen etc.) zugerechnet werden, gehören zur allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit Ausgaben für die Selbstdarstellung, Imagearbeit, Projektberichterstattungen, Kurzinformationen zu Projekten und Rechenschaftsberichte. In die Verwaltungsausgaben fallen Ausgaben für die Aufrechterhaltung der betrieblichen Organisation und des betrieblichen Ablaufs und betreffen grundsätzlich die Organisation selbst. In die Verwaltungsausgaben werden sowohl Ausgaben der allgemeinen Verwaltung, wie etwa Ausgaben für den Vorstand des Vereines, das Finanz- und Rech-

³³⁶ Allerdings kann der Verein auf die Erstellung eines Finanzberichts verzichten, solange sich im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Vereines die im Kriterienkatalog vorgegebene Darstellung ableiten lässt.

³³⁷ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 1

nungswesen, des Personalwesens und der Organisation, als auch Ausgaben der Spendenverwaltung zugeordnet. Die Ausgaben der Verwaltung werden grundsätzlich mit den Einnahmen der Verwaltung saldiert, sodass nur das Ergebnis für die Vermögensverwaltung ausgewiesen wird. Ist dieses Ergebnis negativ, so wird dieses in den allgemeinen Verwaltungsausgaben erfasst.³³⁸

Der OSGS-Prüfer muss dem Kooperationsvertrag gemäß insbesondere die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit im spendensammelnden Verein prüfen. Dabei definiert der Prüfleitfaden diese Begriffe. Sparsamkeit wird erreicht, indem ein bestimmter Output mit geringstmöglichen Mitteln erreicht wird. Wird mit einem festgesetzten Budget der bestmögliche Output angestrebt, so spricht man von Wirtschaftlichkeit. Wird bei der OSGS-Prüfung die Zweckmäßigkeit geprüft, muss „... immer das Verhältnis alternativer Vorgehensmöglichkeiten zueinander, die Erfolgsaussichten und das Kostenrisiko...“ analysiert werden.³³⁹

Zusätzlich zur grundlegenden Kategorisierung der Ausgaben und zu den Definitionen gibt die Arbeitsgruppe Erläuterungen zu speziellen Anwendungsfragen. So stellt diese fest, dass Ausgaben, die für das Leitungsgremium getätigt werden, bei kleineren Vereinen auch den Projektausgaben anteilmäßig zugerechnet werden können, wenn die Leitung bei den Projekten auch operativ eingebunden war. Dagegen müssen bei größeren Organisationen diese Ausgaben den Verwaltungsausgaben zugerechnet werden. Hinsichtlich Sachspenden legt die Arbeitsgruppe dar, dass diese bei dauernder Nutzung durch den Verein im Anlagevermögen mit dem beizulegenden Wert zu erfassen und planmäßig (bzw. u.U. außerplanmäßig) abzuschreiben sind. Ehrenamtliche Arbeit darf nicht in den Büchern des Vereins erfasst werden, da diese nicht mit einem Vergütungsanspruch als Gegenleistung für die unentgeltlich erbrachte Leistung verbunden ist. Nur Aufwandsentschädigungen an ehrenamtliche Mitarbeiter werden sofort in den Ausgaben (je nach Tätigkeitsbereich in den Leistungen für statutarisch festgelegte Zwecke, Spendenwerbung oder Verwaltungsaufwand) berücksichtigt. Wird auf eine Gegenleistung für eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erbrachte Leistung im Nachhinein verzichtet, muss die anfänglich passivierte Verbindlichkeit gegenüber dem Erbringer ausgebucht und der entsprechende Betrag als Spenderertrag bei Realisierung erfasst werden.³⁴⁰

³³⁸ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 2 f.

³³⁹ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 3 f.

³⁴⁰ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 3

Werbung und allgemeine Öffentlichkeitsarbeit können entsprechend ihrer satzungsgemäßen Informationsanteile den Kampagnen-, Bildungs- und Informationsarbeiten zugeordnet werden, solange sie über das übliche Maß hinausgehen. Während Straßenansprachen ebenso den Leistungen für statuarisch festgelegte Zwecke zugewiesen werden können, solange die Vergütung dafür zu mindestens 50% in Form eines Grundhonorars leistungsunabhängig erfolgt, sind Haustüransprachen immer Werbeausgaben. Spendensammelnden Vereinen ist es zudem nicht möglich, in den Statuten die Werbung oder Verwaltung als Vereinszweck anzugeben, sodass alle Ausgaben daraus nur jenen der statuarisch festgelegten Zwecke zugeordnet werden könnten.³⁴¹

Spendensammelnde Vereine können einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen, wobei auch hier Regelungen im Prüfleitfaden vorgesehen und zu beachten sind. Ausgaben des Geschäftsbetriebes müssen dabei mit den Einnahmen saldiert werden, wobei ein negatives Ergebnis nach sachlichem Zusammenhang entweder den Werbe- oder den Verwaltungsausgaben zugerechnet wird, außer das negative Ergebnis kann mit Gewinnvorträgen des Geschäftsbetriebes ausgeglichen werden.³⁴²

Der Prüfleitfaden stellt fest, dass Werbe- und Verwaltungsausgaben grundsätzlich notwendige und sinnvolle Ausgaben sind, da sie Spendenmittel generieren und diese auch verwaltet werden müssen. Ausschlaggebend im Zusammenhang mit diesen Ausgaben ist deren Angemessenheit insbesondere hinsichtlich der Höhe und der Wirkung der Arbeit des spendensammelnden Vereines. Abhängig von den Rahmenbedingungen, Strukturen und dem Zweck des Vereines, variiert allerdings die Angemessenheit der Werbe- und Verwaltungsausgaben. So können etwa folgende Faktoren die Werbe- und Verwaltungsausgaben beeinflussen: unentgeltlich erbrachte Werbe- und Verwaltungsleistungen, der Gesamtanteil der Werbe- und Verwaltungsausgaben an der Gesamtfinanzierung oder das Spendenaufkommen insgesamt. Bei dem maximal vertretbaren Anteil der Werbe- und Verwaltungsausgaben an den Gesamtausgaben orientiert sich der Prüfleitfaden an den Regelungen des DZI, wobei ein Anteil von 30% als Obergrenze gilt. Im Rahmen der OSGS-Prüfung muss daher diese Grenze gewürdigt und unter den Prämissen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit die individuelle Angemessenheit im spendensammelnden Verein geprüft werden.³⁴³

Wie in Kapitel 4.1.2.2 beschrieben, muss der OSGS-Prüfer die gesetzten Prüfungshandlungen dokumentieren. Dabei hat er die Grundsätze entsprechend der Jahresabschluss-

³⁴¹ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 3

³⁴² Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 3

³⁴³ Vgl. *Arbeitsgruppe Spendengütesiegel* (2011), S. 2

prüfung einzuhalten. Hinsichtlich des Prüfungsberichts hat der OSGS-Prüfer lediglich das Bestätigungsschreiben über die erfolgreiche Prüfung der Voraussetzungen zur Erlangung des Spendengütesiegels an die KWT zu übermitteln. Darüber hinaus können dem spendensammelnden Verein die Prüfungsergebnisse und weitere Empfehlungen in Form eines Berichts bzw. Management Letters herangetragen werden.³⁴⁴

Erfüllt der spendensammelnde Verein die Bestimmungen des Kriterienkatalogs nicht, erfolgt keine Vergabe des OSGS bzw. wird dem Verein das OSGS unverzüglich durch das Schiedsgericht entzogen. Der Verein hat bis zu neun Monate nach dem Abschluss des Rechnungsjahres Zeit, eine Bestätigung des Wirtschaftstreuhanders über die Einhaltung der Voraussetzungen für die Erlangung bzw. Beibehaltung des OSGS vorzulegen. Kommt der Verein dieser Frist nicht nach, darf er das OSGS nicht mehr führen. Erst im folgenden Rechnungsjahr kann der Verein erneut einen Antrag stellen.³⁴⁵

4.2 Schweiz

4.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)

Spendensammelnde Vereine sind zu einer ordentlichen Revision lt. OR verpflichtet, wenn sie gewisse Größenkriterien überschreiten. Die Kriterien für Vereine sind in Art. 69b ZGB geregelt und schreiben eine ordentliche Revision bei Überschreitung von zwei folgenden Größen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren vor: Bilanzsumme i.H.v. 10 Mio. CHF, Umsatzerlöse i.H.v. 20 Mio. CHF, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Werden diese gesetzlichen Schwellenwerte nicht überschritten, kann die Mitgliederversammlung nach Art. 69b Abs. 4 ZGB die Revisionsart frei wählen, solange nicht ein Vereinsmitglied, das persönlich für den Verein haftet oder einer Nachschusspflicht unterliegt, eine eingeschränkte Revision verlangt.³⁴⁶ So können spendensammelnde Vereine auf eine Revision verzichten, eine auftragsrechtliche (freiwillige) Revision oder durch Opting-In eine eingeschränkte oder ordentliche Revision durchführen lassen. Dabei sollte in den Statuten bzw. in einem Protokoll des entscheidungsbefugten Organs die gewählte Revisionsart ersichtlich sein.³⁴⁷

Nach Art. 69b Abs. 2 gelten für spendensammelnde Vereine die Bestimmungen des OR über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften sinngemäß. So bestimmt Art. 730 OR,

³⁴⁴ Vgl. *Wundsam* (2002), S. 22

³⁴⁵ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 4

³⁴⁶ Vgl. Art. 69b Abs. 2 ZGB

³⁴⁷ Vgl. *BDO AG* (2012), S. 5

dass die Generalversammlung die Revisionsstelle wählt, die aus einer oder mehreren natürlichen oder juristischen Personen bestehen kann. Dabei muss mindestens ein Mitglied der Revisionsstelle seinen Wohnsitz, Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben. Die Amtsdauer der Revisionsstelle beträgt zwischen ein bis drei Jahren, wobei eine Wiederwahl möglich ist. Nur bei einer ordentlichen Revision darf die Amtsdauer sieben Jahre nicht überschreiten, wobei erst nach einer Unterbrechung von drei Jahren die Revisionsstelle wieder zur Prüfung des spendensammelnden Vereines gewählt werden kann. Der Revisionsstelle ist es jederzeit möglich, von ihrem Amt zurückzutreten. Ebenso kann die Generalversammlung durch Beschluss die Revisionsstelle abberufen.³⁴⁸

Die fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle bei freiwilligen Vereinsprüfungen sind sehr gering gehalten. So ist eine Laienrevision zwar grundsätzlich möglich, allerdings sollten die Prüfer entsprechende Fachkenntnisse in den Bereichen der einfachen und doppelten Buchhaltung sowie Rechts- und Betriebswirtschaftskenntnisse nachweisen können.³⁴⁹ Dagegen verlangt Art. 727c OR bei eingeschränkten Revisionen, dass die Revisionsstelle ein zugelassener Revisor (auch zugelassene Revisionsexperten) nach den Bestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes ist. Art. 727b Abs. 2 OR bestimmt für ordentliche Revisionen von spendensammelnden Vereinen, dass diese durch zugelassene Revisionsexperten durchgeführt werden müssen.³⁵⁰

Für freiwillige Prüfungen können sowohl externe Prüfer, als auch Vereinsmitglieder herangezogen werden. Diese dürfen allerdings kein Mitglied des Vereinsvorstands sein. Bei eingeschränkten Revisionen kann die Revisionsstelle zwar bei der Buchführung mitwirken und auch andere Dienstleistungen für den spendensammelnden Verein erbringen, allerdings dürfen diese nicht auch an der Revision beteiligt sein. Es muss daher jedenfalls gewährleistet werden können, dass nicht die eigene Arbeit überprüft wird.³⁵¹ Die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle sind bei ordentlichen Revisionen am höchsten ausgestaltet. So dürfen die Revisionsexperten jedenfalls nicht an der Buchführung mitwirken oder andere Dienstleistungen für den spendensammelnden Verein erbringen. Zudem müssen die leitenden Prüfer nach spätestens sieben Jahre rotieren.³⁵²

³⁴⁸ Vgl. Art. 730a OR

³⁴⁹ Vgl. Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 88

³⁵⁰ Zum Unterschied zwischen Revisoren und Revisionsexperten siehe Art. 4 und 5 RAG

³⁵¹ Art. 729 OR

³⁵² Art. 728 OR

Grundlage für eingeschränkte Revisionen sind die allgemeinen Vorschriften des OR sowie der Standard zur eingeschränkten Revision, herausgegeben durch die Schweizer Treuhänderkammer.³⁵³ Für ordentliche Revisionen gelten zusätzlich zu den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen die Schweizer Prüfungsstandards (PS), die ebenso von der Schweizer Treuhänder-Kammer herausgegeben werden.³⁵⁴ Mangels gesetzlicher Grundlage wird bei freiwilligen Revisionen spendensammelnder Vereine ebenso auf die Bestimmungen, die für eingeschränkte Revisionen gelten, verwiesen.³⁵⁵

Die ordentliche Revision umfasst gemäß Art. 728a OR weitgehend die Prüfung des internen Kontrollsystems sowie die Übereinstimmung mit dem gewählten Regelwerk durch verschiedene Prüfungsansätze und -methoden. Zudem wird der Antrag des Vorstands an die Generalversammlung des spendensammelnden Vereines zur Gewinnverwendung auf seine Konformität mit den gesetzlichen und statuarischen Vorschriften hin geprüft. Dies ist bei spendensammelnden Vereinen insofern bedeutsam, als dass dabei Spendern signalisiert werden kann, dass eine unabhängige Stelle den Einsatz eines allfälligen Gewinns entsprechend dem Vereinsziel und -zweck bestätigen kann. Dagegen bleibt bei der eingeschränkten Revision die Prüfung des IKS, die Übereinstimmung mit dem gewählten Regelwerk, Saldenbestätigungen, Inventurbeobachtungen etc. aus, allerdings wird auch hier der Gewinnverwendungsbeschluss geprüft.³⁵⁶

Für alle Revisionsarten umfasst die Rechnungsprüfung spendensammelnder Vereine jedenfalls folgende Prüfungsfeststellungen:³⁵⁷

- Vollständigkeit: Es scheinen die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle vollständig in der Buchhaltung auf und die entsprechenden Salden sind in der Jahresrechnung enthalten.
- Richtigkeit: Die Geschäftsvorfälle sind hinsichtlich ihrer Höhe, Bewertung und Verbuchung korrekt erfasst und die Kontensalden sind richtig berechnet und zusammengefasst.
- Vorhandensein und Gültigkeit: Alle Geschäftsvorfälle sind tatsächlich eingetreten (z.B. Forderungen bestehen tatsächlich, Verbindlichkeiten sind vollständig erfasst worden).

³⁵³ Vgl. *Treuhänder-Kammer* (2007)

³⁵⁴ Vgl. *Treuhänder-Kammer* (2010)

³⁵⁵ Vgl. *Zöbeli / Exer / Baumann* (2010), S. 84

³⁵⁶ Vgl. *Zöbeli / Exer / Baumann* (2010), S. 88

³⁵⁷ Vgl. *Zöbeli / Exer / Baumann* (2010), S. 95 f.

- **Periodenabgrenzung:** Aufwendungen und Erträge wurden im richtigen Geschäftsjahr erfasst.
- **Bewertung:** Die Positionen der Bilanz wurden den gesetzlichen und statuarischen Bestimmungen entsprechend bewertet.
- **Rechte und Verpflichtungen:** Aktiva sind tatsächlich im Eigentum oder Rechte des spendensammelnden Vereines. Die Verbindlichkeiten bestehen als Verpflichtungen zum Bilanzstichtag.
- **Darstellung und Offenlegung:** Die Jahresrechnung wurde entsprechend der gesetzlichen und statuarischen Bestimmungen erstellt und offengelegt.

In ihrem Bericht stellen die Revisionsstellen fest, "... dass sie sich von der Ordnungsmässigkeit und von der Richtigkeit der geprüften Rechnung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen (Gesetz, Statuten) überzeugt haben und dass die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält. Vorstand, Vereinsmitglieder, Geldgeber sowie die öffentliche Hand müssen daher auf eine zuverlässige Rechnungsprüfung vertrauen können."³⁵⁸ Stellt die Revisionsstelle zudem wesentliche Mängel fest, muss dies ebenso im Revisionsbericht vermerkt werden.³⁵⁹

Wird eine ordentliche Revision durchgeführt und stellt die Revisionsstelle einen Verstoß gegen gesetzliche, statuarische oder weitere geltende Bestimmungen fest, muss sie dies schriftlich dem Vorstand des spendensammelnden Vereines melden und bei Wesentlichkeit des Verstoßes oder bei Unterlassung von angemessenen Maßnahmen durch den Vorstand die Generalversammlung darüber informieren. Auch muss die Revisionsstelle bei Überschuldung des Vereines und Unterlassung einer entsprechenden Anzeige durch den Vorstand das Gericht benachrichtigen.³⁶⁰ Bei eingeschränkten Revisionen trifft die Revisionsstelle nur im zweiten genannten Fall eine Pflicht zur Benachrichtigung des Gerichts.³⁶¹

Der schriftliche Bericht der Revisionsstelle muss bei der eingeschränkten und ordentlichen Revision der Generalversammlung vorgelegt werden, wobei auf die jeweiligen statuarischen und gesetzlichen Fristen zu achten ist. Nur bei der ordentlichen Revision muss zusätzlich die Revisionsstelle in der Generalversammlung anwesend sein. Dies kann allerdings durch einen Beschluss der Generalversammlung unterbleiben.³⁶² Bei freiwilligen Revisionen

³⁵⁸ Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 96

³⁵⁹ Vgl. Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 96

³⁶⁰ Art. 728c OR

³⁶¹ Art. 729c OR

³⁶² Art. 731 OR

wird auf die entsprechenden statuarischen Bestimmungen zur Vorlage des Revisionsberichts verwiesen.³⁶³

Art. 730b Abs. 1 OR regelt die Auskunftspflicht und Vorlagepflicht des Vereinsvorstands gegenüber der Revisionsstelle. Demnach hat der Vorstand der Revisionsstelle alle Unterlagen zu übergeben und Auskünfte zu erteilen, die für die Erfüllung der Revisionsaufgaben notwendig sind. Dazu kann auch eine Vollständigkeitserklärung vom Vereinsvorstand unterzeichnet werden. Art. 730b Abs. 2 OR bestimmt hingegen, dass die Revisionsstelle zur Geheimhaltung der Prüfungsfeststellungen und zur Wahrung der Geschäftsgeheimnisse des Vereines verpflichtet ist.

Die Revisionsstelle unterliegt der Organhaftung gemäß Art. 55 Abs. 3 ZGB durch ihre Stellung als statuarisches Organ des spendensammelnden Vereines. So haftet die Revisionsstelle, wenn dem Verein durch Mängel bei der Prüfung erheblicher Schaden zugefügt wird.³⁶⁴

4.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)

Grundsätzlich gelten für die Prüfung von Swiss GAAP FER 21-Abschlüssen die gesetzlichen Bestimmungen des OR und die Prüfungsbestimmungen der Organisationen, die Swiss GAAP FER vorschreiben. Daher wird auf die entsprechenden Erläuterungen des Kapitels 4.2.1 für die gesetzlichen Regelungen und auf Kapitel 4.2.3 für die prüfungsrelevanten Bestimmungen des ZEWO-Spendengütesiegels verwiesen. Hinsichtlich des Prüfungsumfanges sei an dieser Stelle noch auf die umfassenden Anhangangaben hingewiesen, die Swiss GAAP FER vorschreibt und auf die bei der Prüfung besonderes Augenmerk gelegt werden muss. Zudem unterliegt der Leistungsbericht nach Swiss GAAP FER 21 jedenfalls nicht der Prüfpflicht. Obwohl die Einleitung der Fachempfehlung eine Prüfung und Bestätigung der Rechnungslegungsbestimmungen empfiehlt, ist die Prüfung von qualitativen Informationen aufgrund der Individualität jedes spendensammelnden Vereines für externe Prüfer mit Schwierigkeiten verbunden.³⁶⁵

³⁶³ Vgl. Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 111

³⁶⁴ Vgl. Zöbeli / Exer / Baumann (2010), S. 92

³⁶⁵ Einen Praxisbericht zur Prüfung von Swiss GAAP FER-Abschlüssen im Allgemeinen liefert Keel (2013), S. 648 – 654.

4.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO)

Die Prüfung nach dem ZEWO-Gütesiegel erfolgt im Rahmen eines Erst- bzw. Rezertifizierungsverfahrens. So setzt Art. 2 Ziffer 3 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen fest, dass nur jene Vereine berechtigt sind, das Gütesiegel zu führen, die ein Zertifizierungsgesuch gestellt und von der Stiftung ZEWO die schriftliche Erlaubnis dazu erhalten haben.³⁶⁶ Das Reglement über das Erst- und Rezertifizierungsverfahren gibt genauere Erläuterungen u.a. zum Zweck, Ablauf und Inhalt des Zertifizierungsverfahrens. Zweck des Reglements ist demnach, einerseits das Verfahren verbindlich festzulegen und andererseits die Konsequenzen bei Nichteinhaltung gewisser Bestimmungen zu regeln.³⁶⁷

Das Erstzertifizierungsverfahren gliedert sich in eine Vorprüfung und eine Hauptprüfung. Dabei unterliegt der gesuchstellende spendensammelnde Verein immer einer Vorlage- und Auskunftspflicht aller von der ZEWO verlangten Informationen und Unterlagen. Gegenstand der Vorprüfung ist primär die Gemeinnützigkeit des Vereines. Die Definition der Gemeinnützigkeit findet sich dabei im Reglement über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen.³⁶⁸ Gemeinnützigkeit ist demnach ein Beitrag an die Gesellschaft, „der letztlich allen zu Gute kommt und somit die Verbesserung der allgemeinen Lebensumstände bewirkt.“³⁶⁹ Erfüllt ein spendensammelnder Verein das Kriterium der Gemeinnützigkeit nicht, so kann das Gesuch um Verleihung des ZEWO-Gütesiegels abgelehnt werden. In der Vorprüfung wird des Weiteren in einer ersten Prüfung kontrolliert, ob der Verein die übrigen ZEWO-Standards erfüllt, wobei hier im Falle einer Nichterfüllung eine Nachfrist zur Behebung der Mängel bzw. für eine Stellungnahme erteilt werden kann. Die Vorprüfung wird mit einem schriftlichen Zwischenbericht der Geschäftsstelle der Stiftung ZEWO und mit der Aufforderung zur Zahlung der Bearbeitungsgebühr für das Hauptprüfungsverfahren abgeschlossen. An dieser Stelle ist es dem spendensammelnden Verein noch möglich, das Gesuch um Verleihung zurückzuziehen.³⁷⁰

In der Hauptprüfung unterzieht die Geschäftsstelle der Stiftung ZEWO die Erfüllung der ZEWO-Standards einer genauen Kontrolle, was jedenfalls mit einem Besuch eines Organs der Geschäftsstelle beim ansuchenden spendensammelnden Verein verbunden ist. Zu-

³⁶⁶ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 2

³⁶⁷ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 1

³⁶⁸ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 4

³⁶⁹ *Stiftung ZEWO* (2013), S. 2

³⁷⁰ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 4

dem können Referenzen über den Verein oder Stellungnahmen von Fachleuten eingeholt werden. Wird die Hauptprüfung positiv abgeschlossen (es wurde eine Einhaltung der ZEWO-Standards festgestellt), ist der Verein über einen Zeitraum von fünf Jahren berechtigt, das ZEWO-Gütesiegel zu tragen. In dieser Zeit muss der Verein die geltenden ZEWO-Standards dauernd einhalten und seiner Auskunfts- bzw. Vorlagepflicht nachkommen. Das Reglement über das Erst- und Rezertifizierungsverfahren gewährt überdies eine mit Auflagen verbundene Annahme zur Führung des Gütesiegels. Bestehen rasch behebbare Mängel von untergeordneter Bedeutung, hat der ansuchende Verein innerhalb einer festgesetzten Frist die Auflagen zu erfüllen, wobei er in dieser Zeit schon berechtigt ist, das Gütesiegel zu führen. Werden die Mängel innerhalb der Frist nicht behoben, kann dem Verein das Gütesiegel wieder entzogen werden. Gründe für den Entzug können zudem vorliegen, wenn der spendensammelnde Verein wiederholt oder schwer gegen die Bestimmungen und Reglements der ZEWO verstößt, oder den Mitwirkungspflichten (Auskunfts- und Vorlagepflicht) nicht entsprechend nachkommt.³⁷¹

Das Rezertifizierungsverfahren gilt für jene spendensammelnden Vereine, die das Recht zur Führung des ZEWO-Gütesiegels erneuern wollen. Im fünften Lizenzjahr erfolgt somit eine erneute Prüfung über die Konformität mit den Regelungen der Stiftung ZEWO. Die Schwerpunkte liegen auf der Prüfung des Gemeinnützigkeitsstatus und der in der Lizenzperiode stattgefundenen organisationalen Veränderungen anhand der durch die Geschäftsstelle der Stiftung ZEWO angeforderten Unterlagen und Informationen. Auch erfolgt hier ein Besuch des Vereines durch einen Mitarbeiter der ZEWO-Geschäftsstelle. Die Regelungen zur Erteilung des Rechts zum Führen des ZEWO-Gütesiegels beim Erstzertifizierungsverfahren gelten gleichermaßen für das Rezertifizierungsverfahren.³⁷²

Grundsätzlich ist somit immer die Einhaltung der Bestimmungen und Reglements der Stiftung ZEWO der Prüfungsgegenstand der ZEWO-Gütesiegelprüfung. Darunter fällt im Zusammenhang mit der Prüfung der Finanzberichterstattung die jährliche Übermittlung des Jahresberichts, der revidierten Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER und des Revisorenberichts an die Stiftung ZEWO.³⁷³ Festgesetzt in Art. 12 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen unterliegen die Buchführung und die Jahresrechnung (Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang) von spendensammelnden Vereinen, die eine Verleihung des Gütesiegels anstreben, einer Prüfpflicht. Die Prüfung muss innerhalb

³⁷¹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 5 f.

³⁷² Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 6 f.

³⁷³ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2008b), S. 5

von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres durch eine Revisionsstelle oder mindestens zwei Rechnungsprüfer stattfinden. Die Person des Prüfers muss dabei vom leitenden Organ und von der Geschäftsführung des Vereines vollkommen unabhängig und fachlich in der Lage sein, die Prüfung durchzuführen. Die Amtsdauer beträgt vier Jahre, wobei danach eine Wiederwahl möglich ist.³⁷⁴ Die Prüfungsbestimmungen wurden von der Stiftung ZEWO in dem Reglement über die Anforderungen an die Revision von Organisationen mit ZEWO-Gütesiegel festgelegt. Diese wurden auf Basis von den gesetzlichen Vorgaben und den Standards der Schweizer Treuhand-Kammer erstellt und gelten nur für Träger des ZEWO-Gütesiegels. Zweck des Reglements ist die Gewährleistung einer adäquaten Prüfung und Erleichterung der Prüfung für die Revisionsstelle. Das Prüfungsziel ist laut dem Reglement die Prüfung und Beurteilung, ob die Jahresrechnung wesentliche Fehlaussagen enthält und den gesetzlichen Regelungen, den Swiss GAAP FER und den Statuten des Vereines entspricht. Insbesondere muss auch geprüft und bestätigt werden, dass gewisse Bestimmungen der Stiftung ZEWO eingehalten werden (siehe unten).³⁷⁵

Vereine unterliegen abhängig von ihrer Größe per Gesetz unterschiedlichen Revisionsarten. So muss sich ein großer Verein einer ordentlichen Revision unterziehen, wobei dieser als groß gilt, wenn er zwei der drei folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten hat: Bilanzsumme i.H.v. 10 Mio. CHF, Umsatzerlöse i.H.v. 20 Mio. CHF oder/und 50 Vollzeitäquivalente im Jahresdurchschnitt.³⁷⁶ Als Prüfer sind für eine ordentliche Revision nur vom Revisionsaufsichtsgesetz zugelassene Prüfer zugelassen, wobei diese den Unabhängigkeitsbestimmungen des Art. 728 OR entsprechen müssen. Im Zuge einer ordentlichen Revision prüft die Revisionsstelle sowohl die Rechnungslegung, als auch das Vorhandensein eines Internen Kontrollsystems (IKS) zur Erstellung der Jahresrechnung. Zudem müssen die Schweizer Prüfungsstandards der Schweizer Treuhand-Kammer eingehalten werden. Nach Durchführung der Prüfung kann ein Urteil im hohen Maße darüber abgegeben, ob die entsprechenden Bestimmungen eingehalten wurden und die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält.³⁷⁷

Unterschreitet ein Verein die obigen Kriterien, so gilt er als kleiner Verein. Diese müssen gemäß dem Reglement der Stiftung ZEWO entweder eine eingeschränkte Revision, oder eine Review durchführen lassen. Nachdem kleine Vereine gesetzlich nicht zur einge-

³⁷⁴ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2013), S. 6

³⁷⁵ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 2

³⁷⁶ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 5

³⁷⁷ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 2 f.

schränkten Revision verpflichtet sind, kann diese nur bei Vorhandensein einer entsprechenden Bestimmung in den Statuten des spendensammelnden Vereines bzw. freiwillig durchgeführt werden.³⁷⁸ Bei einer eingeschränkten Revision kann lediglich eine negative Bestätigung darüber abgegeben werden, dass die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält und die Rechnungslegungsnormen eingehalten wurden. Durchgeführt werden darf eine eingeschränkte Revision nur von einem zugelassenen Revisor oder einem laut Revisionsaufsichtsgesetz zugelassenen Revisionsexperten. Beide müssen dem Art. 728 OR entsprechend unabhängig sein. Die Prüfung erfolgt auf Basis des Standards zur Eingeschränkten Revision der Schweizer Treuhand-Kammer und des Schweizer Treuhand-Verbandes.³⁷⁹

Eine Review muss jedenfalls bei Fehlen einer gesetzlichen Revisionspflicht laut der Stiftung ZEWO durchgeführt werden. Wie auch bei der eingeschränkten Revision, kann eine prüferische Durchsicht (Review) nur negativ und in geringem Grad zusichern, dass die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält und die Rechnungslegungsnormen eingehalten wurden. Als Prüfer sind sowohl ein zugelassener Revisor, als auch ein laut Revisionsaufsichtsgesetz zugelassener Revisionsexperte möglich, wobei beide ebenfalls laut Art. 729 OR unabhängig sein müssen. Bei der Prüfung muss der Schweizer Prüfungsstandard 910 zur „Review von Abschlüssen“ der Schweizer Treuhand-Kammer beachtet werden.³⁸⁰ Für ganz kleine Vereine gilt hinsichtlich der Prüferanforderungen eine Erleichterung. So können Vereine, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren zwei der folgenden drei Kriterien nicht überschreiten, die Review auch von einem nicht eingetragenen Revisor durchführen lassen: Bilanzsumme i.H.v. 2 Mio. CHF, Umsatzerlöse i.H.v. 1 Mio. CHF und/oder 10 Vollzeitäquivalente im Jahresdurchschnitt.³⁸¹ Allerdings muss der Revisor die Voraussetzungen des Art. 5 des Revisionsaufsichtsgesetzes einhalten (objektive Beurteilungskraft, fach einschlägige abgeschlossene Ausbildung, Fachpraxis von einem Jahr) oder über vergleichbare, in Theorie oder Praxis erlernte Fähigkeiten verfügen. Ebenso muss dieser die Unabhängigkeitsbestimmungen des Art. 729 OR einhalten.³⁸²

Das Reglement zu den Anforderungen an die Revision von Organisationen mit ZEWO-Gütesiegel schreibt kleinen Vereinen anstatt einer prüferischen Durchsicht (Review) eine Freiwillige Revision nach Schweizer Prüfungsstandards vor.³⁸³ Der Verein kann diese

³⁷⁸ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 5

³⁷⁹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 3

³⁸⁰ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 3 f.

³⁸¹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 5

³⁸² Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 4

³⁸³ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 5

Optionen wählen, wenn er zwar nicht gesetzlich verpflichtet ist, sich prüfen zu lassen, dieser allerdings eine positive Bestätigung der Rechnungslegungsnormen erwirken will. Die Prüfung ist somit ausführlicher, allerdings erfolgt keine Prüfung des IKS. Die freiwillige Prüfung nach den Schweizer Prüfungsstandards kann nur von unabhängigen, zugelassenen Revisoren oder von unabhängigen und gemäß dem Revisionsaufsichtsgesetz zugelassenen Revisionsexperten durchgeführt werden. Es müssen dabei die Schweizer Prüfungsstandards bei der Prüfung herangezogen werden und die Berichterstattung hat dem Prüfungsstandard 700 zum „Bericht des Abschlussprüfers“ zu entsprechen.³⁸⁴

Wie schon zuvor beschrieben, erfolgt im Zuge der Revision bzw. des Review ebenso eine Prüfung gewisser Bestimmungen, dessen Einhaltung die Stiftung ZEWO zur Erlangung des Gütesiegels verlangt. Diese Prüfung ist unabhängig von der Revisionsart. Als ersten und im Rahmen dieser Arbeit wichtigsten Punkt führt das Reglement über die Anforderungen an die Revision von Organisationen mit ZEWO-Gütesiegel die Prüfung der Verwendung der Spendenmittel hinsichtlich ihrer Zweckbestimmung den Sammlungsaufrufen entsprechend an. Dies entspricht den Bestimmungen in Art. 2 Z. 2 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen und Art. 3 Z. 1 des Reglements über die Sammlungstätigkeit für gemeinnützige Zwecke.³⁸⁵ Maßstab zur Beurteilung des zweckentsprechenden Mitteleinsatzes ist, wie auch schon in Kapitel 2.2 ausführlich erläutert, der Anteil des administrativen Aufwands des spendensammelnden Vereines. Der Wichtigkeit dieser Kennzahl im Zusammenhang mit den Spenderbedürfnissen bewusst, hat die Stiftung ZEWO das Reglement über die Beurteilung des administrativen Aufwandes von Organisationen mit ZEWO-Gütesiegel veröffentlicht, das den Prüfern im Rahmen des Erst- und Rezertifizierungsverfahrens als Leitfaden zur Berechnung des administrativen Aufwands dienen soll. Das Reglement schreibt für die ZEWO-Gütesiegelprüfung die Berechnung des administrativen Aufwandes gemäß ZEWO-Methodik vor. Diese Methodik baut auf folgenden drei Kennzahlen inkl. deren Beurteilung auf, wobei Vergleichswerte aus Kostenstudien der Stiftung ZEWO entnommen werden, die auf Grenzwerten von Aufwandsgruppen (Projekte, Mittelbeschaffung, Administration) abstellen:

- Anteil des gesamten administrativen Aufwands am Gesamtaufwand: Dieser wird anhand von Gruppengrenzwerten in den Kategorien Tätigkeitsbereich,

³⁸⁴ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 3

³⁸⁵ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012a), S. 3

Größe, Struktur und Anteil der öffentlichen Beiträge an den Gesamteinnahmen verglichen und beurteilt.

- Anteil des Aufwandes für Mittelbeschaffung am Gesamtaufwand: Hier erfolgt der Vergleich und die Beurteilung ebenfalls anhand von Gruppengrenzwerten in den Kategorien Tätigkeitsbereich, Größe, Struktur und Anteil der öffentlichen Beiträge an den Gesamteinnahmen.
- Anteil des übrigen administrativen Aufwands am Gesamtaufwand: Dieser wird anhand von Gruppengrenzwerten in den Kategorien Tätigkeitsbereich, Größe und Struktur des Vereins beurteilt.³⁸⁶

Überschreitet der Verein drei bzw. vier der Grenzwerte, wird die Kennzahl als zu hoch beurteilt. Nur durch Angabe von nachvollziehbaren Gründen und Darstellung des entsprechenden Sachverhalts in der Jahresrechnung kann die Höhe der Kennzahl hingenommen werden. Zudem wird im Zuge bzw. nach Beendigung des Erst- und Rezertifizierungsverfahrens dem spendensammelnden Verein ein Feedback darüber gegeben, wie er im Vergleich zu den Organisationen der Kostenstudien steht.³⁸⁷

Eine detaillierte Erläuterung zur Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands ist in der gleichnamigen Broschüre der Stiftung ZEWO zu finden. Darin ist neben terminologischen Klarstellungen und grundlegenden Definitionen auch ein Abgrenzungsleitfaden zu einzelnen Aufwandspositionen zu finden.³⁸⁸

Zusätzlich zur Prüfung der Verwendung der Spendenmittel müssen folgende weitere Voraussetzungen erfüllt werden, um den Bestimmungen der Stiftung ZEWO gerecht zu werden und somit das ZEWO-Gütesiegel zu erlangen. Hinsichtlich der Entschädigungen an das leitende Organ müssen die Bestimmungen des Art. 6 Z. 1 und 2 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen eingehalten werden. So arbeitet etwa das leitende Organ bis zu 100 Stunden ehrenamtlich; erst danach ist die Bezahlung einer Aufwandsentschädigung möglich. Entschädigungen müssen allerdings angemessen, d.h. orts- und marktüblich sein. Zudem muss auf allen Organisationsstufen eine kollektive Zeichnungsberechtigung gelten. Das Reglement sieht außerdem vor, dass die in der Schweiz gesammelten Spenden auch nur in Projekte fließen dürfen, die von der Schweiz aus geplant, kontrolliert und evaluiert werden. Werden Spendenmittel einem internationalen Netzwerk zur Verfügung

³⁸⁶ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012b), S. 1

³⁸⁷ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2012b), S. 1

³⁸⁸ Siehe *Stiftung ZEWO* (2011)

gestellt, muss gewährleistet sein, dass diese nachweislich zweckentsprechend verwendet werden. Ein Sondervorschrift ist zudem die Bestimmung zur Konsolidierung bzw. die Prüfung der Konsolidierungspflicht, im Falle einer gesamtschweizerischen Organisation rechtlich selbständiger kantonaler oder regionaler Organisationen. Dabei müssen die von der Stiftung ZEWÖ veröffentlichten Erläuterungen zur Konsolidierung beachtet werden.³⁸⁹

Das leitende Organ des Vereines ist für die Einhaltung der oben genannten Bestimmungen verantwortlich, wobei eine entsprechende Prüfung durch die Revisionsstelle erfolgt. Diese bestätigt sodann im Falle der Übereinstimmung positiv die Einhaltung.³⁹⁰

4.3 Beurteilung der Prüfungsvorschriften für Vereine

Wie in Kapitel 2.2.2 festgestellt, ist es notwendig, die Finanzberichte hinsichtlich ihrer Konformität mit den geltenden Bestimmungen von einer unabhängigen, externen Instanz prüfen zu lassen, sodass den Adressaten der Rechnungslegung verlässliche Informationen zur Verfügung gestellt werden können. Diesen Anforderungen kommen im Grunde sowohl die gesetzlichen Bestimmungen, Fachempfehlungen und die Spendengütesiegel in Österreich und in der Schweiz nach. Nur in der Schweiz besteht für spendensammelnde Vereine, die nicht die entsprechenden Größenkriterien erfüllen, ein Wahlrecht zur Revision des Finanzberichts. Wie allerdings die Praxis zeigt, führen immer mehr spendensammelnde Vereine auf freiwilliger bzw. auf statuarischer Basis jährlich eine eingeschränkte Revision durch.³⁹¹

Sowohl in Österreich, als auch in der Schweiz ist es möglich, die Prüfung kleiner spendensammelnder Vereine auch von Vereinsmitgliedern durchführen zu lassen. Dies entspricht einerseits dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit, da die Kosten einer umfassenden Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer (etwa wie jene, die Kapitalgesellschaften durchführen lassen müssen) nicht in Relation mit der geringen Komplexität eines kleinen spendensammelnden Vereines stünden. Andererseits könnte es bei den internen Prüfern meist an der erforderlichen Distanz und Neutralität zum Vorstand und zum Verein selbst fehlen. Dem kann entgegen gehalten werden, dass etwa die österreichischen Bestimmungen ohnehin keine Prüferrotation vorsehen, wie es die schweizerischen gesetzlichen Regelungen für große spendensammelnde Vereine, die eine ordentliche Revision durchführen lassen müssen, explizit festlegen. So ist es auch bei mittleren und großen österreichischen spendensammelnden Vereinen

³⁸⁹ Vgl. *Stiftung ZEWÖ* (2012a), S. 6

³⁹⁰ Vgl. *Stiftung ZEWÖ* (2012a), S. 6

³⁹¹ Vgl. *Meyer et al.* (2011), S. 113

und bei schweizerischen spendensammelnden Vereinen, die eine eingeschränkte oder freiwillige Prüfung durchführen, möglich, dass es – unabhängig von den Bestimmungen des § 271 UGB zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit der Abschlussprüfer – an der notwendigen Distanz und Neutralität bei der Prüfung der Finanzberichterstattung des Vereines mangelt.

Nun ist offen, wer in den erläuterten Konzepten als Adressat der Prüfungsberichte gilt. So formuliert *Löwe*, „... dass Rechnungslegung ihren Informationszweck nur verfolgen kann, wenn sie zugänglich ist ...“.³⁹² Es muss daher geklärt werden, wie die Verfügbarkeit ausgestaltet ist und wem infolge die Informationen im Prüfbericht zur Verfügung stehen. In beiden vorgestellten gesetzlichen Konzepten werden sowohl die Vorstands- und Aufsichtsorgane des spendensammelnden Vereines, als auch die Generalversammlung genannt. Eine Veröffentlichung der geprüften Finanzberichte in einem öffentlichen Register, wie es die österreichischen gesetzlichen Regelungen für Kapitalgesellschaften mit der Einreichung im Firmenbuch vorsehen, ist nicht vorgeschrieben. Anders als bei Kapitalgesellschaften, bei denen der Bestätigungsvermerk der Öffentlichkeit i.w.S. eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Finanzberichterstattung signalisieren soll, setzen die gesetzlichen Regelungen keine Publizität des Bestätigungsvermerks fest. Da etwa das VerG 2002 nicht auf § 277 Abs. 1 hinweist, muss die Zweckhaftigkeit des Bestätigungsvermerks für große spendensammelnde Vereine, der mit einer umfassenden Prüfung des Vereines einhergeht, und in Anbetracht der fehlenden weitgehenden Publizität in Frage gestellt werden.³⁹³

Wurde das in Österreich mit dem VerG 2002 geschaffene Vereinsregister noch für seine verbesserte Transparenz und Publizität gelobt, entspricht dieses bis heute noch lange nicht dem Umfang an Informationen, die im Firmenbuch bekannt gemacht werden müssen und daher öffentlich zugänglich sind.³⁹⁴ Spender haben folglich keine rechtliche Grundlage zur Einsicht in die Prüfberichte oder/und in die geprüften Finanzberichte. Auch wird ihnen, wenn nicht auf freiwilliger Basis, das Ergebnis der Prüfung nicht bekannt gemacht.

Im Gegensatz zu den gesetzlichen Regelungen gehen die Spendengütesiegel sowohl in Österreich, als auch in der Schweiz auf die Informationsbedürfnisse der Spender hinsichtlich eines von unabhängigen Dritten geprüften Finanzberichts ein. So müssen spendensammelnde Vereine, die das OSGS oder das ZEWÖ-Spendengütesiegel tragen, die Finanzberichte den Spendern offenlegen. Da den Spendern auch die Normen zur Rechnungslegung und Prüfung

³⁹² *Löwe* (2003), S. 300

³⁹³ Vgl. *Lansky et al.* (2011), Rz. 928

³⁹⁴ Vgl. *Krejci* (2003), S. 715

zum Erhalt der Spendengütesiegel auf den Homepages der jeweiligen Institutionen zugänglich ist, können die Spender die Kriterien zur Vergabe des Spendengütesiegels leicht nachvollziehen.

Zudem legen sowohl das ZEWO-Spendengütesiegel und das OSGS einen Schwerpunkt auf die Prüfung der Kosten eines spendensammelnden Vereines. Anhand der von der Stiftung ZEWO veröffentlichten „Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands“ einerseits sowie andererseits mit dem von der Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegeben Prüferleitfaden „Empfehlung für die Zuordnung und Darstellung von Ausgaben im Rahmen der Spendengütesiegelprüfung“ können etwa der administrative Aufwand und der Aufwand für die Mittelbeschaffung eines spendensammelnden Vereines auf seine Angemessenheit hin analysiert werden. Dies kann die von Spendern verlangten Informationen zur Beurteilung der in Kapitel 2.2.2 erläuterten Effizienz der Ressourcenverteilung eines spendensammelnden Vereines liefern.

Kritisch zu betrachten ist noch die fehlende Prüfpflicht des Leistungsberichts nach Swiss GAAP FER 21. Grundsätzlich als Vorreitermodell in der Finanzberichterstattung von Vereinen i.w.S. kann der Leistungsbericht (auch „Erfolgsbericht“) ein geeignetes Instrument zur Darstellung der Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit von spendensammelnden Vereinen sein. Durch die daraus entstehende Transparenz der Vereinstätigkeit insbesondere gegenüber Spendern wird das Vertrauen in diese Vereine gestärkt. Da allerdings der Leistungsbericht nicht der Prüfpflicht unterliegt, besteht die Gefahr, dass dieser nicht die vorgesehenen Informationen enthält – zu Lasten der Aussagekraft des Leistungsberichts. Insbesondere dadurch, dass sich bei vielen Anwendern der Swiss GAAP FER 21 durch das Fehlen eines allgemeingültigen Rasters zur Aufstellung eines Leistungsberichts Schwierigkeiten ergeben, ist eine individuelle Prüfung des Leistungsberichts opportun.

Im Gegensatz dazu wird im Rahmen der OSGS-Prüfung nicht nur der Finanzbericht, sondern auch der gesamte Jahresbericht des spendensammelnden Vereines geprüft. So beinhaltet die Checkliste zur Spendengütesiegelprüfung unter Punkt 2.4. Fragen, ob und inwiefern der Verein seinen Informationspflichten nachkommt. Dabei wird, außer auf den Jahresbericht selbst, auf die Inhalte und Offenlegung des Jahresberichts und den Umfang der Selbstdarstellung eingegangen.

5. Publizitätsvorschriften für Vereine

5.1 Österreich

5.1.1 Gesetzliche Regelungen (VerG 2002)

Generell ist eine Offenlegung der Finanzgebarung von spendensammelnden Vereinen unabhängig von der Vereinsgröße nicht vorgesehen. Umfassende Informationsrechte fallen nur dem Aufsichtsorgan und den Rechnungs- bzw. Abschlussprüfern des Vereines zu. Dennoch trifft das Leitungsorgan des Vereins gegenüber den Mitgliedern eine Berichtspflicht. Mit § 20 regelt das VerG 2002 grundlegend die Informationspflichten des Leitungsorgans. Diese Norm richtet sich allerdings im Grunde an Mitglieder und Funktionäre des Vereines. Diese müssen in der Mitgliederversammlung durch das Leitungsorgan über die Tätigkeit und die finanzielle Gebarung des Vereines informiert werden. Auch können unterjährig mindestens 10% der Mitglieder eine Berichterstattung darüber erwirken. § 21 Abs. 4 VerG 2002 ergänzt, dass das Leitungsorgan die Mitglieder über die geprüfte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. den Jahresabschluss informieren muss. Der Bericht hat dabei nicht unbedingt schriftlich zu erfolgen, bei großen Vereinen bieten sich jedoch zur Veranschaulichung ergänzende schriftliche Unterlagen an. Eine Offenlegung der vom Verein erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. des Jahresabschlusses gegenüber den Mitgliedern ist dabei allerdings nicht zwingend.³⁹⁵

Primäre Adressaten des Prüfberichts selbst sind bei kleinen und mittleren Vereinen das Leitungs- und Aufsichtsorgan. Die Mitglieder werden nur vom Leitungsorgan über die Prüfung des Rechnungs- bzw. Jahresabschlusses informiert. Erfolgt dies in der Mitgliederversammlung, so müssen die Rechnungsprüfer dort miteinbezogen werden.³⁹⁶ Eine Publizität des Prüfberichts ist, soweit nicht statuarisch festgelegt, nicht vorgesehen. *Lansky et al.* gehen von einer außerordentlichen Berichtspflicht an die Vereinsbehörde aus, „wenn eine mit nicht absehbarem Ende nachhaltige Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften festgestellt wird, die auf andere Weise nicht abgestellt werden kann.“³⁹⁷ Grundsätzlich unterliegt allerdings der Bericht der Rechnungsprüfer über die Prüfung von kleinen und mittleren Vereinen keinerlei Publizität nach außen hin.³⁹⁸

³⁹⁵ Vgl. *Gelter* (2006), S. 157

³⁹⁶ Vgl. *Sulz / Oberkleiner* (2002), W 107

³⁹⁷ *Lansky et al.* (2011), Rz. 756

³⁹⁸ Vgl. *Krejci / Bydlinski / Weber-Schallauer* (2009), zu § 21, Rz. 1

Einer Publizitätspflicht im Bezug zur Finanzberichterstattung kommt u.U. nur die Bestimmung des § 22 Abs. 5 VerG 2002 nach. Großen Vereinen kann so im Zuge der Abschlussprüfung eine Publizitätspflicht zukommen. Stellen die Abschlussprüfer Tatsachen fest, die auf eine zukünftige Bestandsgefährdung des Vereines hinweisen, müssen sie dies dem Vereinsregister melden. Daraufhin wird ein entsprechender Hinweis im Vereinsregister ersichtlich gemacht.³⁹⁹ Erst mit Wegfall des bestandsgefährdenden Umstandes und dessen Mitteilung durch den Abschlussprüfer an die Vereinsbehörde wird die Eintragung wieder vollständig gelöscht.⁴⁰⁰ Dies stellt für Spender der Vereine, die gleichzeitig keine Vereinsmitglieder sind, meist die einzige Möglichkeit dar, über die finanzielle Lage des spendensammelnden Vereines zu erfahren, da gegenüber der Öffentlichkeit keine Informationspflicht besteht.⁴⁰¹

5.1.2 Fachempfehlungen

5.1.2.1 KFS/RL 19

Die Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu Fragen der Rechnungslegung von Vereinen beinhaltet keine ausdrücklichen Erläuterungen zu Offenlegungs- bzw. Veröffentlichungsverpflichtungen seitens des Vereines. Lediglich Punkt 2 der Stellungnahme beschäftigt sich damit, für welchen Adressatenkreis eine Mitteilung über eine drohende Nichterfüllung der Verpflichtungen, die vom Abschlussprüfer großer Vereine an die Vereinsbehörde übermittelt werden muss, gedacht ist. Die Stellungnahme beschränkt den Kreis nur auf Gläubiger des Vereines. Dazu gehören Mitarbeiter, die Forderungen gegenüber dem Verein haben.⁴⁰²

5.1.2.2 KFS/PE 22

Publizitätswirkung kommt laut Punkt 70 des Fachgutachtens dem Prüfbericht des Abschlussprüfers lediglich gegenüber dem Leitungsorgan sowie, falls eingerichtet, dem Aufsichtsorgan und den Rechnungsprüfern des Vereines zu. Die Statuten können zudem weitere Personen vorsehen, die den Prüfbericht entweder vom Abschlussprüfer oder vom Leitungsor-

³⁹⁹ ErläutRV 990 BlgNr. 21. GP 37 f.

⁴⁰⁰ Vgl. *Stingl* (2008), S. 124

⁴⁰¹ *Lansky et al.* (2011), Rz. 420

⁴⁰² Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2003), S. 3

gan erhalten müssen. Das Fachgutachten stellt insbesondere fest, dass Personen oder Vereinskongressen, denen keine Organstellung zukommt, der Prüfbericht bzw. der Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung nicht auszufertigen ist. Hinsichtlich der Redepflicht und der Warnpflicht des Abschlussprüfers an die Vereinsbehörde wird im Fachgutachten auf die Stellungnahme KFS/PE 18 zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers hingewiesen. Die Warnpflicht ist dabei an keine formellen Vorschriften gebunden. Der Rechnungsprüfer unterliegt im Gegensatz zum Abschlussprüfer keiner Pflicht zur Verständigung der Vereinsbehörde im Falle des § 22 Abs. 5 VerG 2002. Die Rechnungsprüfer haben allerdings vom Leitungsorgan eine Einberufung der Mitgliederversammlung zu verlangen bzw. selbst eine Mitgliederversammlung einzuberufen, wenn das Leitungsorgan schwerwiegend gegen die Rechnungslegungspflichten verstößt und nicht erwartet werden kann, dass dem Verein in absehbarer Zeit Abhilfe geschaffen wird.⁴⁰³

5.1.3 Spendengütesiegel (OSGS)

Spendensammelnde Vereine, die das OSGS tragen, bekennen sich zu einer Informationspflicht. Spender und die Öffentlichkeit müssen geeignete und verständliche Informationen erhalten, die sie bei der Beurteilung einer Spendenorganisation und bei der Entscheidung für ein Spendenziel unterstützen.⁴⁰⁴ Diesem Ziel kommen Punkt 33.2 und 34 des Kriterienkatalogs des OSGS nach, wobei die vom Verein zugänglich gemachten Informationen ein wahres Bild vom Verein vermitteln müssen und der Verein einem Spender auf Anfrage einen Jahresbericht zur Verfügung stellen muss.⁴⁰⁵ Grundsätzlich hat ein spendensammelnder Verein auf seiner Internetseite zumindest seine Selbstdarstellung und seinen aktuellen Jahresbericht leicht auffindbar zu Verfügung zu stellen.⁴⁰⁶

5.2 Schweiz

5.2.1 Gesetzliche Regelungen (ZGB)

Hinsichtlich der Veröffentlichungspflichten für nicht kaufmännisch geführte schweizerische Vereine, die daher auch nicht zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet sind,

⁴⁰³ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2012a), S. 12

⁴⁰⁴ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 15

⁴⁰⁵ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 21

⁴⁰⁶ Vgl. *Österreichisches Spendengütesiegel* (2012), S. 17

wurden die Regelungen dazu sehr gering gehalten. Laut Art. 65 ZGB kann lediglich die Mitgliederversammlung in ihrer Aufsichtsfunktion jederzeit die Vorlage der Finanzberichte (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Jahresabschluss) – allerdings nicht die Einsicht in die Buchführung – verlangen. Praktisch bedeutet dies eine Vorlage der entsprechenden Unterlagen einmal im Jahr in der Vereinsversammlung. Für Vereine, die das OR bei der Finanzberichterstattung beachten müssen (d.h. jene, die sich in das Handelsregister eintragen lassen müssen) gilt gemäß Art. 958e OR eine Vorlagepflicht in die Geschäfts- und Revisionsberichte, wenn Gläubiger ein schutzwürdiges Interesse nachweisen können. Da allerdings das Gesetz nicht weiter definiert, wer unter den Begriff des schutzwürdigen Interesses fällt, ist für Spender – als Stakeholder von Vereinen i.w.S. – das Recht zur Einsichtnahme in der Praxis kaum durchsetzbar.

Durch die rechtformunabhängig liberal gehaltenen Offenlegungsbestimmungen durch den schweizerischen Gesetzgeber finden sich somit keine konkreten gesetzlichen Offenlegungsbestimmungen im schweizerischen Obligationenrecht für spendensammelnde Vereine. Selbst spendensammelnden Vereine, deren Vermögen einem bestimmten Zweck gewidmet werden soll, werden mangels der fehlenden Bestimmungen zur verpflichtenden Eintragung in das Handelsregister keine publizitätswirksamen Regelungen auferlegt.⁴⁰⁷ *Meyer, Passardi* und *Zöbeli* sprechen sich insofern bei spendensammelnden Vereinen aufgrund der Zweckbestimmung für eine freiwillige Veröffentlichung der Geschäftsberichte aus. In ihrer Studie zur Rechnungslegung sozialer NPO stellen sie fest, dass auch zwei Drittel der untersuchten Institutionen der Veröffentlichung nachkommen.⁴⁰⁸

5.2.2 Fachempfehlung (Swiss GAAP FER 21)

Die Bestimmungen zur Offenlegung ergeben sich aus jenen Konzepten, die Swiss GAAP FER 21 vorschreiben. Explizite Regelungen, die spendensammelnde Vereine einhalten müssten, enthält Swiss GAAP FER 21 nicht. Es sei daher auf die jeweiligen Konzepte verwiesen, die Swiss GAAP FER 21 anwenden.

⁴⁰⁷ Vgl. *Meyer et al.* (2011), S. 26 f.

⁴⁰⁸ Vgl. *Meyer / Passardi / Zöbeli* (2011), S. 700

5.2.3 Spendengütesiegel (ZEWO)

Das Reglement über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen verpflichtet alle ZEWO-Gütesiegelträger zur Einhaltung dessen Bestimmungen. So müssen spendensammelnde Vereine, die mit dem Gütesiegel ausgezeichnet wurden, gemäß Art. 10 des Reglements ebenso das vom Stiftungsrat der Stiftung ZEWO veröffentlichte Reglement über die Sammlungstätigkeit für gemeinnützige Zwecke einhalten. Ziel dieses Reglements ist es, eine enge und langfristige Partnerschaft zwischen den Spendern und dem spendensammelnden Verein herzustellen. Die Vereine müssen dabei die Bestimmungen zur Lauterkeit und Wirtschaftlichkeit ihrer Sammlungstätigkeit beachten und auf den Willen und die Freiheit der Spender eingehen, um das Vertrauen in den Verein zu stärken.⁴⁰⁹

Aus Art. 9 des Reglements über die Sammlungstätigkeit ergibt sich eine Informationspflicht des spendensammelnden Vereines gegenüber Mitgliedern und Spendern. So sind diesen auf Nachfrage Informationen und Unterlagen über den spendensammelnden Verein zur Verfügung zu stellen. Finden Sammlungen in der Öffentlichkeit (z.B. Straßensammlungen) oder an der Haustüre statt, müssen schriftliche Unterlagen ohne Aufforderung vorgezeigt werden, wenn die Spende sofort übergeben wird. Die Unterlagen haben dabei Name, Telefonnummer, Adresse des Vereines und insbesondere den Zweck der Sammlung bzw. Informationen zu dem unterstützten Projekt zu enthalten. Auch die Sammlungsbewilligung und ein Ausweis der sammelnden Person müssen bei derartigen Sammlungen vorgewiesen werden. Wird für das zu unterstützende Projekt mit einem kommerziellen Unternehmen zusammengearbeitet, ist auch hier das Verhältnis offenzulegen.⁴¹⁰

Art. 10 des Reglements über die Sammlungstätigkeit legt fest, dass spendensammelnde Vereine aktive Spender zumindest einmal jährlich über ihre Projekte und Aktivitäten informieren sollen.⁴¹¹ Allerdings wird im Wortlaut nur von einem „Bemühen“ gesprochen, so dass hier nicht von einer Informationspflicht ausgegangen werden kann. Obwohl auch Art. 11 Abs. 3 des Reglements über das ZEWO-Gütesiegel eine grundsätzliche Offenlegung vorschreibt, erläutert dieses nicht konkret, wie sich eine etwaige Offenlegung ausgestaltet. Allerdings wird in der Praxis meist von einer verpflichtenden Veröffentlichung des Jahresberichts ausgegangen.⁴¹²

⁴⁰⁹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2007), S. 1

⁴¹⁰ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2007), S. 4

⁴¹¹ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2007), S. 4

⁴¹² Siehe dazu etwa *Meyer et al.* (2011), S. 80 f.

Im Verhältnis zwischen spendensammelndem Verein und Stiftung ZEWO besteht eine Auskunftspflicht hinsichtlich geplanten, laufenden und durchgeführten Sammlungen. Dies wird in Art. 13 des Reglements über die Sammlungstätigkeit geregelt. Verlangt die Stiftung ZEWO auch eine Einsicht in gewünschte Dokumente, welche die Sammlungen des Vereines betreffen, so hat dies der spendensammelnde Verein zu gewähren.⁴¹³

5.3 Beurteilung der Publizitätsvorschriften für Vereine

Insbesondere die österreichischen und schweizerischen gesetzlichen Regelungen und Fachempfehlungen gehen kaum auf die Publizität von Finanzberichten spendensammelnder Vereine ein bzw. schreiben diese nicht vor. So stellt sich die Frage, warum sich der Gesetzgeber und die Fachexperten hier für eine locker gestaltete Offenlegung entschieden haben. Dazu muss vorerst geklärt werden, aus welchen Gründen sich die – in beiden Ländern – weitaus strengeren Offenlegungspflichten von Kapitalgesellschaften ergeben und warum bzw. ob diese Gründe nicht auch auf spendensammelnde Vereine zutreffen.

Gelter identifiziert drei Gründe für die Notwendigkeit einer Pflichtpublizität von Finanzberichten für Kapitalgesellschaften. Die erste Begründung findet dieser in der Gläubigerschutzfunktion der Offenlegung. Zwar sind Gläubiger, mit großer Verhandlungsmacht (wie etwa Banken) nicht auf eine generelle Offenlegung der Finanzberichte angewiesen, allerdings bleiben die verhandlungsschwachen Gläubiger (z.B. Lieferanten) ohne verfügbare Finanzberichte auch ohne Information über die finanzielle Lage der Kapitalgesellschaft. Dem gegenüber steht jedoch die in Österreich geltende bis zu neunmonatige Frist zur Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch. Fraglich ist insofern, ob der Finanzbericht durch die späte Veröffentlichung dann nicht schon überholt sein und somit kein aktuelles Bild mehr vermitteln könnte.⁴¹⁴

Der zweite Grund für die Pflichtoffenlegung bei Kapitalgesellschaften sind Netzwerkeffekte, die bei Kapitalgesellschaften mit einer großen Zahl an Aktionären auftreten. Einerseits haben einzelne Anleger nicht die Durchsetzungskraft, eine freiwillige Offenlegung zu erwirken. Andererseits würden Kapitalgesellschaften ohnehin bestraft werden, würden sie nicht die notwendigen finanziellen Informationen den Anlegern und potentiellen Anlegern zur Verfügung stellen, damit diese ihre Investitionsentscheidung treffen können. Um nun willkürlich offengelegten Informationen durch die Kapitalgesellschaften entgegen zu treten

⁴¹³ Vgl. *Stiftung ZEWO* (2007), S. 6

⁴¹⁴ Vgl. *Gelter* (2010), S. 475

und somit der Gefahr der zu geringen Informationsbereitstellung entgegen zu wirken, braucht es gesetzliche Regelungen, um einheitliche und vergleichbare Bilanzinformationen zu schaffen.⁴¹⁵

Als dritten Grund nennt *Gelter* das Vorhandensein einer großen Zahl langfristiger Beziehungen. So haben z.B. Arbeitnehmer und Lieferanten ein Interesse am Fortbestehen und Wachsen des Unternehmens. Da in diesem Fall Vertragsgestaltungen schwierig sind, kann der Finanzbericht den Interessierten entsprechende Informationen liefern. Die zeitlich nahe Bereitstellung der Informationen spielt dabei nur eine untergeordnete Bedeutung, da die mittel- und langfristige Entwicklung des Unternehmens im Vordergrund steht.⁴¹⁶

Wie schon u.a. in Kapitel 1.3 dieser Arbeit erläutert, unterscheidet sich grundsätzlich die Kapitalgesellschaft von einem spendensammelnden Verein durch das Fehlen von Eigentümern mit Gewinninteressen. Dennoch steht auch der spendensammelnde Verein vor der Problematik der asymmetrischen Informationsverteilung, in welcher der Verein als Principal vom Spender als Agent beauftragt wird, die Spende effektiv und effizient einzusetzen. Die Beurteilung durch den Spender, ob nun seine Spende zweckentsprechend eingesetzt worden ist, gestaltet sich aber auch hier als schwierig. Unterscheiden sich zudem die Interessen der Vereinsleitung stark von den Interessen der Spender, ist der zweckentsprechende Einsatz der Vereinsmittel dennoch nicht unbedingt gewährleistet. Auf der anderen Seite sinkt durch die fehlende Gewinnausrichtung die Gefahr, dass in Vereinen risikoreiche Entscheidungen durch die Vereinsleitung getroffen werden.

Auch hat der Verein langfristige Beziehungen, sobald sich der Tätigkeitsbereich stark ausgeweitet hat. Insbesondere Arbeitnehmer von spendensammelnden Vereinen erbringen oft zu einem vergleichsweise geringen Entgelt Leistungen. Umso größer ist daher ihr Interesse an einer „charitable governance“ des Vereines.⁴¹⁷

Zusammenfassend unterscheiden sich somit die Gründe für eine Pflichtpublizität von Kapitalgesellschaften nicht grundsätzlich von jenen für spendensammelnde Vereine. Teilweise sind diese durch Kontrollproblematiken sogar stärker ausgeprägt, als bei Kapitalgesellschaften. So ist es zu empfehlen die gesetzlichen Offenlegungspflichten auf für spendensammelnde Vereine auszuweiten. Ausgangspunkt könnten dabei die Größenkriterien der Vereine darstellen, da etwa für kleine spendensammelnde Vereine der Nutzen der Publizität nicht mit den Kosten dazu im Verhältnis stünde. So ließe sich durch die Größenkriterien erkennen, „wie

⁴¹⁵ Vgl. *Gelter* (2010), S. 475

⁴¹⁶ Vgl. *Gelter* (2010), S. 475 f.

⁴¹⁷ Vgl. *Gelter* (2010), S. 477

stark ein Verein in den für eine NPO maßgeblichen Märkten tätig ist, und wie groß das Potential für Kontrollprobleme ist.“⁴¹⁸

Im Vergleich zu den verpflichtenden Regelungen, bei denen spendensammelnde Vereine nicht den Finanzbericht offenlegen müssen, beinhaltet eine Mitgliedschaft beim österreichischen eine Veröffentlichung des Finanzberichts. Obwohl das schweizerische Spendengütesiegel nicht ausdrücklich eine verpflichtende Offenlegung der Finanzberichte regelt, wird in der Praxis von dieser Pflicht ausgegangen.⁴¹⁹ Dadurch wird den in Kapitel 2.2.1 ausführlich erläuterten Informationsinteressen der Spender gegenüber dem spendensammelnde Verein entsprochen, die sich durch die offengelegten Informationen insbesondere ein Bild über die Spendenmittelverwendung machen können und auf deren Grundlage eine Spendenentscheidung getroffen werden kann. Da sich die Spender sowohl über die Normen der Rechnungslegung, als auch über die Prüfung zur Verleihung bzw. Tragen des Spendengütesiegels jederzeit zumindest über den Webauftritt der jeweiligen Spendengütesiegel informieren können, trägt dies auch der Vermittlung bei, dass Spendengütesiegel neutrale, verlässliche und leistungsbezogene Informationen liefern. Dadurch wird insbesondere das Vertrauen der Spender in das Spendengütesiegel gestärkt.

Ob spendensammelnde Vereine mit Spendengütesiegel tatsächlich der Offenlegungspflicht nachkommen, untersuchen zwei Studien jeweils für das OSGS und das ZEWOSpendengütesiegel. In seiner Arbeit untersucht *Grießler*, ob und inwiefern die Vorschriften des OSGS in der Praxis umgesetzt werden. Dabei kommt er im Bezug auf die Veröffentlichungspflicht des Jahresberichts spendensammelnder Vereine zu dem Ergebnis, dass alle Träger des OSGS ihren Jahresbericht auf ihrer Homepage veröffentlichen und somit die Regelungen des Kooperationsvertrages zur Offenlegung eingehalten wurden.⁴²⁰

Auch *Meyer et al.* untersuchen in ihrer Studie zur Rechnungslegung sozialer Nonprofit-Organisationen die Umsetzung der Offenlegungsbestimmungen des ZEWOSpendengütesiegels. Dabei stellen diese fest, dass 71% der untersuchten Institutionen die Jahresrechnung vollständig oder in Auszügen auf ihrer Homepage zur Verfügung stellen; 61% legen sogar den gesamten Geschäftsbericht vollständig vor.⁴²¹

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass insbesondere bei den gesetzlichen Vorschriften zur Offenlegung der Finanzberichte spendensammelnder Vereine Aufholbedarf

⁴¹⁸ Vgl. *Gelter* (2010), S. 477

⁴¹⁹ Siehe dazu die Ausführungen in Kapitel 5.2.3

⁴²⁰ Vgl. *Grießler* (2013), S. 81 f.

⁴²¹ Vgl. *Meyer et al.* (2011), S. 80 f.

besteht. Während in Österreich mit der Novellierung des Vereinsgesetzes im Jahr 2002 große Fortschritte in den Bereichen der Rechnungslegung und Prüfung von spendensammelnden Vereinen gemacht wurden, sind die Offenlegungsbestimmung sowohl in Österreich, als auch in der Schweiz (hier allerdings auch im Bereich der gesetzlichen Rechnungslegung) marginal ausgestaltet. Entscheidet sich somit etwa ein großer Verein, nicht das Spendengütesiegel zu erlangen, besteht für Spender trotz der Bedeutsamkeit des spendensammelnden Vereines aufgrund seiner Größe kein Einsichtsrecht bzw. kann in keiner Weise eine Veröffentlichung des Finanzberichtes erwirkt werden. Fraglich ist zwar, ob dadurch der spendensammelnde Verein Einbußen hinsichtlich seiner Spendeneinnahmen hinnehmen muss, andererseits kann, wie *Gelter* erläuterte, eine Offenlegung gleich in einem gesetzlich vorgeschriebenen Rahmen bestimmt werden, sodass die Normen gleichermaßen für alle Vereine mit bestimmten Größenmerkmalen angewendet werden müssen und somit eine gewisse Vergleichbarkeit gewährleistet werden kann.

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Im Rahmen dieser Arbeit wurden zuerst die Informationsbedürfnisse der Spender an die Finanzberichterstattung von spendensammelnden Vereinen herausgearbeitet und analysiert. Anschließend wurden die bestehenden und praktisch bedeutsamsten Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungskonzepte für spendensammelnde Vereine in Österreich und der Schweiz vorgestellt und anhand der in Kapitel 2.2 erarbeiteten Rahmenbedingungen für eine den Spenderbedürfnissen angepasste Finanzberichterstattung beurteilt. Gesamtheitlich wird noch auf die Frage eingegangen, ob die bestehenden Konzepte der Finanzberichterstattung für spendensammelnde Vereine den Spenderbedürfnissen nachkommen können bzw. wo Aufholbedarf besteht.

Grundsätzlich orientieren sich die Bestimmungen zur Finanzberichterstattung spendensammelnder Vereine in Österreich an die für erwerbswirtschaftliche Unternehmen einzuhaltenden Bestimmungen des UGB. Es besteht kein eigenes Konzept, das speziell auf die Besonderheiten des Wesens des Vereines eingeht. Vielmehr werden die gesetzlichen Bestimmungen des UGB adaptiert und in das VerG 2002 implementiert. Ergänzt werden die gesetzlichen Bestimmungen durch die Fachempfehlungen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die detaillierte Ausführungen zur Finanzberichterstattung von Vereinen geben, um gleichsam einer gewissen Willkür bei der Rechnungs-/Jahresabschlusserstellung entgegen zu wirken und eine Vergleichbarkeit der Finanzberichte von Vereinen zu erhöhen.

Während die österreichischen gesetzlichen Bestimmungen zur Finanzberichterstattung spendensammelnder Vereine noch immer vergleichsweise umfassend sind, sind die Vorschriften des Schweizer Zivilgesetzbuchs dazu sehr knapp gehalten. Die Vorschriften des ZGB enthalten somit selbst keine konkreten Erläuterungen, sondern verweisen für Vereine mit bestimmten Größenmerkmalen auf das OR. Des Weiteren ist kaum praxisbezogene Literatur zur Finanzberichterstattung von Vereinen im Allgemeinen vorhanden, sodass es weder für die Vereinsleitung einfach möglich ist, einen transparenten Rechnungs- bzw. Jahresabschluss zu erstellen, noch für Spender die Normen der Finanzberichterstattung zu erfahren und den Rechnungs- bzw. Jahresabschluss zu beurteilen, wie es in Kapitel 2.2 gefordert wurde.

Umso mehr ist das eigens für schweizerische gemeinnützige und soziale NPO geschaffene Rechnungslegungskonzept Swiss GAAP FER 21 hervorzuheben. Dieses gewinnt durch die verpflichtende Anwendung im Rahmen des ZEWÖ-Spendengütesiegels, des Swiss

NPO-Codes, der SwissFoundations etc. an immer größer werdender Bedeutung. Sind Anwendungsprobleme aufgrund der hohen Komplexität, die tw. auf die Besonderheiten von spendensammelnden Vereinen zurückzuführen ist, derzeit noch vorhanden, könnte die Akzeptanz und Umsetzung gleichermaßen mit den Erwartungshaltungen der Spender, die Finanzberichterstattung nach Swiss GAAP FER 21 aufzustellen, steigen. Zu berücksichtigen ist an dieser Stelle dennoch, dass sich durch die Komplexität der Swiss GAAP FER-Regelungen die Transparenz der Finanzberichterstattung für Spender vermindern kann, da für Spender die Interpretation der Finanzberichterstattung mit übermäßigem Aufwand verbunden ist. Auch stehen die Normen des Rechnungslegungskonzepts nicht kostenlos zur Verfügung, sodass Spender folglich keinen uneingeschränkten Zugriff darauf haben.

Trotz der Anwendungsproblematiken ist allerdings der Informationsgehalt der Finanzberichte, die nach Swiss GAAP FER 21 erstellt wurden, für Spender von spendensammelnden Vereinen positiv hervorzuheben. So sollen die detaillierten Regelungen des Swiss GAAP FER 21 in Österreich Anstoß für ähnliche Überlegung zur Implementierung eines eigenständigen Rechnungslegungskonzepts für spendensammelnde Vereine sein. Zu groß sind bzw. werden die Unterschiede zwischen NPO und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. Nicht zuletzt aufgrund des stetig wachsenden österreichischen NPO-Sektors im Allgemeinen ist zumindest die Auseinandersetzung mit der Frage nach einem eigenen Rechnungslegungskonzept früher oder später unabdingbar.⁴²²

Kurz sei noch auf die Frage der Konzernrechnungslegung für spendensammelnde Vereine hingewiesen. Dieser kommt insofern Bedeutung zu, als dass spendensammelnde Vereine durch Auslagerungen von Tätigkeiten in Tochtergesellschaften das Überschreiten der Schwellenwerte vermeiden können und somit nicht in eine Bilanzierungspflicht fallen. Während die schweizerischen gesetzlichen Regelungen mit der sinngemäßen Anwendung des OR zur Konsolidierung,⁴²³ Swiss GAAP FER 21 mit den Bestimmungen FER 21/10-12 sowie FER 21/45-47 und auch die Stiftung ZEWÖ mit Erläuterungen zur Konsolidierung auf diese Problematik eingegangen sind, sehen die vorgestellten österreichischen Konzepte keine expliziten Regelungen zur Konsolidierung spendensammelnder Vereine vor. Aufgrund der wachsenden Bedeutung von spendensammelnden Vereinen, deren steigender organisationaler Professionalisierung und der damit verbundenen komplexeren Strukturen sowie nicht zuletzt aufgrund der zunehmenden Relevanz wirtschaftlicher Aktivitäten durch diese Organisationen

⁴²² Siehe dazu etwa *Stötzer* (2009), S. 272 – 274 oder *Horak / Baumüller* (2013), S. 325

⁴²³ Vgl. *KPMG AG* (2013), S. 22 – 24

ist eine entsprechende Regelung zur Konsolidierung für spendensammelnde Vereine wünschenswert.⁴²⁴

Auf die Besonderheit der Spendensammlung geht der Kooperationsvertrag über die Vergabe des OSGS mit seinen, wenn auch nur einen groben Rahmen gebenden, Bestimmungen ein. Dabei wird explizit auf Anforderungen, die sich mit den Interessen der Spender decken, geachtet. So müssen spendensammelnde Vereine als Träger des OSGS insbesondere auf eine statutengemäße und widmungsgemäße Verwendung der Spenden achten und die Prinzipien der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit einhalten. Ebenso das Reglement über das ZEWO-Gütesiegel nennt in Art. 2 Abs. 2 den zweckbestimmten, wirksamen und wirtschaftlichen Einsatz der Spendenmittel als Grundvoraussetzung für die Verleihung des Spendengütesiegels. Dies entspricht den in Kapitel 2.2.2 hervorgehobenen grundsätzlichen Ansprüchen der Spender an die Finanzberichterstattung von Vereinen. Zusätzlich wird im Reglement über das ZEWO-Gütesiegel die Veröffentlichung des nach Swiss GAAP FER 21 aufgestellten Finanzberichts gefordert, wobei die Bestimmungen der Swiss GAAP FER 21 zur Rechnungslegung weitaus umfassender sind, als die Bestimmungen zur Rechnungslegung, die im Kooperationsvertrag über die Vergabe des OSGS zu finden sind.

Besonders wichtig ist die Prüfung von spendensammelnden Vereinen durch fachlich befähigte Dritte, die den Spendern eine ordnungsmäßige Finanzberichterstattung durch eine Bestätigung signalisieren können. Für Spender ist insbesondere die Prüfung der statuten- und widmungsgemäßen Mittelverwendung bei den vorgestellten Spendengütesiegeln und der nach dem VerG 2002 vorgesehenen Prüfung von Bedeutung, da dadurch die Ansprüche der Spender zum effizienten Einsatz ihrer Spenden adressiert werden. Zudem ist zu betonen, dass die Bestimmungen der beiden Spendengütesiegeln tw. noch weitergehende Anforderungen an die Prüfung stellen. Im Gegensatz dazu sind im ZGB keine entsprechenden Bestimmungen dazu zu finden. Positiv hervorzuheben sind die bei der Prüfung von spendensammelnden Vereinen bedeutsamen detaillierten Bestimmungen zur Klassifizierung und Darstellung des Aufwands, die Träger des OSGS oder des ZEWO-Spendengütesiegels einhalten müssen. Diese werden im Rahmen der Spendengütesiegelprüfungen anhand der von den Gütesiegel-Organisationen veröffentlichten Anleitungen zur Zuordnung und zum Ausweis der unterschiedlichen Aufwandsarten untersucht. Dadurch können einerseits spendensammelnde Vereine zeigen, dass die zur Verfügung gestellten Mittel effizient eingesetzt worden sind, und andererseits Spender

⁴²⁴ Für eine ausführliche Auseinandersetzung zur Konzernrechnungslegung auch für Vereine siehe *Baumüller* (2012)

die Gewissheit bekommen, dass die geleistete Zuwendung dem beabsichtigten Spendenzweck zugekommen ist. So ist Spendern ersichtlich, wie hoch etwa die Anteile der Aufwendungen für Förderzwecke oder der Verwaltungsaufwendungen im Verhältnis zum Gesamtaufwand in spendensammelnden Vereinen sind.

Wie schon in Kapitel 2.2 erläutert, ist eine transparente Rechnungslegung und Prüfung erst sinnvoll, wenn Spendern die geprüfte Finanzberichterstattung öffentlich zur Verfügung gestellt wird. In spendensammelnden Vereinen prägen sich die Kontrollprobleme stark aus, da Spender in den vorgestellten gesetzlichen Konzepten sowie bei den Fachempfehlungen kaum bis kein Einsichtsrecht in die Finanzberichte haben. Da spendensammelnde Vereine wesentlich von Spenden abhängig sind, kann nur durch erhöhte Transparenz den Spendern signalisiert werden, dass der Verein ordnungsgemäß mit den Spenden umgeht. Diese Funktion übernehmen derzeit lediglich die vorgestellten Spendengütesiegel, da hier den Spendern alle für Vereine einzuhaltenden Normen zur Rechnungslegung und Prüfung offengelegt sind und der Finanzbericht selbst zudem veröffentlicht werden muss bzw. bei dem ZEWO-Gütesiegel die Pflicht zur Veröffentlichung aus den Bestimmungen des Reglements zumindest abgeleitet werden kann. So scheitert das Bestreben nach mehr Transparenz derzeit weitgehend an den mangelnden gesetzlichen Offenlegungsbestimmungen.

Als Folge der Veröffentlichung des Finanzberichts im Rahmen des Kooperationsvertrages über die Vergabe des österreichischen Spendengütesiegels und des Reglements über das ZEWO-Gütesiegels haben Spender einerseits die Möglichkeit selbst zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des Gütesiegels eingehalten wurden. Andererseits können sie schon alleine durch das Führen des OSGS oder des ZEWO-Gütesiegels bzw. durch den Entzug des Spendengütesiegels durch die Gütesiegel-Organisationen bzw. i.e.S. durch den Prüfer selbst erkennen, ob die Bestimmungen der Spendengütesiegel eingehalten wurden und können aufgrund dessen eine Spendenentscheidung treffen.

Basierend auf den Ergebnissen dieser Arbeit wurde insgesamt gezeigt, dass die gegenwärtigen Regelungen zur Finanzberichterstattung von spendensammelnden Vereinen in Österreich noch unzureichend sind. Insofern ist anzudenken, ein Rechnungslegungskonzept für spendensammelnde Vereine in Anlehnung an die schweizerische Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 zu schaffen, das auf die Besonderheiten dieser Organisationen eingeht und infolge den Anforderungen der Spender weitgehend nachkommt. Zudem ist anzumerken, dass bei den schweizerischen gesetzlichen Bestimmungen zur Finanzberichterstattung von Vereinen im Allgemeinen Aufholbedarf besteht, da diese die Größe und insbesondere die

steigende Komplexität des schweizerischen NPO-Sektors gegenwärtig nicht widerspiegeln. Trotz der Ausrichtung der Bestimmungen des Kooperationsvertrages über die Vergabe des OSGS insbesondere auf spendensammelnde Vereine, fehlt auch für diese derzeit ein spezifisches und umfassendes Rechnungslegungskonzept, das die Träger des OSGS einhalten müssen, wie etwa das Reglement über das ZEWO-Gütesiegel mit der verpflichtenden Anwendung des Swiss GAAP FER 21 für Träger des ZEWO-Spendengütesiegels vorsieht.

Aufgrund des steigenden Wettbewerbs unter spendensammelnden Vereinen am Spendenmarkt müssen die Organisationen den Erwartungshaltungen der Spender gerecht werden, um langfristig am Spendenmarkt bestehen zu können. Zum Zwecke der Ressourcengewinnung und -sicherung muss es somit im Interesse des spendensammelnden Vereines sein, den Finanzbericht möglichst transparent zu gestalten.

Literaturverzeichnis

Anthony, Robert N. (1980): Making Sense of Nonbusiness Accounting, in: Harvard Business Review, Vol. 58 (1980), S. 83 – 93

Anthony, Robert N. (1983): Tell it like it was: A conceptual framework for financial accounting, Homewood 1983

Anzinger, Gudrun (2007): Rechnungswesen im Verein, in: Handbuch Vereinsmanagement, hrsg. von *Riedl*, René / *Grünberger*, Herbert, 2. Aufl., Wien 2007, S. 174 – 199

Arbeitsgruppe Spendengütesiegel (2010): Checkliste OSGS-Prüfung (Österreichisches Spendengütesiegel), Checkliste zu Kooperationsvertrag 2005 in der Fassung der Evaluierung 2009, gültig ab 01.07.2010

Arbeitsgruppe Spendengütesiegel (2011): Empfehlungen für die Zuordnung und Darstellung von Ausgaben im Rahmen der Spendengütesiegelprüfung. Abrufbar unter: <http://www.osgs.at/sites/default/files/downloads/Prüferleitfaden.pdf>, zuletzt geprüft am 26. November 2013

Barber, William R. / *Roberts*, Andrea A. / *Visvanathan*, Gnanakumar (2001): Charitable Organizations' Strategies and Program-Spending Ratios, in: Accounting Horizons, Vol. 15 (2001), S. 329 – 343

Baumüller, Josef (2012): Konzernrechnungslegung auch für Vereine?, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 22. Jg. (2012), S.43 – 48

BDO AG (2012): Neuerungen in der Rechnungsprüfung. Abrufbar unter: http://www.bdo.ch/media/filer_public/2013/02/07/npo_letter_1_2012_01.pdf, zuletzt geprüft am 08. Februar 2014

Bekkers, René / Wiepking, Pamala (2010): A Literature Review of Empirical Studies of Philanthropy: Eight Mechanisms That Drive Charitable Giving, in: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol. 40 (2011), S. 924 – 973

Bennett, Roger (2002): Factors underlying the inclination to donate to particular types of charity, in: International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing, Vol. 8 (2003), S. 12 – 29

Brändle, Claus / Rein, Stefan (2011): Das österreichische Vereinsrecht, 4. Aufl., Wien 2011

Busse, Jan S. / Wellbrock, Jens M. (2008): Die Rechnungslegung als Informationsinstrument spendensammelnder Organisationen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 31. Jg. (2008), S. 174 – 183

Eberle, Reto / Müller, Kaspar (2011): Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Zürich 2011

Eckel, Catherine C. / Grossman, Philip J. (1996): Altruism in Anonymous Dictator Games, in: Games and Economic Behavior, Vol. 16 (1996), S. 181 – 191

Frumkin, Peter / Kim, Mark T. (2001): Strategic Positioning and the Financing of Nonprofit Organizations: Is Efficiency Rewarded in the Contributions Marketplace?, in: Public Administration Review, Vol. 61 (2001), S. 266 – 275

Gelter, Martin (2006): Rechnungslegung bei Non-Profit-Organisationen, in: Das Recht der Non-Profit-Organisationen, hrsg. von der Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Wien 2006, S. 141 – 177

Gelter, Martin (2010): Corporate Governance und Charitable Governance: Publizitätszwecke in Kapitalgesellschaften und Vereinen, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), S.474 – 477

Gelter, Martin / Nowotny, Florian (1999): Rechnungslegung für Spenden, Die Bedeutung der zivilrechtlichen Einordnung des Spendenvorganges, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 74. Jg. (1999), S. 1283 – 1290

Gordon, Teresa / Khumarwala, Saleha B. (1999): The Demand for Nonprofit Financial Statements: A Model of Individual Giving, in: Journal of Accounting Literature, Vol. 18 (1999), S. 31 – 56

Greenlee, Janet S. / Trussel, John (2000): Predicting Financial Vulnerability in Charitable Organizations, in: Nonprofit Management & Leadership, Vol. 11 (2000), S. 199 – 210

Grießler, Harald (2013): Die Finanzberichterstattung von spendensammelnden NPOs in Österreich, Masterarbeit, Eisenstadt 2013

Höhne, Thomas / Jöchl, Gerhard / Lummerstorfer, Andreas (2013): Das Recht der Vereine, Privatrecht, Öffentliches Recht, Steuerrecht, 4. Aufl., Wien 2013

Horak, Christian / Baumüller, Josef (2013): Controlling und Rechnungswesen in NPOs, in: Handbuch der Nonprofit-Organisation - Strukturen und Management, hrsg. von Simsa, Ruth / Meyer, Michael / Badelt, Christoph, 5. Aufl., Stuttgart 2013, S. 313 – 334

Jacobs, Fred A. / Marudas, Nicholas P. (2009): The Combined Effect of Donation Price and Administrative Inefficiency on Donations to US Nonprofit Organizations, in: Financial Accountability & Management, Vol. 25 (2009), S. 33 – 53

Jegers, Marc (2008): Managerial Economics of Non-Profit Organizations, London / New York 2008

Jensen, Michael C. / Meckling, William H. (1976): Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, in: Journal of Financial Economics, Vol. 3 (1976), S. 305 – 360

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2003): Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu verschiedenen Fragen zur Rechnungslegung der Vereine (KFS/RL 19). Abrufbar unter: http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS_RL19_12072012_RF3.pdf, zuletzt geprüft am 25. August 2013

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2012a): Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Prüfung von Vereinen (KFS/PE 22). Abrufbar unter: http://www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS_PE_22_FG_Pruefung_Vereinen_09_07_2012_RF.pdf, zuletzt geprüft am 11. Dezember 2013

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2012b): Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Durchführung von Prüfungen nach dem Kooperationsvertrag über die Vergabe eines Spendengütesiegels für Spenden sammelnde Non-Profit-Organisationen (KFS/PE 23). Abrufbar unter: http://www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS_PE_23_Spendenguetesiegelpruefung_RF.pdf, zuletzt geprüft am 11. Dezember 2013

Keel, Thomas (2013): Prüfung von Swiss-GAAP-Fer-Abschlüssen, Ein Praxisbericht, in: *Der Schweizer Treuhänder*, 87. Jg. (2013), S. 648 – 654

KPMG AG (2013): Das neue Rechnungslegungsrecht, Strukturierte Darstellung und Erläuterung der bedeutsamsten Neuerungen. Abrufbar unter: <http://www.kpmg.com/CH/de/Library/Articles-Publications/Documents/Audit/pub-20130327-rechnungslegungsgesetz-de.pdf>, zuletzt geprüft am 03. Jänner 2014

Krejci, Heinz (2003): Zum Mitglieder- und Gläubigerschutz nach dem VerG 2002, in: *Juristische Blätter*, 125. Jg. (2003), S. 713 – 724

Krejci, Heinz / Bydlinski, Sonja / Weber-Schallauer, Ulrich (2009): Vereinsgesetz 2002, *Kurzkommentar*, 2. Aufl., Wien 2009

Krishnan, Ranjani / Yetman, Michelle H. / Yetman, Robert J. (2006): Expense Misreporting in Nonprofit Organizations, in: The Accounting Review, Vol. 81 (2006), S. 399 – 420

Lansky, Gabriel / Matznetter, Christoph / Pätzold, Dörk / Steinwandtner, Marlis / Thunshirn, Roman (2011): Rechnungslegung der Vereine, Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebarung und Prüfung, 3. Aufl., Wien 2011

Littich, Edith (2007): Finanzierung von NPOs, in: Handbuch der Nonprofit-Organisation – Strukturen und Management, hrsg. von Simsa, Ruth / Meyer, Michael / Baddelt, Christoph, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S.322 – 339

Löwe, Marion (2003): Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin 2003

Mautz, Robert K. (1994): Financial Reporting for Nonprofit-Organizations: A Fresh Look by Robert K. Mautz, New York 1994

Meyer, Beatrice / Bergmann, Andreas / Passardi, Marco / Zöbeli, Daniel (2011): Rechnungslegung sozialer Nonprofit-Organisationen, Grundlagen, Untersuchungsergebnisse, Empfehlungen, Zürich / Basel / Genf 2011

Meyer, Beatrice / Passardi, Marco / Zöbeli, Daniel (2011): Studie zur Rechnungslegung und Revision von sozialen Nonprofit-Organisationen, Gesetzliche Grundlagen und Rechnungslegungsnormen, in: Der Schweizer Treuhänder, 85. Jg. (2011), S.698 – 702

Meyer, Michael / Leitner, Johannes (2006): Keine Gewinne, keine ökonomische Relevanz? Über die wirtschaftliche Bedeutung von Nonprofit-Organisationen in Österreich, in: Das Recht der Non-Profit-Organisationen, hrsg. von der Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Wien 2006, S. 1 – 24

Monsen, Norvald (2008): Das Rechnungswesen der Nonprofit-Organisationen: eine theoretische Diskussion, in: Steuerung und Kontrolle in Nonprofit-Organisationen, hrsg. von Schauer, Reinbert et al., Linz 2008, S. 269 – 284

Möstl, Friedrich (2008): Jahresabschlussprüfung nach dem VerG – Besonderheiten und Unterscheidung zur Jahresabschlussprüfung nach dem UGB, in: Der Vereinsexperte, hrsg. von Möstl, Friedrich / Stark, Heike, Wien 2008, S. 143 – 149

Müller, Kaspar (2002): FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, in: Der Schweizer Treuhänder, 76. Jg. (2002), S. 545 – 552

Müller, Kaspar (2003): Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, in: Verbands-Management, 29. Jg. (2003), S. 52 – 61

Müller, Kaspar (2009): Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, in: Der Schweizer Treuhänder, 83. Jg. (2009), S. 202 – 207

Naskrent, Julia (2010): Verhaltenswissenschaftliche Determinanten der Spenderbindung, Eine empirische Untersuchung und Implikationen für das Spenderbindungsmanagement, Frankfurt am Main 2010

Naskrent, Julia / Siebelt, Philipp (2010): Spenderbindung – Behavioristische Einflussgrößen und Implikationen für Nonprofit-Organisationen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 33. Jg. (2010), S. 381 – 402

Neumayr, Michaela / Schober, Christian / Schneider, Hanna (2013): Spenden und Stiftungszuwendungen, in: Handbuch der Nonprofit-Organisation – Strukturen und Management, hrsg. von Simsa, Ruth / Meyer, Michael / Badelt, Christoph, 5. Aufl., Stuttgart 2013, S. 471 – 490

Österreichisches Spendengütesiegel (2012): Kooperationsvertrag über die Vergabe eines Spendengütesiegels für Spenden sammelnde Non Profit Organisationen (NPOs). Abrufbar unter: <http://www.osgs.at/sites/default/files/downloads/KoopV%202012,%20gültig%20ab%2001.05.2013.pdf>, zuletzt geprüft am 22. September 2013

PricewaterhouseCoopers (2011): Neue Anforderungen an Rechnungslegung und Revision, Änderungen des Schweizer Obligationenrechts auf einen Blick. Abrufbar unter: https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_ass/pwc_aenderungen_schweizer_obligationenrecht_1112_d.pdf, zuletzt geprüft am 22. September 2013

Parsons, Linda M. (2003): Is Accounting Information from Nonprofit Organizations useful to Donors? A Review of Charitable Giving and Value-Relevance, in: *Journal of Accounting Literature*, Vol. 22 (2003), S. 104 – 129

Parsons, Linda M. (2007): The Impact of Financial Information and Voluntary Disclosures on Contributions to Not-For-Profit Organizations, in: *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19 (2007), S. 179 – 196

Pennerstorfer, Astrid / Schneider, Ulrike / Badelt, Christoph (2013): Der Nonprofit-Sektor in Österreich, in: *Handbuch der Nonprofit-Organisation – Strukturen und Management*, hrsg. von *Simsa, Ruth / Meyer, Michael / Badelt, Christoph*, 5. Aufl., Stuttgart 2013, S. 55 – 75

Pernsteiner, Helmut / Andeßner, René (2009): *Finanzmanagement kompakt*, 3. Aufl., Wien 2009

Rokeach, Milton (1979): *Understanding Human Values, Individual and Societal*, New York 1979

Schauer, Reinbert (2008): *Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen, Ergebnisorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument für das Management in Verbänden und anderen Nonprofit-Organisationen*, 3. Aufl., Bern / Wien 2008

Schauer, Reinbert / Stötzer, Sandra (2008): Empfehlungen für die Leistungsberichterstattung als stakeholderorientiertes Steuerungs- und Rechenschaftslegungsinstrument für NPO, in: Steuerung und Kontrolle in Nonprofit-Organisationen, hrsg. von Schauer, Reinbert et al., Linz 2008, S.309 – 333

Schneider, Dieter (1991): Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen, in: Der Betrieb, 44. Jg (1991), S. 765 – 772

Schwarz, Manfred (2003): Ordentlich gerechnet – Aktuelle Rahmenbedingungen für Vereine aus dem Blickwinkel von Rechnungslegung und Rechnungsprüfung, in: juridikum, 15. Jg. (2003), S. 142 – 144

Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen (2012): Das neue Schweizer Rechnungslegungsrecht, 2. Aufl., Zürich 2012

Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2010): Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2010/2011, Zürich 2010

Stiftung ZEWÖ (2001): Statuten der Stiftung ZEWÖ. Abrufbar unter: <http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/statuten.pdf>, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

Stiftung ZEWÖ (2007): Reglement über die Sammlungstätigkeit für gemeinnützige Zwecke. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente_Zert/Sa_reg_2010_D.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

Stiftung ZEWÖ (2008a): Erläuterungen zur Konsolidierung. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente_Zert/Konsol_D.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

*Stiftung ZEW*O (2008b): Reglement über das Erst- und Rezertifizierungsverfahren. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente_Zert/zert_verfahren.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

*Stiftung ZEW*O (2011): Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, Die Einnahmen- und Kostenstruktur gemeinnütziger Organisationen, Zürich 2011

*Stiftung ZEW*O (2012a): Anforderungen an die Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente_Zert/Anf_Rev_D.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

*Stiftung ZEW*O (2012b): Beurteilung des administrativen Aufwandes von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Admin_Aufw_D.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

*Stiftung ZEW*O (2013): Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen. Abrufbar unter: http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente_Zert/Guetesiegelreglement_2013.pdf, zuletzt geprüft am 28. Dezember 2013

Stingl, Franz (2008): Die Rolle der Vereinsbehörde als Straf- und Aufsichtsbehörde, in: Der Vereinsexperte, hrsg. von *Möstl*, Friedrich / *Stark*, Heike, Wien 2008, S. 121 – 129

Stötzer, Sandra (2009): Stakeholder Performance Reporting von Nonprofit-Organisationen, Grundlagen und Empfehlungen für die Leistungsberichterstattung als stakeholderorientiertes Steuerungs- und Rechenschaftslegungsinstrument, Linz 2009

Sulz, Gottfried Maria (2003): Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen nach dem Vereinsgesetz 2002, in: *ecolex*, 13. Jg. (2002), S. 155 – 159

Sulz, Gottfried Maria / *Oberkleiner*, Christian (2002): Neue Rechnungslegungsvorschriften für Vereine, Wichtige Änderungen auch für kleine Vereine, in: *Steuer- und Wirtschaftskartei*, 77. Jg (2002), W 105 – W 113

Thieme, Lutz / Winkelhake, Olaf (2012): Perspektiven des Wettbewerbs zwischen Profit- und Nonprofit-Organisationen. Ein differenzanalytischer Ansatz zur Erklärung der Konvergenz zwischen NPOs und FPOs, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, 35. Jg. (2012), S. 422 – 446

Tinkelman, Daniel (1999a): Differences in Sensitivity of Financial Statement Users to Joint Cost Allocations: The Case of Nonprofit Organizations, in: *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 13 (1999), S. 377 – 393

Tinkelman, Daniel (1999b): Factors Affecting the Relation between Donations to Nonprofit Organizations and an Efficiency Ratio, in: *Research in Government and Nonprofit Accounting*, Vol. 10 (1999), S. 135 – 161

Tinkelman, Daniel / Mankaney, Kamini (2007): When is Administrative Efficiency Associated with Charitable Donations?, in: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 36 (2007), S. 41 – 64

Treuband-Kammer (2007): Standard zur Eingeschränkten Revision, Zürich 2007

Treuband-Kammer (2010): Schweizer Prüfungsstandards (PS), Zürich 2010

Trussel, John / Greenlee, Janet S. / Brady, Thomas (2002): Predicting Financial Vulnerability in Charitable Organizations, in: *The CPA Journal*, Vol. 72 (2002), S. 66 – 69

Trussel, John M. / Parsons, Linda M. (2008): Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations, in: *Advances in Accounting*, Vol. 23 (2008), S. 263 – 285

Tuckman, Howard P. / Chang, Cyril F. (1991): A Methodology for Measuring the Financial Vulnerability of Charitable Nonprofit Organizations, in: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 20 (1991), S. 445 – 460

von Schnurbein, Georg (2013): Der Nonprofit-Sektor in der Schweiz, in: Handbuch der Nonprofit-Organisation – Strukturen und Management, hrsg. von Simsa, Ruth / Meyer, Michael / Badelt, Christoph, 5. Aufl., Stuttgart 2013, S. 37 – 53

Weisbrod, Burton A. / Dominguez, Nestor D. (1986): Demand for collective goods in private nonprofit markets: Can fundraising expenditures help overcome free-rider behavior?, in: Journal of Public Economics, Vol. 30 (1986), S. 83 – 96

Wundsam, Leopold (2001): Vorstellung des Entwurfs der Richtlinie des IWP über die Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen, in: Der Wirtschaftsprüfer – VWT, 6. Jg. (2001), S. 29

Wundsam, Leopold (2002): Spendengütesiegelprüfung: Erste Erfahrungen, in: Der Wirtschaftstreuhänder, H1 (2002), S. 20 – 22

Wundsam, Leopold (2007): Österreichisches Spendengütesiegel (ÖSGS), in: Handbuch Vereinsmanagement, hrsg. von Riedl, René / Grünberger, Herbert, 2. Aufl., Wien 2007, S. 163 – 175

Young, David W. (1982): 'Nonprofits' Need Surplus Too, in: Harvard Business Review, Vol. 60 (1982), S. 124 – 131

Zöbeli, Daniel / Exer, Arthur / Baumann, Andreas (2010): Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, Zürich 2010

Rechtsquellenverzeichnis

Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. August 2005 (BGBl. I Nr. 84/2005), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 16. Juli 2013 (BGBl. I Nr. 129/2013)

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Juni 1811 (JGS Nr. 946/1811), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 20. März 2013 (BGBl. I Nr. 50/2013)

Bundesabgabenordnung (BAO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. August 1961 (BGBl. Nr. 194/1961), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 17. April 2013 (BGBl. I Nr. 70/2013)

Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Obligationenrecht (OR) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. März 1911 (AS 27 317), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 1. Jänner 2014 (AS 2013 4111)

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. Juli 1988 (BGBl. Nr. 400/1988), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 31. Juli 2013 (BGBl. I Nr. 156/2013)

Erläuterungen zur Regierungsvorlage 990 der Beilagen zum Vereinsgesetz 2002 in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. April 2002, XXI. Gesetzgebungsperiode. Abrufbar unter: http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXI/I/I_00990/fname_000243.pdf, zuletzt geprüft am 28. August 2013

Genossenschaftsrevisionsgesetz (GenRevG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. November 1997 (BGBl. I Nr. 127/1997), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 31. Juli 2009 (BGBl. I Nr. 71/2009)

Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. Dezember 2005 (SR 221.302), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 1. Jänner 2013

Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Dezember 1907 (AS 24 233), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 1. Juli 2013 (AS 2013 1035)

Staatsgrundgesetz (StGG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Dezember 1867 (RGrBl. Nr. 142/1867), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 20. Dezember 1988 (BGrBl. 684/1988)

Unternehmensgesetzbuch (UGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Oktober 1896 (dRGrBl. S 219/1897), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 20. März 2013 (BGrBl. I Nr. 50/2013)

Vereinsgesetz 2002 (VerG 2002) in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. April 2002 (BGrBl. I Nr. 66/2002), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 31. Juli 2013 (BGrBl. I Nr. 161/2013)

Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. November 2012 (AS 2012 6709)

Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) in der Fassung ABI-KWT 2/2005, ABI-KWT 2/2008, ABI-KWT 1/2010 und ABI-KWT Sondernummer I/2011

Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. April 1999 (BGrBl. I Nr. 58/1999), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 11. Juli 2013 (BGrBl. I Nr. 121/2013)

Vorträge

McDowell, Evelyn / Li, Wei (2008): The Influence of Financial Efficiency and Affect on Individual Donors' Donation Decisions, vorgetragen am American Accounting Association Annual Meeting im August 2008 in Anaheim, Kalifornien

Anhang

Anhang A

Zusätzlich einzuhaltende Swiss GAAP FER Bestimmungen für große Vereine⁴²⁵

	Swiss GAAP FER für große Vereine
Bewertung	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 2 zur Bewertung sowie spezielle Bewertungsempfehlungen in FER 10/3-4 und 7-11 zu immateriellen Werten FER 13/8-10 zu Leasinggeschäften FER 16 zu Vorsorgeverpflichtungen FER 17/3-5 zu Vorräten FER 18/8-14 zu Sachanlagen FER 20 zu Wertberichtigungen FER 22/2-7 zu langfristigen Aufträgen FER 23/6 zu Rückstellungen FER 27 zu derivativen Finanzinstrumenten
Gliederung	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 3 zur Darstellung und Gliederung sowie zusätzliche Anforderungen an die Darstellung und Gliederung in FER 10 zu immateriellen Werten FER 13 zu Leasinggeschäften FER 16 zu Vorsorgeverpflichtungen FER 17/6 zu Vorräten FER 18/15-18 zu Sachanlagen FER 20/20 zu Wertberichtigungen FER 22/8 zu langfristigen Aufträgen FER 23/10-13 zu Rückstellungen FER 27 zu derivativen Finanzinstrumenten
Betriebsrechnung	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 11 zu Ertragsteuern
Rechnung über die Veränderung des Kapitals	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 24 zum Eigenkapital und zu Transaktionen mit Aktionären
Anhang	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 6 zum Anhang sowie spezielle Anforderungen für den Anhang in FER 10/12-13 zu immateriellen Werten FER 13/4-5 zu Leasinggeschäften FER 16/5 zu Vorsorgeverpflichtungen FER 17/6 zu Vorräten FER 18/15-18 zu Sachanlagen FER 20/20 zu Wertberichtigungen FER 22/8 zu langfristigen Aufträgen FER 23/10-13 zu Rückstellungen FER 27 zu derivativen Finanzinstrumenten
Freiwillig	Fachspezifische Ergänzungen in Swiss GAAP FER 12 zur Zwischenberichterstattung

⁴²⁵ In Anlehnung an *Eberle / Müller* (2011), S. 32 – 36

Anhang B

Checkliste der Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Überprüfung des Kriterienkatalogs für spendensammelnde Organisationen zur Erlangung des österreichischen Spendengütesiegels⁴²⁶

Organisation (Name, Adresse)	
Nr.	Frage
1.	Check-list Formalvoraussetzungen
1.1.	Ist die NPO in Österreich ansässig?
1.2.	Hat die NPO eine österreichische oder EU Rechtsform?
1.3.	Hat die NPO im Sinne §§ 34 ff BAO <ul style="list-style-type: none"> · gemeinnützigen · mildtätigen · kirchlichen Status?
1.4.	Beschäftigt sich die NPO ausschließlich mit der Sammlung von Spenden mit dem Ziel der Weitergabe an andere Organisationen im Sinne der §§ 34 ff BAO?
1.5.	Gibt es einen Nachweis, dass der gemeinnützige, mildtätige bzw. kirchliche Status auch steuerlich anerkannt ist?
1.6.	Ist ein eigenes Bankkonto der Organisation vorhanden?
1.7.	Verfügt die NPO über eine Selbstdarstellung?
1.8.	Gibt die Selbstdarstellung Auskunft über
	Rechtsform?
	Ziele und Zwecke der Organisation?
	Personen, die die Organisation nach außen vertreten?
1.8.	Gremien, die über die Verwendung der Gelder entscheiden?
1.9.	Verfügt die NPO über ein Rechnungswesen und über ein zweckentsprechendes, angemessenes internes Kontrollsystem?
1.10.	Liegt eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung samt Vermögensübersicht vor?
1.11.	Liegt ein Jahresabschluss vor?
1.12.	Liegt ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers bzw. eines Buchprüfers zum Jahresabschluss vor?
1.13.	Wird für "gewerbliche Tätigkeiten" der Organisation ein getrennter Organisationszweig und Buchhaltungskreis geführt ?
1.14.	Entscheidet die Organisation grundsätzlich in eigener Verantwortung über die Verwendung der Spenden oder ist sie in die Entscheidung über die Verwendung eingebunden?
1.15.	Verfügt die NPO über einen eigenen Internetauftritt?
1.16.	Findet man auf der Internet-Startseite der NPO bzw. leicht auffindbar den Jahresbericht bzw. zumindest die folgenden Informationen
	Selbstdarstellung?
	Nennung der verantwortlichen Person für Spendenwerbung?
	Nennung der verantwortlichen Person für Spendenverwendung?

⁴²⁶ Arbeitsgruppe Spendengütesiegel (2010)

	Nennung der verantwortlichen Person für Datenschutz?
	Tätigkeitsbericht?
	Finanzbericht?
1.17.	Dient die NPO oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) seit mind. drei Jahren im wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gem. Ebene 3 Punkt 2?
2.	Allgemeine Check-list
2.1.	Organisation
2.1.1.	Satzung, Statut, sonstige dokumentierte Rechtsgrundlagen
2.1.1.1.	Kerninhalt
2.1.1.1.1.	Gibt es eine in der Satzung, im Statut oder in den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen festgesetzte Zweckdefinition, die eindeutig im Sinne der §§ 34ff BAO „gemeinnützig“, „mildtätig“ bzw. "kirchlich" ist?
2.1.1.2.	Organe laut Satzung, Statut bzw. sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen
2.1.1.2.1.	Ist die Art und die Anzahl der Organe definiert?
2.1.1.2.2.	Ist die Auswahl und die Art der Bestellung der Organe klar definiert?
2.1.1.2.3.	Sind die Pflichten und Rechte der Organe ausreichend definiert?
2.1.2.	Organe
2.1.2.1.	Liegt eine aktuelle Liste der Mitglieder des Leitungsorganes, des Vorstandes bzw. der Geschäftsführung vor?
2.1.2.2.	Konnten Sie sich über deren ordnungsmäßige Bestellung einschließlich Funktionsdauer und, falls gesetzlich vorgeschrieben, Registrierung überzeugen?
2.1.2.3.	Ist das Leitungsorgan oder sind die Leitungsorgane einem oder mehreren übergeordneten Kontrollorganen verantwortlich?
2.1.2.4.	Ist sichergestellt, dass die Leitungsorganmitglieder kein persönliches finanzielles Interesse an der Organisation haben, das über das festgelegte Gehaltsschema hinausgeht?
2.1.2.5.	Arbeiten die übergeordneten Kontrollorganmitglieder ehrenamtlich?
2.1.2.6.	Ist sichergestellt, dass die Kontrollorganmitglieder kein persönliches finanzielles Interesse an der Organisation haben?
2.1.2.7.	Liegt eine strukturierende, eine Funktionsbeschreibung enthaltende, Darstellung der Organe vor?
2.1.2.8.	Sind persönliche Verflechtungen von Organmitgliedern mit kommerziellen Unternehmungen, die in geschäftlicher Beziehung zur Organisation stehen, Ihnen gegenüber offengelegt?
2.1.3.	Geschäftsordnungen (GO) und sonstige dokumentierte Regelungen
2.1.3.1.	Geschäftsordnungen (GO) und sonstige dokumentierte Regelungen für Kontrollorgane
2.1.3.1.1.	Bestehen eine GO oder andere dokumentierte Regelungen für Kontrollorgane?
2.1.3.1.2.	Sind die GO oder die anderen dokumentierten Regelungen schlüssig und ausreichend?
2.1.3.1.3.	Stehen die GO oder die anderen dokumentierten Regelungen für Kontrollorgane im Einklang mit der Satzung, dem Statut oder den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen der Organisation?
2.1.3.1.4.	Ist die Einhaltung dokumentiert (Protokolle etc.) ?
2.1.3.1.5.	Wird die Einhaltung geprüft?
2.1.3.2.	Geschäftsordnungen (GO) und sonstige dokumentierte Regelungen für Leitungsorgane
2.1.3.2.1.	Bestehen eine GO oder andere dokumentierte Regelungen für Leitungsorgane?

2.1.3.2.2.	Sind die GO oder die anderen dokumentierten Regelungen schlüssig und ausreichend?
2.1.3.2.3.	Stehen die GO oder die anderen dokumentierten Regelungen für Leitungsorgane im Einklang mit der Satzung, dem Statut oder den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen der Organisation?
2.1.3.2.4.	Ist die Einhaltung dokumentiert (Protokolle etc.) ?
2.1.3.2.5.	Wird die Einhaltung durch ein Kontrollorgan geprüft?
2.1.3.2.6.	Wird (werden) diese Prüfung(en) dokumentiert?
2.1.3.2.7.	Sind die GO oder die anderen dokumentierten Regelungen allen, die sie kennen müssen, bekannt gemacht?
2.1.3.2.8.	Erfolgt eine Aktualisierung und deren Bekanntmachung im Falle von Personenwechsel?
2.1.3.2.9.	Werden Zuständigkeiten und deren Änderungen ausreichend bekannt gemacht?
2.1.3.3.	Interne Organisation
2.1.3.3.1	Sind allgemeine schriftlich dokumentierte Anweisungen bzw. Richtlinien bezüglich Gebarungsregeln vorhanden?
2.1.3.3.2.	Enthalten diese Gebarungsregeln die Prinzipien Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit?
2.1.3.3.3.	Gibt es allgemeine schriftlich dokumentierte Anweisungen bzw. Richtlinien bezüglich
	Kollisionsregeln für Organmitglieder und Mitarbeiter?
	kostenpflichtiger Leistungen von Organmitgliedern und Mitarbeitern sowie deren Angehörigen an die Organisation?
	der Erstellung des Jahresabschlusses?
	der Erstellung der Selbstdarstellung?
	der Erstellung des Jahresberichtes?
	der Erstellung von Budgets bzw. Vorscheurechnungen?
	regelmäßiger Budget-Ist Vergleiche?
	Werbemaßnahmen?
	Internem Kontrollsystem?
	das Procedere bei Investitionen?
	das Procedere bei Instandhaltungen größeren Ausmaßes?
	sonstiger Beschaffungsmaßnahmen?
	Personaleinstellungen und -freisetzungen?
	Aufwandsentschädigungen?
	dem internen Meldewesen?
	dem Bankenverkehr?
2.1.3.3.4.	Ist sichergestellt, dass die jeweils zuständigen Personen in der Organisation Kenntnis von den Anweisungen bzw. Richtlinien haben?
2.1.3.3.5.	Ist ein Organigramm vorhanden und allgemein bekannt?
2.1.3.3.6.	Gibt es eine namentlich verantwortliche Person für Spendenwerbung?
2.1.3.3.7.	Gibt es eine namentlich verantwortliche Person für Spendenverwendung?
2.1.3.3.8.	Gibt es eine/n Datenschutzbeauftragte/n?
2.1.3.3.9.	Sind der/dem Datenschutzbeauftragten/m ihre/seine Funktionen umfassend bekannt (Beschreibung)?
2.1.3.3.10.	Gibt es präzise und schlüssige Genehmigungsverfahren für die einzelnen spendenfinanzierten Projekte?
2.1.3.3.11.	Ist das Kontrollverfahren für spendenfinanzierte Projekte geregelt?
2.1.3.3.12	Ist die Berichterstattung über spendenfinanzierte Projekte geregelt?

2.2.	Mittelverwendung
2.2.1.	Personalaufwand im Zusammenhang mit Spendenaktivitäten
2.2.1.1.	Entspricht die Größe des Personalstandes im Bereich der Spendenverwendung und Spendensammlung dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit?
2.2.1.2.	Besteht eine ordnungsgemäße, den Erfordernissen entsprechende Lohn- und Gehaltsverrechnungsabteilung in der NPO?
2.2.1.3.	Entspricht die Lohn- und Gehaltsverrechnung allen steuerlichen und sonstigen rechtlichen Vorschriften?
2.2.1.4.	Ist Ihnen gegenüber bei Verwandtschaft von Mitarbeitern oder Organmitgliedern die Verwandtschaft offengelegt und wird hinsichtlich der Tätigkeit beachtet, dass Verwandte nicht in miteinander unvereinbaren Tätigkeiten des Spendenbereiches beschäftigt werden?
2.2.1.5.	Gibt es in der NPO ein fix geregeltes Gehaltsschema bzw. geregelte Gehaltsschemata?
2.2.1.6.	Orientiert sich dieses Gehaltsschema am Aufgabenbereich und an der Leistung des jeweiligen Mitarbeiters?
2.2.1.7.	Erfolgt die Bezahlung nach dem Gehaltsschema?
2.2.1.8.	Werden im Spendenbereich der NPO Reisen der Organmitglieder und Mitarbeiter/innen maximal im Rahmen des steuerlichen Höchstausmaßes vergütet?
2.2.1.9.	Werden Fahrtenbücher von den Organmitgliedern und Mitarbeiter/innen geführt?
2.2.1.10.	Werden im Spendenbereich an ehrenamtlich Tätige nur angemessene Aufwandsentschädigungen gezahlt?
2.2.1.11.	Ist sichergestellt, dass Organmitglieder und Mitarbeiter/innen der NPO sich in keiner familiären, wirtschaftlichen oder persönlichen Situation befinden, welche sich mit der Tätigkeit in der NPO nicht vereinbaren läßt?
2.2.1.12.	Ist ein Naheverhältnis von Organmitgliedern, Mitarbeitern und deren Verwandten zu Auftragnehmern der NPO im Spendenbereich offengelegt?
2.2.2.	Investitionen, Mietverträge, Leasingverträge, Kreditverträge, Werkverträge, Leistungsbeziehungen im Spendenbereich
2.2.2.1.	Besteht ein geregeltes Verfahren zur Genehmigung von Investitionen bzw. Instandhaltungen größeren Ausmaßes?
2.2.2.2.	Besteht ein Investitionsplan und wird dieser laufend überwacht?
2.2.2.3.	Werden bei Anschaffungen bzw. größeren Instandhaltungen Vergleichsangebote eingeholt bzw. Preisvergleiche angestellt?
2.2.2.4.	Ist für Auftragsvergaben eines festgelegten Volumens ein Ausschreibungsverfahren vorgesehen?
2.2.2.5.	Sind die getätigten Investitionen bzw. Instandhaltungen größeren Ausmaßes in Hinblick auf den Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit gerechtfertigt?
2.2.2.6.	Erfolgt die Vergabe von Aufträgen an Dritte nach den Grundsätzen der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit?
2.2.2.7.	Sind Aufträge an Unternehmen, zu denen Mitarbeiter bzw. Organmitglieder ein Naheverhältnis haben, offengelegt?
2.2.2.8.	Besteht ein ausreichender Versicherungsschutz für die vorhandenen Anlagen?
2.2.2.9.	Wird der Versicherungsschutz laufend und zeitnah den Veränderungen durch Zu- und Abgänge etc. angepasst?
2.2.2.10.	Sind erforderliche Kreditfinanzierungen für Investitionen und laufenden Betrieb hinsichtlich Vertragsgestaltung, Laufzeit und Konditionen optimiert?
2.2.3.	Finanzvermögen im Bereich der Spendenverwendung und Spendenwerbung
2.2.3.1.	Bestehen Richtlinien für Finanzveranlagungen hinsichtlich

	Risiko?
	Dauer?
	Ertragsaussichten?
2.2.3.2.	Sind die Erträge aus zweckgebundenem Finanzvermögen den jeweiligen Spenden, aus denen sie realisiert wurden, zugeordnet bzw. werden sie entsprechend dem Spendenzweck verwendet?
2.2.3.3.	Werden bei Vorschüssen bzw. Darlehen an Organmitglieder, Mitarbeiter/Innen und deren Verwandte übliche Zinsen verrechnet?
2.2.4.	Projekte im Zusammenhang mit Spendenaktivitäten
2.2.4.1.	Stimmen die spendenfinanzierten Projekte mit den in der Satzung, dem Statut oder den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen angeführten Zwecken überein?
2.2.4.2.	Stimmen die spendenfinanzierten Projekte mit der Selbstdarstellung und Werbung überein?
2.2.4.3.	Gibt es ein der Größe der spendenfinanzierten Projekte entsprechendes Planungswesen?
2.2.4.4.	Werden bei der Planung von spendenfinanzierten Projekten mehrere Alternativen zur Erreichung des Projektzieles einander gegenübergestellt?
2.2.4.5.	Entspricht die Durchführung der spendenfinanzierten Projekte den Grundsätzen der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit?
2.2.4.6.	Werden die Kosten der spendenfinanzierten Projekte kalkuliert?
2.2.4.7.	Erfolgt eine laufende Nachkalkulation?
2.2.4.8.	Werden Soll-Ist Vergleiche der Projektkosten durchgeführt?
2.2.4.9.	Besteht ein geregelter Verfahren bei Überschreiten des Budgets eines spendenfinanzierten Projektes?
2.2.4.10.	Gibt es ein wirksames Kontrollsystem, welches die tatsächliche Durchführung der spendenfinanzierten Projekte, insbesondere von Auslandsprojekten sicherstellt?
2.2.4.11.	Ist sichergestellt, dass bei Unmöglichkeit der Verwendung für die in der Selbstdarstellung und Werbung angeführten Zwecke die zweckgewidmeten Spenden für ähnliche Zwecke verwendet werden?
2.2.4.12.	Gibt es ein wirksames Kontrollsystem, welches die entsprechende Verwendung der zweckgebundenen Mittel sicherstellt?
2.2.4.13.	Werden sonstige Finanzierungen, wie insbesondere Subventionen und Sponsoringmittel, die im Zusammenhang mit Spendenprojekten zu sehen sind, unter Einhaltung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verwendet?
2.2.5.	Aus Spenden finanzierte Bildungs- und Informationsarbeit (falls in der Satzung, im Statut oder in sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen als Aufgabe der Organisation verankert)
2.2.5.1.	Stimmt die von der NPO erbrachte Bildungs- und Informationsarbeit mit der Satzung, dem Statut oder den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen überein?
2.2.5.2.	Stimmt die von der NPO erbrachte Bildungs- und Informationsarbeit mit den in der Werbung genannten Aussagen überein?
2.2.5.3.	Gibt es ein eigenes Budget für Bildungs- und Informationsarbeit?
2.2.5.4.	Besteht ein geregelter Verfahren bei Überschreiten des Budgets?
2.2.5.5.	Sind die sonstigen Werbeaufwendungen getrennt vom Bildungs- und Informationsaufwand im Rechnungsabschluss ausgewiesen?
2.2.6.	Zusammenarbeit, Koordination mit anderen NPO's
2.2.6.1.	Bestehen bei Kooperationen im Zusammenhang mit spendenfinanzierten Projekten mit anderen Partnerorganisationen konkrete rechtliche Vereinbarungen?
2.2.6.2.	Gibt es ein Verfahren zur Auswahl von Partnerorganisationen?

2.2.6.3.	Wird bei der Auswahl von nationalen und internationalen Partnerorganisationen darauf geachtet, dass diese sich Qualitätsstandards auferlegen, die den Kriterien des österreichischen Spendengütesiegels entsprechen?
2.2.6.4.	Sind die bestehenden Kooperationen genehmigungspflichtig und wurden sie tatsächlich genehmigt?
2.2.6.5.	Sind sämtliche nationalen und internationalen Vernetzungen sowie Spendenweiterleitungen offengelegt ?
2.2.7.	Kosten für Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung
2.2.7.1.	Werden Kostenvergleiche im Bereich der Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung durchgeführt?
2.2.7.2.	Sind die Kosten für Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung in Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.7.3.	Gibt es eigenes Budget für Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung?
2.2.7.4.	Besteht ein in der Satzung, im Statut oder in den sonstigen dokumentierten Rechtsgrundlagen geregeltes Verfahren bei Überschreiten des Budgets für Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung?
2.2.7.5.	Sind die Kosten für Spendenwerbung, Selbstdarstellung und Spendensammlung im Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.8.	Allgemeiner Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit Spendenaktivitäten
2.2.8.1.	Sind die Raumkosten in Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.8.2.	Ist die Größe des Fuhrparks in Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.8.3.	Sind die Kosten für Honorare und Fremdleistungen in Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.8.4.	Sind die Kosten des übrigen Verwaltungsaufwandes in Hinblick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit angemessen?
2.2.8.5.	Erfolgt eine laufende Überprüfung des allgemeinen Verwaltungsaufwandes in der NPO hinsichtlich der Höhe?
2.2.8.6.	Werden Kostenvergleiche im Bereich des allgemeinen Verwaltungsaufwandes durchgeführt?
2.2.8.7.	Sind die Kosten des allgemeinen Verwaltungsaufwandes im Vergleich zu den Projektkosten und den Kosten für Bildungs- und Informationsarbeit angemessen?
2.2.9.	Spendenverwendung von NPO die sich ausschließlich mit der Sammlung von Spenden mit dem Ziel der Weitergabe an andere Organisationen im Sinne der §§ 34 ff BAO beschäftigen
2.2.9.1.	Ist sichergestellt, dass Spenden ausschließlich an Organisationen im Sinne der §§ 34 ff BAO weitergegeben werden?
2.2.9.2.	Gibt es ein Verfahren zur Auswahl der Organisationen an die Spenden weitergegeben werden?
2.2.8.3.	Liegen Nachweise vor, dass die Organisationen, an die Spenden weitergegeben werden, gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen Status gem. §§ 34 ff BAO haben?
2.2.8.4.	Bestehen rechtliche Vereinbarungen mit den Organisationen, an die Spenden weitergegeben werden?
2.3.	Mittelaufbringung
2.3.1.	Spendensammlung und Werbung
2.3.1.1.	Ist der Bereich "Lauterkeit in der Werbung" in einer Selbstverpflichtung durch die vertretungsbefugten Personen der Organisation verbindlich und öffentlich geregelt?

2.3.1.2.	Wird die Letztverantwortung für Spendensammlungen und Werbung nicht an Dritte übertragen?
2.3.1.3.	Werden bei der Spendensammlung und Werbung folgende Regelungen eingehalten?
	landesgesetzliche Regelungen
	Konsumentenschutzgesetz insbesondere §§ 3, 4, 6, 10, 14
	Datenschutzgesetz, insbesondere §§ 7-9, 24, 25
	Telekommunikationsgesetz, insbesondere § 101
	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb, insbesondere §§ 1, 2
2.3.1.4.	Ist durch Schulung der Mitarbeiter und Richtlinien sichergestellt, dass bei Werbeaktivitäten auf der Straße oder an der Haustür Irreführungen der angesprochenen Personen vermieden werden?
2.3.1.5.	Ist sichergestellt, dass keine Bezeichnungen, Namen, Namenskürzel, Aufmachungen, Zeichen oder Logos verwendet werden, die geeignet sind, Verwechslungen mit anderen Organisationen oder Institutionen entstehen zu lassen?
2.3.1.6.	Ist sichergestellt, dass die in der Werbung gemachten Aussagen in Wort und Bild wahr, eindeutig und sachlich richtig sind?
2.3.1.7.	Ist sichergestellt, dass im Rahmen der Sammlung und Werbung keine wesentlichen Fakten verschwiegen werden, keine Übertreibungen oder irreführenden Fotos verwendet werden und die Grenzen von Sitte und Anstand gewahrt werden?
2.3.1.8.	Ist sichergestellt, dass ohne bestehende Vorkontakte keine unerbetenen Telefon-, Telefax- oder E-mail-Werbevorgänge vorgenommen werden?
2.3.1.9.	Falls die Spendensammlung von organisationsexternen Personen vorgenommen wird, ist sichergestellt, dass diese folgende Regelungen einhalten:
	Regelungen Punkt 2.3.1.3.
	Regelungen Punkt 2.3.1.4.
	Regelungen Punkt 2.3.1.5.
	Regelungen Punkt 2.3.1.6.
	Regelungen Punkt 2.3.1.7.
	Regelungen Punkt 2.3.1.8.
2.3.1.10.	Ist sichergestellt, dass die Spenden auf die dafür vorgesehenen Konten einbezahlt werden?
2.3.1.11.	Ist für Bargeld-Spendensammlungen ein zweckentsprechendes und geeignetes Verfahren vorgesehen?
2.3.1.12.	Ist die ordnungsgemäße Erfassung von Bargeld-Spenden gesichert?
2.3.1.13	Liegt bei Spendensammlungen auf der Straße die entsprechende Bewilligung der Landesregierung vor?
2.3.2.	Fördermitgliedschaften
2.3.2.1.	Ist sichergestellt, dass die NPO bei Abschluss von Fördermitgliedschaften sowie Erteilung von Einziehungsaufträgen/ Lastschriftverfahren das Rücktrittsrecht innerhalb von 14 Tagen einräumt?
2.3.2.2.	Ist sichergestellt, dass beim Rücktritt vom Abschluß von Fördermitgliedschaften sowie von Einziehungsaufträgen /Lastschriftverfahren innerhalb von 14 Tagen bereits bezahlte Förderbeiträge wieder rückerstattet werden?
2.3.2.3.	Ist sichergestellt, dass Fördermitgliedschaften nach 12 Monaten ab Abschluss der Mitgliedschaft jederzeit und mit sofortiger Wirkung kündbar sind?

2.3.2.4.	Ist sichergestellt, dass die NPO beim Werbevorgang eine Kopie der Verpflichtungserklärung bzw. des Fördermitgliedschaftsantrages aushändigt und in dieser auf das Rücktrittsrecht hingewiesen wird, sowie darauf, dass bei Vorauszahlung des Fördermitgliedschaftsbeitrages über die Laufzeit ein Anspruch auf Rückerstattung des vorausbezahlten Anteiles besteht?
2.3.2.5.	Ist sichergestellt, dass bei Vorauszahlung des Fördermitgliedschaftsbeitrages über die Laufzeit hinaus ein Anspruch auf Rückerstattung des vorausbezahlten Anteiles besteht?
2.3.2.6.	Ist sichergestellt, dass beim Abschluss von Einzugs- und Abbuchungsaufträgen von der Organisation ein prüffähiger Nachweis des Auftrages in der Organisation aufbewahrt wird?
2.3.2.7.	Ist sichergestellt, dass die Fördermitgliedschaften ordnungsgemäß in Evidenz gehalten werden?
2.3.2.8.	Ist sichergestellt, dass die Zahlungen der Mitgliedsbeiträge auf dafür vorgesehene Bankkonten erfolgen?
2.3.2.9.	Werden die eingegangenen Mitgliedsbeiträge mit den vorhandenen Mitgliedschaften abgestimmt?
2.3.3.	Fundraising
2.3.3.1.	Ist sichergestellt, dass Fundraising- Aktionen hinreichend geplant werden?
2.3.3.2.	Wird die Ausführung der Fundraising-Aktionen hinreichend überwacht?
2.3.3.3.	Wird das Spendenaufkommen den direkt zuordenbaren Fundraising-Kosten regelmäßig gegenübergestellt, um die Effizienz der Fundraising-Aktionen bewerten zu können?
2.3.4.	Erbschaften und Legate im Spendenbereich
2.3.4.1.	Ist sichergestellt, dass Verlassenschaftsverfahren, die den Spendenbereich der NPO betreffen, in Evidenz gehalten werden?
2.3.4.2.	Ist sichergestellt, dass die NPO nur bedingte Erbserklärungen vor dem Verlassenschaftsgericht abgibt?
2.3.4.3.	Ist die ordnungsgemäße Verwertung von Verlassenschaften sichergestellt?
2.3.5.	Umsatzerlöse
2.3.5.1.	Ist die ordnungsgemäße steuerliche Behandlung der Umsatzerlöse sichergestellt?
2.3.5.3.	Sind die erforderlichen Gewerbeberechtigungen für die mit Umsatzerlösen verbundenen Tätigkeiten vorhanden?
2.3.5.4.	Werden die für diese Tätigkeiten notwendigen sonstigen rechtlichen Bestimmungen eingehalten?
2.3.6.	Erträge aus zweckgebundenem Kapitalvermögen bzw. Zinsen
2.3.6.1.	Werden die bestehenden Richtlinien für Finanzveranlagungen (Pkt.2.2.3.1.) eingehalten?
2.3.6.2.	Wird das Kapitalvermögen risikoarm veranlagt?
2.3.6.3.	Ist sichergestellt, dass Kapitalvermögen zu fremdüblichen Konditionen veranlagt wird?
2.3.6.4.	Liegt ein materieller Nachweis über das bestehende Kapitalvermögen vor?
2.3.6.5.	Werden die Kapitalerträge im Rechnungsabschluss ordnungsgemäß dargestellt?
2.3.7.	Sonstige Einnahmen im Spendenbereich
2.3.7.1.	Ist die Herkunft der sonstigen Einnahmen geklärt?
2.3.7.2.	Ist die ordnungsgemäße steuerliche Behandlung der sonstigen Einnahmen sichergestellt?
2.3.8.	Rechnungsabschluss
2.3.8.1.	Wurde ein Rechnungsabschluss erstellt, aus dem Herkunft und Verwendung der Spendenmittel eindeutig hervorgehen?
2.3.8.2.	Werden Spenden, die im jeweiligen Rechnungsjahr nicht zur Gänze ausgegeben, einem zweckgebundenen Bilanzposten zugeführt?

2.3.8.3.	Sind die aus zweckgebundenen Finanzvermögen realisierten Erträge im Rechnungsabschluss gesondert ausgewiesen?
2.3.8.4.	Werden die Mitglied- und Fördermitgliedschaften ordnungsgemäß im Rechnungsabschluss dargestellt?
2.3.8.5.	Werden die Erbschaften und Legate ordnungsgemäß im Rechnungsabschluss dargestellt?
2.3.8.6.	Werden die Leistungserlöse aus Lieferungen und sonstigen Leistungen ordnungsgemäß im Rechnungsabschluss dargestellt?
2.3.8.7.	Werden die sonstigen Einnahmen im Rechnungsabschluss ordnungsgemäß dargestellt?
2.3.8.8.	Werden die Subventionen ordnungsgemäß im Rechnungsabschluss dargestellt?
2.3.8.9.	Werden die Sponsoringmittel ordnungsgemäß im Rechnungsabschluss dargestellt?
2.3.8.10	Werden die Einnahmen für den Organisationszweck verwendet und erfolgt keine Ausschüttung von Überschüssen an Mitglieder oder Eigentümer?
2.4.	Informationspflichten
2.4.1.	Jahresbericht
2.4.1.1.	Hat die NPO eine ausführliche Darstellung zum Jahresbericht, die dem Spender auf Wunsch zur Verfügung gestellt wird?
2.4.1.2.	Stellt der Jahresbericht die Tätigkeit der Organisation umfassend dar?
2.4.1.3.	Enthält diese Darstellung eine Nennung der verantwortlichen Personen für Verwendung der Spenden, Spendenwerbung und Datenschutz?
2.4.1.4.	Enthält diese Darstellung eine schlüssige und vollständige Aufstellung der Spendeneinnahmen und Spendenverwendungen (Finanzbericht)?
2.4.1.5.	Entspricht die Gliederung des Finanzberichtes mindestens den Detailierungen gem. den Kriterien 34/1 des Kriterienkataloges?
2.4.1.6	Entsprechen die dem Spender und der Öffentlichkeit zugänglich gemachten Informationen der eingegangenen Informationspflicht?
2.4.1.7	Ergeben diese Informationen ein der Wahrheit entsprechendes Bild der NPO?
2.4.1.8	Ist der Jahresbericht auf der Homepage der NPO auf der Startseite veröffentlicht bzw. leicht auffindbar?
2.4.1.9	Wird dem Spender auf Anfrage ein Jahresbericht zur Verfügung gestellt?
2.4.2.	Selbstdarstellung
2.4.2.1.	Enthält der Jahresbericht eine Selbstdarstellung?
2.4.2.2.	Enthält diese Selbstdarstellung insbesondere Informationen über
	Rechtsform?
	Ziele und Zwecke der Organisation?
	Vertretungsbefugte Personen?
	Gremien, die über die Verwendung der Gelder entscheiden?
2.4.3.	Finanzbericht
2.4.3.1.	Enthält der Finanzbericht eine schlüssige und vollständige Darstellung der Spendeneinnahmen und der Spendenverwendung?
2.4.3.2.	Ist der Finanzbericht im Bereich der Mittelherkunft zumindest wie folgt gegliedert?
	- Spenden gem. 25 a
	- Sonstige Einnahmen gem. 25 b
	- Erträge aus Kapitalvermögen gem. 25 c
	- Auflösung von Rücklagen gem. 25 d
2.4.3.3.	Ist der Finanzbericht im Bereich der Mittelverwendung zumindest wie folgt gegliedert?

	- Leistungen für statutarisch festgelegte Zwecke einschl. Bildungs- und Informationsarbeit
	- Aufwendungen für Spendenwerbung und Spendenbetreuung
	- Verwaltungsaufwand
	- Dotierung von Rücklagen aus Spendenmitteln
2.4.3.4.	Sind unter Spenden sämtliche Leistungen erfasst, die an die NPO erfolgen und keinerlei Anspruch auf Gegenleistung beim Spender begründen (zB Geldspenden, Fördermitgliedschaften, Förderbeiträge, Schenkungen, Legate, Erbschaften, Einnahmen aus Benefizveranstaltungen, etc)?
2.4.3.5.	Sind unter den sonstigen Einnahmen die folgenden Posten erfasst: Sponsoring durch Unternehmer, Verkauf von Gegenständen, Merchandising, Einnahmen aus karitativen Flohmärkten, Sachspenden sofern sie bewertet und buchhalterisch erfasst werden?
2.4.3.6.	Ist sichergestellt, dass Mitgliedsbeiträge von ordentlichen Mitgliedern in satzungsmäßiger Höhe nicht bei den Spendenmitteln ausgewiesen werden?
3.	Check-list Finanz- und Rechnungswesen (limited review)
3.1.	Allgemeine Fragen zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
3.1.1.	Liegen ausreichende, der Größe der NPO bzw. des gesonderten Spendenbereiches entsprechende Aufzeichnungen vor?
3.1.2.	Entsprechen die Aufzeichnungen den formellen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§§ 190 ff UGB), insbesondere
	Vollständigkeit der Aufzeichnungen?
	zeitlich und sachlich geordnete Verbuchung aller Geschäftsfälle?
	Wahrung des Belegprinzips?
	Nachvollziehbarkeit der Buchungsvorgänge?
3.1.3.	Werden – soweit erforderlich – ordnungsmäßige Grundaufzeichnungen geführt (zB Kassabuch)?
3.1.4.	Gibt es – soweit erforderlich - ordnungsmäßige Nebenbuchhaltungen (Kreditoren, Debitoren, Anlageverzeichnis)?
3.1.5.	Bei EDV-Buchführung: Liegt ein Vollaussdruck aller Aufzeichnungen (bzw. Konten- und Journale) vor bzw. ist im Falle einer Speicherbuchführung die Einhaltung von § 189 Abs. 3 UGB sichergestellt?
3.1.6.	Entspricht die Buchführung und Bilanzierung bzw. das Aufstellen der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung den allgemeinen schriftlich dokumentierten Gebarungsregeln der NPO?
3.1.7.	Werden die eingehenden Spenden (auch Sachspenden) ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.1.8.	Werden die eingehenden Mitgliedsbeiträge ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.1.9.	Werden die eingehenden Erbschaften ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.1.10.	Werden Eigenerlöse ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.1.11.	Werden Verkäufe von Sachspenden ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.1.12.	Werden die Erträge aus Kapitalvermögen ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?

3.1.13.	Werden sonstige Einnahmen ordnungsgemäß verbucht und im Jahresabschluss bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert ausgewiesen?
3.2.	Fragen für Vereine, die dem Vereinsgesetz unterliegen
3.2.1.	Liegt ein Rechnungsabschluss gemäß VerG 2002 (E-A-Rechnung und Vermögensübersicht) oder ein freiwilliger Jahresabschluss vor und stimmt dieser mit den Aufzeichnungen überein?
3.2.2.	Sind unentgeltlich erworbene Anlagengüter in die Vermögensübersicht aufgenommen?
3.3.	Zusätzliche Fragen zur Prüfung des Internen Kontrollsystems
3.3.1.	Sind die Grundsätze der Funktionstrennung gewahrt?
3.3.2.	Gibt es bei wichtigen Bestellungen ein Vieraugenprinzip?
3.3.3.	Gibt es beim Zahlungsverkehr ein Vieraugenprinzip?
3.3.4.	Sind Buchführung und Zahlungsverkehr getrennt?
3.3.5.	Ist die Bearbeitung des Posteingangs von Buchführung bzw. Zahlungsverkehr getrennt?
3.3.6.	Werden Belege von einer Person, die nicht mit dem Zahlungsverkehr befaßt ist, inhaltlich kontrolliert?
3.3.7.	Wurde ein Budget erstellt und gibt es dazu einen Soll-Ist-Vergleich?
3.4.	Fragen zur Prüfung der Bilanz
3.4.1.	Anlagevermögen
3.4.1.1.	Wird ein ordnungsmäßiges Anlagenverzeichnis (AVZ) geführt?
3.4.1.2.	Wird der Bestand des Anlagevermögens regelmäßig durch physische Bestandsaufnahme überprüft?
3.4.1.3.	Stimmt das Anlagenverzeichnis mit der Buchhaltung überein?
3.4.1.4.	Gibt es ein Verzeichnis der Anlagen, die nicht gekauft wurden, sondern geleast werden?
3.4.1.5.	Sind die Finanzanlagen (Wertpapiere, Beteiligungen) durch entsprechende Unterlagen (zB Depotauszüge, Verträge) belegt?
3.4.1.6.	Ist das Kapitalvermögen im Jahresabschluss ordnungsmäßig bewertet?
3.4.2.	Vorräte
3.4.2.1.	Gibt es für Vorräte eine den GoB entsprechende jährliche Bestandsaufnahme?
3.4.2.2.	Werden die Vorräte entsprechend den Vorschriften des UGB bewertet?
3.4.2.3.	Werden veraltete und unbrauchbare Vorräte entsprechend abgewertet?
3.4.3.	Forderungen
3.4.3.1.	Gibt es eine ordnungsmäßige Debitorenbuchhaltung?
3.4.3.2.	Liegen für wichtige Debitorenkonten zum Bilanzstichtag Saldenbestätigungen vor?
3.4.3.3.	Werden überfällige und uneinbringliche Forderungen entsprechend wertberichtet?
3.4.3.4.	Werden die Forderungen zum Bilanzstichtag ordnungsmäßig abgegrenzt?
3.4.4.	Liquide Mittel
3.4.4.1.	Werden für sämtliche Bankkonten und Wertpapierdepots Bankbriefe eingeholt?
3.4.4.2.	Sind die Bankkonditionen angemessen (Soll- und Habenverzinsung, Bankspesen)?
3.4.4.3.	Gibt es bei Verwendung von Schecks ein ordnungsmäßiges Scheckverzeichnis?
3.4.5.	Rückstellungen
3.4.5.1.	Werden für Sozialkapitalverpflichtungen (Abfertigungen, Pensionszusagen, nicht verbrauchte Urlaubstage, Jubiläumsgeldverpflichtungen, Überstunden) ausreichende Rückstellungen gebildet?

3.4.5.2.	Werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten (zB noch nicht abgerechnete Lieferungen und Leistungen, Schadenersatzverpflichtungen, Prozeßkosten, Rechts- und Beratungskosten) ausreichende Rückstellungen gebildet?
3.4.6.	Verbindlichkeiten
3.4.6.1.	Gibt es eine ordnungsmäßige Kreditorenbuchhaltung?
3.4.6.2.	Liegen für wichtige Kreditorenkonten zum Bilanzstichtag Saldenbestätigungen vor?
3.4.6.3.	Werden Lieferantenverbindlichkeiten pünktlich und unter Ausnutzung von Skontokonditionen bezahlt?
3.4.6.4.	Werden die Verbindlichkeiten bis zum Fälligkeitstag beglichen?
3.4.6.5.	Werden die Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag ordnungsmäßig abgegrenzt?
3.5.	Fragen zur Prüfung der Gewinn- und Verlustrechnung
3.5.1.	Weist die Gewinn- und Verlustrechnung die erforderliche Mindestgliederung auf?
3.5.2.	Werden Erträge (Mitgliedsbeiträge, Spenden, sonstige Einnahmen, Erträge aus Kapitalvermögen) zum Bilanzstichtag ordnungsmäßig abgegrenzt?
3.5.3.	Werden Aufwendungen zum Bilanzstichtag ordnungsmäßig abgegrenzt?
3.5.4.	Kann der Lohn- und Gehaltsaufwand mit der Lohn- und Gehaltsverrechnung abgestimmt werden?
3.6.	Steuerliche Verhältnisse
3.6.1.	Erfüllt die Organisation die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der BAO?
3.6.2.	Werden bei Umsatzsteuerpflicht die sich daraus ergebenden Pflichten ordnungsmäßig erfüllt?
3.6.3.	Werden Steuerklärungsverpflichtungen ordnungsmäßig und zeitgerecht eingehalten?
3.6.4.	Werden sonstige Meldeverpflichtungen (insbesondere Sozialversicherung) ordnungsgemäß und zeitgerecht eingehalten?
3.6.5.	Werden Selbstberechnungsabgaben (insbesondere Lohnabgaben, Umsatzsteuer, Werbeabgabe) richtig und zeitgerecht gemeldet und entrichtet?
3.7.	Fragen zur Prüfung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht
3.7.1.	Liegt eine sinnvolle und der Größe der NPO entsprechende Gliederung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor?
3.7.2.	Sind sämtliche Zu- und Abflüsse an Geld- und Sachmittel erfasst?
3.7.3.	Wird ein Anlagenverzeichnis geführt, das zumindest Anschaffungsdatum und Anschaffungswert des vorhandenen Anlagevermögens enthält?
3.7.4.	Ist in der Vermögensübersicht das Finanzanlagevermögen vollständig und richtig bewertet?
3.7.5.	Ist in der Vermögensübersicht das Umlaufvermögen vollständig und richtig bewertet?
3.7.6.	Sind in der Vermögensübersicht die Verbindlichkeiten vollständig und richtig bewertet?
3.7.7.	Sind in der Vermögensübersicht die Rückstellungen vollständig und richtig bewertet?

Anhang C

Ausgabenmatrix der Arbeitsgruppe Spendengütesiegel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Zuordnung und Darstellung von Ausgaben im Rahmen des OSGS⁴²⁷

Ausgabenmatrix

	Leistungen für die statutarisch festgelegten Zwecke		Spendenwerbung	Verwaltungsaufwand	
	Projekte, Programme und/oder gemeinnützige Betriebe	Satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs-, Informationsarbeit	Werbung und allgemeine Öffentlichkeitsarbeit	allgemeine Verwaltung	Spendenverwaltung
1. Personalaufwand					
Leitung (Vorstand, Geschäftsführung)				S	
Allgemeines Sekretariat				X	
projekt- und programmbezogenes Personal	X				
betriebsbezogenes Personal	X				
Personalrekrutierung				S	
Personalverwaltung				X	
Hausinterne Übersetzer				S	
Rechtsabteilung Hausjuristen				X	
Empfang				X	
Poststelle				X	
Fahrbereitschaft				S	
EDV-Betreuung				S	
Werbung und Mittelbeschaffung			X		
Spenderbetreuung			X		
Allgemeine Öffentlichkeitsarbeit			X		
Kampagnen-, Bildungs-, Informationsarbeit		X			
Pressesprecher/Presseabteilung			G		
Fach- und Projektförderung	X				
Projektfindung (eigene Projekte)	X				
Prüfung von Projekt-/Unterstützungsanträgen	X				
Materialbeschaffung				S	
Lagerhaltung, Logistik und Transport				S	
Sonstiges Personal				S	
Aus- und Fortbildung				S	
2. Aufwandsentschädigungen					
Ehrenamtliche Mitarbeiter	S				
Vorstandsmitglieder				X	
Aufsichtsräte, Beiräte, Kuratoren etc.				X	
Sonstige Aufwandsentschädigungen				S	

X...keine Aufteilung
 S...Aufteilung möglich
 G...Aufteilung auf Spendenwerbung bzw. Kampagnen

1/4
 Ausgabenmatrix - Tool.xlsx

⁴²⁷ Arbeitsgruppe Spendengütesiegel (2010)

	Leistungen für die statutarisch festgelegten Zwecke		Spendenwerbung	Verwaltungsaufwand	
	Projekte, Programme und/oder gemeinnützige Betriebe	Satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs-, Informationsarbeit	Werbung und allgemeine Öffentlichkeitsarbeit	allgemeine Verwaltung	Spendenverwaltung
3. Raumkosten					
Miet- und Mietnebenkosten				S	
Reinigung				S	
Reparaturen und Instandhaltungen				S	
Abschreibungen auf Gebäude				S	
Sonstige Raumkosten				S	
4. sonstige Abschreibungen					
Möbel und sonstige Raumausrüstung				S	
Technisches Gerät (EDV, Telefon, Kopierer etc.)				S	
Immaterielle Ausstattung (Software, etc.)				S	
Fuhrpark, Dienstwagen				S	
Geringwertige Wirtschaftsgüter				S	
Sonstige Geschäftsausstattung				S	
5. Bürokosten					
Porto			S		
Telekommunikation				S	
Büromaterial				S	
Sonstiger Bürobedarf				S	
Bankgebühren					S
6. Rechnungswesen					
Buchhaltung, Jahresabschluss				X	
Controlling, Revision (allgemein, übergreifend)				X	
Projektcontrolling, -revision und -evaluierung	X				
Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung				X	
7. Sonstige Aufwendungen					
Workshops, Tagungen				S	
Bewirtung, Gästebetreuung				S	
Kurierdienste				S	
Betriebliche Veranstaltungen				S	
Gebühr Spendengütesiegel				X	
Versicherungen				S	
Beiträge, Mitgliedschaften				X	
Lagerkosten von Sachspenden					X
Fremdkosten EDV				S	
KFZ Aufwendungen				S	
Rechtsberatung				S	

X...keine Aufteilung
S...Aufteilung möglich
G...Aufteilung auf Spendenwerbung bzw. Kampagnen

2/4
Ausgabenmatrix - Tool.xlsx

	Leistungen für die statutarisch festgelegten Zwecke		Spendenwerbung	Verwaltungsaufwand	
	Projekte, Programme und/oder gemeinnützige Betriebe	Satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs-, Informationsarbeit	Werbung und allgemeine Öffentlichkeitsarbeit	allgemeine Verwaltung	Spendenverwaltung
8. Drucksachen, Medien					
Mailings (Werbebriefe und Beilagen)			X		
Anzeigen, Plakate			X		
Spots (TV, Radio, Kino, etc.)			X		
Internetauftritt			X		
Beilage in Zeitungen, etc.			X		
Patenschaftsmaterial			X		
Infomaterial über Projekte, Kampagnen, etc.			S		
Kalender			X		
Spendenbestätigungen			X		
TV- und Videodokumentationen		G			
Broschüren zu Erbschaften, Nachlässen, etc.			X		
Jahresberichte			X		
Zeitschriften, Magazine etc.			G		
Schul-, Lehr- und Bildungsmaterialien		X			
Fachpublikationen, Fachbücher		X			
Themenhefte, Ratgeber		X			
Kampagnenmaterial		X			
Fachgutachten, Fachstudien		X			
Ausstellungsmaterial		G			
Sonstige Drucksachen, Medien, etc.			X		
Mitgliedsbeiträge				X	
9. Veranstaltungen, Öffentlichkeitsarbeit					
Galaveranstaltungen			X		
Benefizveranstaltungen, Tombolas, Lotterien, etc.			X		
Türsammlungen			X		
Straßensammlungen			X		
Telefonmarketing			X		
Inhaltliche Kampagnenarbeit, Advocacy, Aufklärung, Bewusstseins-schaffung, Bildungsarbeit		X			
Spendenaufufe innerhalb von Kampagnen, etc.			X		
Verbandsarbeit (Serviceleistungen für Untergliederungen)				G	
Stände auf Messen und sonstigen Veranstaltungen				G	
Konzeption und Auswertung von Werbemaßnahmen				X	
Telefongebühren für Spendeneinzug etc.			X		

X...keine Aufteilung
S...Aufteilung möglich
G...Aufteilung auf Spendenwerbung bzw. Kampagnen

3/4
Ausgabenmatrix - Tool.xlsx

	Leistungen für die statutarisch festgelegten Zwecke		Spendenwerbung	Verwaltungsaufwand	
	Projekte, Programme und/oder gemeinnützige Betriebe	Satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs-, Informationsarbeit	Werbung und allgemeine Öffentlichkeitsarbeit	allgemeine Verwaltung	Spendenverwaltung
Betreuung von Großspender/innen			X		
Werbekooperationen mit Firmen			X		
Teilnahme an organisationsübergreifenden Spendenaktionen			X		
Adresskauf und -miete			X		
Adressüberprüfungen bei Banken u.a.			X		
Meinungsumfragen für Werbezwecke			X		
Beschaffung öffentlicher Mittel			X		
Pressemittellungen, Pressearbeit			G		
Journalistenreisen			S		
Vorträge, Tagungsbeteiligung		G			
Organisation Seminare, Fachtagungen etc.		X			
Projektzusammenarbeit mit anderen Organisationen, Netzwerkarbeit		X			
10. Aufwendungen Projekte und Betriebe					
Materialaufwand	X				
Fremdleistungen	X				
11. Mittelweiterleitungen					
Geldleistungen an Einzelpersonen	X				
Geldleistungen an Projekte	X				
Geldleistungen an Partner-/Koordinationsbüros	X				
Geldleistungen an Zentralorganisationen	X				
Geldleistungen für satzungsgemäße Unterstützung von Organisationen	X				
Weitergabe von Sachspenden	X				
Transportkosten von Sachspenden	X				
12. Sonstiges					
Finanzergebnis				S	
Verlust wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (siehe 4.6)				S	
Verlust Vermögensverwaltung				X	
Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen				S	
Selbst genutzte Sachspenden				S	

X...keine Aufteilung
S...Aufteilung möglich
G...Aufteilung auf Spendenwerbung bzw. Kampagnen

Anhang D

Abstract

Für die Stakeholder von NPO sind die veröffentlichten Informationen aus der Finanzberichterstattung eine wichtige Grundlage für ihr Verhalten gegenüber diesen. Wie auch erwerbswirtschaftliche Unternehmen stehen NPO vor dem Problem der asymmetrischen Informationsverteilung bzw. dieses ist durch Kontrollschwierigkeiten in NPO sogar stärker ausgeprägt. Von besonderer Relevanz ist dies bei spendensammelnden NPO, da den Spendern – als wesentlichste Anspruchsgruppe bei spendensammelnden NPO und Hauptadressaten der Berichterstattung – einerseits kein gesetzlicher Anspruch auf Informations- und Kontrollrechte zukommt. Andererseits ist ihre Spende zwar mit keiner direkten Gegenleistung verbunden, allerdings besteht die Erwartungshaltung gegenüber der NPO, dass mit der Spende verantwortungsvoll umgegangen wird. Kann die NPO nicht nachweisen, dass die Spendenmittel für den ausgewiesenen Zweck verwendet wurden, leidet darunter ihre Glaubwürdigkeit und Legitimation. Angesichts einiger Spendenskandale in den letzten zwei Jahrzehnten spielt insofern die Transparenz der Mittelwendung gegenüber den Mittelgebern bzw. teilweise sogar gegenüber der breiten Öffentlichkeit eine immer größer werdende Rolle. Nicht zuletzt aufgrund des steigenden Wettbewerbs unter spendensammelnden NPO am Spendenmarkt müssen die Organisationen den Erwartungshaltungen der Spender gerecht werden, um langfristig am Spendenmarkt bestehen zu können.

Die vorliegende Arbeit geht daher der Frage nach, welche Informationsbedürfnisse Spender gegenüber spendensammelnden Organisationen aufweisen, welche Anforderungen daraus an eine Finanzberichterstattung resultieren und inwiefern sich diese in den bestehenden Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften in Österreich und der Schweiz widerspiegeln. Dabei werden die gesetzlichen Regelungen, Fachempfehlungen und Spendengütesiegel in Österreich und der Schweiz erläutert und anschließend anhand eines zuvor ausgearbeiteten Rahmenkonzepts zu den Informationsbedürfnissen von Spendern beurteilt. Insgesamt sollen im Rahmen dieser Arbeit Problemfelder und Weiterentwicklungsmöglichkeiten für den Normenrahmen aufgezeigt werden.

Hinsichtlich der Rechnungslegung kommt die Schweiz mit dem eigens für gemeinnützige soziale NPO geschaffenen Rechnungslegungskonzept Swiss GAAP FER 21 den Anforderungen der Spender näher, als die österreichischen gesetzlichen und freiwilligen Regelungen. Während sich diese im Grunde an den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen für

erwerbswirtschaftliche Unternehmen orientieren, spiegelt Swiss GAAP FER 21 die Besonderheiten der spendensammelnden Vereine in der Rechnungslegung wider und adressiert die Bedürfnisse der Spender hinsichtlich der Finanzberichterstattung. Besonderes hervorzuheben ist bei den beiden vorgestellten Spendengütesiegeln die Forderung nach einer Prüfung der detaillierten Darstellung des Aufwands in spendensammelnden Vereinen. So können Spender durch konkrete Regelungen zur Klassifizierung und Darstellung des Aufwands Informationen zum Spendenmitteleinsatz erhalten und auf dieser Basis ihre Spendenentscheidung treffen. Aufholbedarf besteht insbesondere bei den gesetzlichen Offenlegungsbestimmungen. So ist eine transparente Rechnungslegung und Prüfung erst sinnvoll, wenn Spendern die geprüfte Finanzberichterstattung öffentlich zur Verfügung gestellt wird. Diese Funktion übernehmen derzeit ebenfalls lediglich die Spendengütesiegel, da hier den Spendern alle für Vereine einzuhaltenden Normen zur Rechnungslegung und Prüfung zugänglich sind und der Finanzbericht selbst zudem veröffentlicht werden muss.

Anhang E

Lebenslauf

Ausbildung

Seit 03/2011 Universität Wien, Masterstudium Internationale Betriebswirtschaftslehre, Spezialisierung: Externe Unternehmensrechnung

10/2007 – 01/2011 Universität Wien, Bachelorstudium Internationale Betriebswirtschaftslehre, Bachelor of Science (BSc)

Berufserfahrung

Seit 10/2013 Deloitte Österreich, Assistant in der Wirtschaftsprüfung

09/2011 – 08/2013 Universität Wien, Lehrstuhl für Externes Rechnungswesen, Studienassistentin

Sonstiges

Fremdsprachen Englisch, Verhandlungssicher in Sprache und Schrift
Französisch, Grundkenntnisse in Sprache und Schrift

EDV-Kenntnisse Microsoft Windows, Mac OS, Microsoft Office,
Grundkenntnisse Oracle SQL, HTML und Javascript,
Grundkenntnisse SAP, Grundkenntnisse Adobe Photoshop