

Foundation Governance Bd.8

# **Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen**

Handlungsempfehlungen für die Praxis

Philipp Egger  
Georg von Schnurbein  
Daniel Zöbeli  
Claus Koss  
(Hrsg.)

Helbing Lichtenhahn Verlag

## **SwissFoundations**

Im Jahr 2001 gegründet, ist SwissFoundations der Verband Schweizer Förderstiftungen. Als aktives und der Innovation verpflichtetes Netzwerk fördert und unterstützt SwissFoundations den Erfahrungsaustausch, die Transparenz und die Professionalität in der Schweizer Stiftungslandschaft. Damit trägt SwissFoundations zu einem wirkungsvollen und nachhaltigen Einsatz von Stiftungsmitteln bei.

### *Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek*

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-7190-3057-5

© 2011 by Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel

Dieses Werk ist weltweit urheberrechtlich geschützt. Das Recht, das Werk mittels irgendeines Mediums (technisch, elektronisch und/oder digital) zu übertragen, zu nutzen oder ab Datenbank sowie via Netzwerke zu kopieren und zu übertragen oder zu speichern (downloading), liegt ausschliesslich beim Verlag. Jede Verwertung in den genannten oder in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf deshalb der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages.

---

## Vorwort der Herausgeber

Seit der Einführung von Swiss GAAP FER 21 für spendenorientierte Nonprofit-Organisationen (NPO) im Jahr 2002 hat sich die Rechnungslegung im NPO-Sektor der Schweiz weiterentwickelt und professionalisiert. Zunehmend wurde die Anwendung dieser Fachempfehlungen allen NPO nahegelegt, so auch im Swiss Foundation Code 2009 für die Förderstiftungen.

Die praktische Umsetzung von FER 21 in NPO, die *nicht vornehmlich spendenbasiert* sind, erweist sich jedoch als unbefriedigend. Dies liegt daran, dass Pflege- und Betreuungseinrichtungen, mitgliederorientierte Vereine oder Förderstiftungen nicht primär gegenüber Spendern Rechenschaft ablegen müssen, sondern anderen Anspruchsgruppen wie staatlichen (Finanzierungs-)Institutionen, Klienten, Destinatären oder Mitgliedern.

In einem von der Kommission für Technologie und Innovation (KTI) geförderten und in der Praxis abgestützten Forschungsprojekt untersuchen die Fernfachhochschule Schweiz (FFHS), welche zur Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana (SUPSI) gehört, die Zürcher Hochschule für angewandte Wissenschaften (ZHAW) und das Centre for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel gemeinsam die massgeblichen Accounting Standards und die Rechnungslegungspraxis von verschiedenen NPO-Typen. Daraus sollen praktische Handlungsempfehlungen sowohl für die NPO wie auch die betroffenen Standardsetter abgeleitet werden. SwissFoundations hat als Praxispartner ein Teilprojekt zur Rechnungslegung von Förderstiftungen gefördert, um die besonderen Herausforderungen dieses NPO-Typs näher untersuchen zu lassen. Die Ergebnisse dieses Teilprojekts bilden den Kern der vorliegenden Publikation.

Erstmals werden nun wesentliche Themen zur *Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen* – die in der Regel nicht von Spenden leben, sondern die ihre Fördererträge mit einem vom Stifter überlassenen Vermögen erwirtschaften – eingehend dargestellt. Die Beiträge von zwölf Autorinnen und Autoren aus Wissenschaft, Beratung und Praxis vermitteln aus betriebswirtschaftlicher und aus rechtlicher Perspektive Best-Practice-Beispiele und Vorgehensweisen, wie Förderstiftungen ihre Rechnungslegung und Revision ordnungsgemäss und nachvollziehbar gestalten können. Dies geschieht auf der Grundlage von Forschungsergebnissen sowie der praktischen Erfahrung der beteiligten Autorinnen und Autoren.

Dieser Band der Reihe Foundation Governance ist daher gleichermassen als *Hilfestellung für Praktiker* wie als *Beitrag zur Weiterentwicklung des NPO-Standards FER 21* zu verstehen.

Ein herzliches Dankeschön geht an die Autorinnen und Autoren für ihre Beiträge zu diesem Band. Darüber hinaus danken die Herausgeber SwissFoundations, dem Verband der Schweizer Förderstiftungen, für die vorbehaltlose Unterstützung dieses Projektes. Schliesslich geht ein besonderer Dank an Herrn Rafael Wyser, der die Projektkoordination mit grossem Engagement und Tatkraft übernommen hat.

Basel/Regensburg/Regensdorf im Februar 2011

Philipp Egger,  
Georg von Schnurbein,  
Daniel Zöbeli und  
Claus Koss

---

# Inhalt

Vorwort der Herausgeber .....	5
Abkürzungsverzeichnis .....	13

## NOTWENDIGKEIT UND GESTALTUNG DER RECHNUNGSLEGUNG VON STIFTUNGEN

CLAUS KOSS .....	15
<b>1 Problemstellung</b> .....	16
<b>2 Legitimation der Rechnungslegung von Stiftungen</b> .....	18
2.1 Rechnungswesen und Rechnungslegung .....	18
2.2 Fehlen eines kompakten Ziels der Rechnungslegung von Stiftungen .....	18
2.3 Legitimation einer Rechnungslegung von NPO mittels der Prinzipal-Agenten-Theorie .....	20
2.4 Das Stakeholder-Modell .....	25
<b>3 Anforderungen an die Rechnungslegung von Stiftungen</b> .....	27
<b>4 Zusammenfassung</b> .....	31
<b>5 Literaturhinweise</b> .....	32
<b>6 Materialverzeichnis</b> .....	33

## INTERNES KONTROLLSYSTEM (IKS) IN STIFTUNGEN: GRUNDLAGEN UND ZUSAMMENHÄNGE

THOMAS RAUTENSTRAUCH .....	35
<b>1 Einleitung</b> .....	36
<b>2 Rechtliche und ökonomische Relevanz einer Internen Kontrolle in Stiftungen</b> .....	37
2.1 Governance und Regulierung als Treiber der Internen Kontrolle .....	37
2.2 Motivation für ein IKS aus ökonomischer Sicht .....	39
2.3 Konsequenzen für die IKS-Anforderungen bei Stiftungen .....	41

<b>3 Aufgaben, Elemente und Erfolgskriterien für die Gestaltung eines Internen Kontrollsystems (IKS) in Stiftungen</b> .....	42
3.1 Das Rahmenkonzept COSO «Internal Control» als Orientierungsrahmen .....	42
3.2 Ein Modell für die Identifikation und Bewertung von Risiken im Bereich der Buchführung und finanziellen Berichterstattung .....	46
3.3 Der Einsatz der Risiko-Kontroll-Matrix als zentrales Tool zur IKS-Dokumentation .....	51
<b>4 Handlungsempfehlungen für die praktische Umsetzung eines Internen Kontrollsystems (IKS) in Stiftungen</b> .....	53
<b>5 Fazit und Ausblick</b> .....	54
<b>6 Literaturverzeichnis</b> .....	55
<b>«TUE GUTES UND BERICHTE DARÜBER» ODER WIE DURCH (FREIWILLIGE) TRANSPARENZ VERTRAUEN GESCHAFFEN WIRD</b>	
RETO EBERLE .....	57
<b>1 Einleitung</b> .....	57
<b>2 Entstehungsgeschichte von Swiss GAAP FER 21</b> .....	59
<b>3 Gründe für Transparenz</b> .....	61
<b>4 Swiss GAAP FER 21 im Überblick</b> .....	63
<b>5 Eine Erfolgsgeschichte mit Zukunftspotenzial</b> .....	65
<b>6 Literaturverzeichnis</b> .....	66
<b>ZWECKGEBUNDENE MITTEL EINER STIFTUNG</b>	
LYDIA KRAUSS, DANIEL ZÖBELI .....	67
<b>1 Einleitung</b> .....	67
<b>2 Zweckgebundene Mittel in der Stiftungsbilanz</b> .....	68
2.1 Verfügungs- bzw. Werteeinschränkungen bei Aktiven .....	68
2.2 Verfügungseinschränkungen bei Passiven .....	69
<b>3 Rechnung über die Veränderung des Kapitals (Kapitalveränderungsrechnung/Kapitalnachweis)</b> .....	73
<b>4 Fondsreglement</b> .....	75
<b>5 Zusammenfassung</b> .....	76

<b>6</b>	<b>Literaturverzeichnis</b>	77
<b>EINFÜHRUNG UND ANWENDUNG EINES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS (IKS) IN FÖRDERSTIFTUNGEN</b>		
	BEATRICE MEYER, LUKA ZUPAN	81
<b>1</b>	<b>Einführung</b>	82
1.1	Ausgangslage	82
1.2	Zielsetzungen dieses Beitrags	82
<b>2</b>	<b>Der IKS-Navigator</b>	83
2.1	Vorgehensweise des IKS-Navigators	84
2.2	Erhebung des Ist-Zustandes auf drei Ebenen	85
2.3	Erfolgsfaktoren bei der Einführung und Sicherstellung der Nachhaltigkeit	86
<b>3</b>	<b>Vorstellung eines Fallbeispiels</b>	87
3.1	Einführung	87
3.2	Ist-Analyse und Methodik	88
3.3	Auswahlverfahren ( <i>Scoping</i> )	88
3.4	Risiko-Kontroll-Matrix	91
3.5	Kontrollbeschreibung	94
3.6	Beurteilung der Existenz und Behebung von Schwachstellen	94
3.7	Externe Revisionsstelle	95
3.8	Schlussfolgerungen zur Einführung eines IKS	95
<b>4</b>	<b>Besonderheiten des IKS bei Vergabe- und Förderstiftungen</b>	96
4.1	Kontrollen auf Organisationsebene	96
4.2	Potenzialmanagement	97
4.3	Leistungsprozess	99
4.4	Ergebnisorientierung	100
4.5	Schlussfolgerung zu den Besonderheiten des IKS bei Vergabe- und Förderstiftungen	103
<b>5</b>	<b>Literaturverzeichnis</b>	104

**VERMÖGENSANLAGEN: RECHNUNGSLEGUNG UND REPORTING**

LUZIUS NEUBERT, DANIEL ZÖBELI ..... 105

**1 Grundlegendes zur Vermögensanlage gemeinnütziger Stiftungen ..... 106**

**2 Verschiedene Stiftungstypen investieren unterschiedlich ..... 108**

    2.1 Typen von gemeinnützigen Stiftungen ..... 108

    2.2 Wie viel Anlagerisiko sollte eine Stiftung eingehen? ..... 110

    2.3 Substanzerhaltung ..... 112

**3 Bewertung unterschiedlicher Vermögensanlagen ..... 114**

    3.1 Übersicht über die Aktivpositionen von Stiftungen ..... 114

    3.2 Wertpapiere des Umlaufvermögens ..... 115

    3.3 Beteiligungen ..... 116

    3.4 Immobilien ..... 117

**4 Welchen Zweck haben Wertschwankungsreserven? ..... 120**

**5 Wie Stiftungen über ihre Vermögensanlagen berichten ..... 122**

**6 Zusammenfassung und Fazit ..... 124**

**7 Literaturverzeichnis ..... 125**

**BEWERTUNG UND DARSTELLUNG VON KUNST  
IM JAHRESABSCHLUSS VON STIFTUNGEN**

DANIEL ZÖBELI, CLAUD KOSS, DIETMAR STOCK ..... 127

**1 Einleitung ..... 128**

**2 Stiftungsrecht und aufsichtsrechtliche Praxis ..... 130**

    2.1 Allgemeines ..... 130

    2.2 Stiftungsrechtliche Rechnungslegungs- und Aufsichtspraxis ..... 131

**3 Betriebswirtschaftliche Modelle der Kunstbewertung ..... 134**

    3.1 Betriebswirtschaftliche Problemstellung ..... 134

    3.2 Pro memoria-Bewertung (Regelfall) ..... 138

    3.3 Ansatz eines konkreten Bilanzwerts  
        (vorsichtige Marktbewertung als Ausnahme) ..... 138

    3.4 Zwischenergebnis ..... 141

**4 Vollständigkeit der Erfassung ..... 142**

<b>5 Zusammenfassung/Fazit</b>	145
<b>6 Literaturverzeichnis</b>	146
<b>SPEZIFISCHE PROBLEME DER REVISION VON STIFTUNGEN</b>	
LUKAS HANDSCHIN, DANIEL WIDMER	149
<b>1 Buchführungspflicht nach Art. 83a ZGB</b>	150
1.1 Allgemeines	150
1.2 Nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe	150
1.2.1 Gewerbebegriff	150
1.2.2 Nach kaufmännischer Art	151
1.3 Buchführung nach Art. 957 OR	151
1.4 Aktienrechtliche Vorschriften der Rechnungslegung und Offenlegung nach Art. 662a ff. und Art. 697h OR	152
<b>2 Massnahmen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nach Art. 84a ZGB</b>	153
<b>3 Revisionspflicht nach Art. 83b ZGB</b>	154
3.1 Zielsetzung der Revision	154
3.2 Bezeichnung der Revisionsstelle	154
3.3 Befreiung von der Revisionspflicht (opting-out)	154
3.3.1 Allgemeines	154
3.3.2 Voraussetzungen für die Befreiung	155
3.3.3 Verfahren der Befreiung	157
3.3.4 Kritische Betrachtung	158
3.4 Anwendung aktienrechtlicher Vorschriften zur Revisionsstelle	159
3.4.1 Art der Revision	159
3.4.2 Fachliche Anforderungen an die Revisionsstelle	161
3.4.3 Unabhängigkeit der Revisionsstelle	163
3.4.4 Aufgaben der Revisionsstelle	166
3.5 Verpflichtung zur ordentlichen Revision (opting-up)	173
<b>4 Freiwillige Revision (opting-in)</b>	174
<b>5 Rolle der Aufsichtsbehörde</b>	175
5.1 Allgemeines	175
5.2 Verhältnis der Aufsichtsbehörde zur Revisionsstelle	175

5.3	Anzeigepflichten .....	176
5.3.1	Ordentliche Revision .....	176
5.3.2	Eingeschränkte Revision .....	177
5.3.3	Freiwillige Revision .....	177
<b>6</b>	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>178</b>
<b>7</b>	<b>Materialienverzeichnis .....</b>	<b>179</b>
 <b>NPO-AUDITS AUS SICHT DER REVISIONSPRAXIS</b>		
	PRIMUS FELLMANN .....	181
<b>1</b>	<b>Entwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen in der Schweiz anhand von Beispielen .....</b>	<b>182</b>
<b>2</b>	<b>Revision von Stiftungen .....</b>	<b>184</b>
2.1	Notwendigkeit einer Revision von Stiftungen .....	184
2.2	Anforderungen an den Revisor .....	185
2.3	Kosten der Revision .....	186
2.4	Anforderungen des NPO-Codes und des Swiss Foundation Code sowie anderer Codes .....	186
2.5	Praktische Prüfungsdurchführung .....	189
2.6	Vorbereitung auf die Revision .....	191
<b>3</b>	<b>Leistungsbericht .....</b>	<b>192</b>
	<b>Autorenverzeichnis .....</b>	<b>193</b>
	<b>Sachregister .....</b>	<b>196</b>

---

## Sachregister

### A

Aktienquoten 111  
Anforderungen an den Revisor 185  
Anhang 122, 133  
Anlagepolitik 106, 110 ff.  
Anzeigepflichten 176 f.  
Aufsichtsbehörde 175 f.  
Automatisierte Kontrollen 45

### B

Befreiung von der Revisionspflicht 154 ff.  
Beteiligungen 114, 116 f.  
Bewertung 114 ff., 134 ff.  
Bilanzsumme 155  
Buchführung 18

### C

COSO-Rahmenkonzept 42 ff.

### E

Ehrenamtliche Revision 161  
Ehrenkodex 189  
Eingeschränkte Revision 38, 165 f., 170  
Einschränkender Zweckbestimmung 70  
Einthemen-Hilfswerke 191  
Ergebnisorientierung 100 ff.  
Erlösfonds 71

### F

Familienstiftung 154  
Fondskapital 70 f.  
Fondsreglement 67, 75  
Förderstiftungen: IKS 96 ff.  
Fortführungsprämisse 27

### G

Garantenstellung des Staates 21  
Good Governance 189  
Gründung 156

### I

IKS: Definition 39  
IKS: Erweiterung über Rechnungswesen 45  
IKS: Fallstudie 81 ff.  
IKS: Pflichtaufgabe des Leitungsorgans 46  
IKS: Prinzipal-Agent-Theorie 39  
Immobilien 114, 117  
Information und Kommunikation 45  
Internes Kontrollsystem (IKS) 36, 38, 39, 168, 170  
Inventar 132  
IT-Kontrollen 44, 85

### K

Kapitalnachweis 73  
Kapitalveränderungsrechnung 67, 73, 74  
Kirchliche Stiftungen 154  
Kontrollbeschreibung 94  
Kontrollumfeld 43  
Kontrollverantwortliche 94  
Kosten der Revision 186  
Kunstabwertung 134 ff.  
Kunstinvestments 128  
Kunststiftungen 130 ff.

### L

Leistungsbericht 192  
Leistungsprozess 99 ff.

### M

Manuelle und automatisierte Kontrollen 45  
Marktwert 134  
Mehrthemen-Hilfswerke 191  
Modell zur IKS-Umsetzung 47  
Museen: Kunstbewertung 136 f.

### N

Nutzniessungsfonds 69

**O**

Opting-out 154  
 Ordentliche Revision 38, 87, 163  
 Organisationskapital 69, 120

**P**

Potenzialmanagement 97 ff.  
 Prinzipal-Agenten-Theorie 20 f., 39 f.  
 Professionalität 185  
 Prozesskontrolle 49  
 Prüfungsdurchführung 189  
 Prüfungsstandards 167  
 PS 890 42, 46, 48, 82

**Q**

Qualitative Charakteristika der  
 Rechnungslegung 28 ff.

**R**

Rechnungslegung 18, 27 ff.  
 Rechnungslegungspflicht 37  
 Rechnungswesen 18  
 Rechnung über die Veränderung des  
 Kapitals 73 ff.  
 Rendite 110  
 Revision 95, 154 ff., 184  
 Revisionsbericht 169  
 Revisionspflicht 37, 87, 154 ff.  
 Revisionsstelle 154  
 Revisionsstellenbefreiung 133  
 Risiko 48 ff., 110  
 Risikobereitschaft 110  
 Risikobewältigung 50, 51  
 Risikobewertung 50  
 Risikofähigkeit 108, 110  
 Risikoidentifikation 48  
 Risiko-Kontroll-Matrix 51 ff., 84,  
 91 ff.  
 Risikomanagements 48  
 Rückstellungen 74

**S**

Spesen 190  
 Stakeholder-Modell 25 ff.  
 Steuerbefreiung 20

Steuerungs- und Kontrollaktivi-  
 täten 44  
 Stiftung für Fachempfehlungen zur  
 Rechnungslegung 57  
 Stiftungsfonds 72  
 Stiftungsrat 45  
 Stille Reserven 115, 120  
 Substanzerhaltung 112 f.  
 Swiss Foundation Code 2009 188  
 Swiss GAAP FER 21 57 ff., 63 ff.  
 Swiss NPO-Code 186

**T**

Transparenz 61 ff.  
 True and fair view 61

**U**

Überwachung 45  
 Unabhängigkeit 163 ff.  
 Unabhängigkeit des Revisors 185  
 Unselbständige Stiftungen 72

**V**

Vergabestiftungen: IKS 96 ff.  
 Vergleichbarkeit 29  
 Vergleichswertverfahren 135  
 Vermögensanlagen: Bericht-  
 erstattung 122 f.  
 Vermögensverwaltung 39, 106 ff.  
 Verständlichkeit 28, 29

**W**

Wertschriften 114 f., 182  
 Wertschwankungsreserven 120 f.  
 Wesentlichkeit 88

**Z**

ZEWO 186  
 ZEWO-Gütesiegels 65  
 Zielrendite 110  
 Zielsetzung der Revision 154  
 Zweckbindung von Mitteln 68 ff.