

Erläuterungen zur Konsolidierung

1. Einleitung

Zewo hat Swiss GAAP FER 21 für die Berichterstattung Zewo-zertifizierter Organisationen verbindlich erklärt. Für grosse Organisationen gilt dies ab dem Berichtsjahr 2004, für kleine Organisationen ab dem Berichtsjahr 2005.

Zewo hebt dabei den integralen Ansatz hervor, der Swiss GAAP FER zugrunde liegt: Die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 soll im Speziellen und die übrigen Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER für weitergehende Themen angewendet werden. Die Konsolidierungsfrage wird in Swiss GAAP FER 21 sowie im Rahmen der beiden Empfehlungen Swiss GAAP FER 30 und Swiss GAAP FER 15 behandelt.

Bei der Umsetzung von Swiss GAAP FER 21 ist die Frage zentral, welche Kriterien zu einer Konsolidierungspflicht führen respektive welche Organisationen in die Konsolidierung einzubeziehen sind (Konsolidierungskreis). Zudem muss geklärt werden, welche Konsolidierungsmethode jeweils anzuwenden ist.

Da bei Nonprofit-Organisationen oft keine finanzielle Beherrschung im klassischen Sinn vorliegt, avancieren die Kriterien «führungsmässige Beherrschung» (Organbeherrschung, wesentliches Weisungsrecht), «Auftritt im Spendenmarkt» (Image und Marktauftritt) und «Geldströme» (Triage Spendeneinnahmen) zu zentralen Leitkriterien. Diese haben jedoch nicht die gleiche Trennschärfe wie die finanziellen Beteiligungsverhältnisse.

Um bezüglich Konsolidierungskriterien und -methoden Klarheit zu schaffen und eine vernünftige Anwendung und Umsetzung zu gewährleisten, veröffentlicht die Zewo die vorliegende «Zewo-Handlungsanweisung Konsolidierung». Diese richtet sich nach den Anforderungen von Swiss GAAP FER und verfolgt das Ziel, die Transparenz für Spenderinnen und Spender zu erhöhen. Es handelt sich dabei um eine generelle Handlungsanweisung, die nicht jedem Spezialfall gerecht werden kann. In solchen Situationen sind separate Abklärungen unabdingbar.

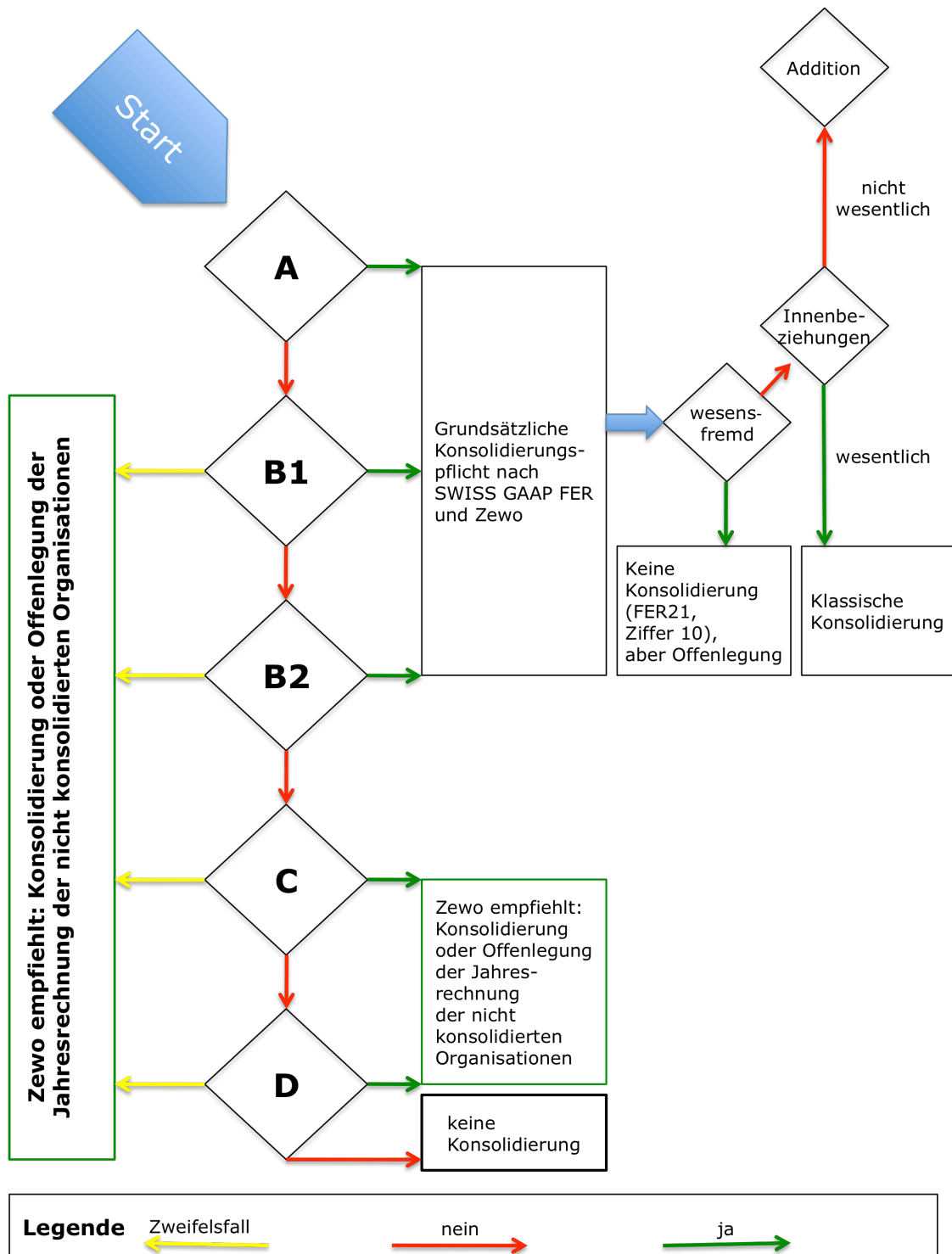
2. Wer muss konsolidieren?

Ob eine Organisation konsolidieren muss oder nicht, hängt grundsätzlich davon ab, wie folgende Fragen beantwortet werden:

- A) Liegt eine finanzielle Beherrschung vor?
- B) Liegt eine führungsmässige Beherrschung vor?
- B1) Wird die Mehrheit der Organe bestellt oder kontrolliert?
- B2) Liegt ein wesentliches Weisungsrecht vor?
- C) Liegt ein gemeinsamer Auftritt im Spendenmarkt vor?
- D) Wie fliessen Geldströme? Werden anderen Organisationen finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt?

Diese Fragen müssen sequenziell betrachtet werden. In der folgenden Abbildung ist der entsprechende Entscheidungsprozess dargestellt.

Sequenzielle Übersicht: Handlungsanweisungen Konsolidierung



3. Konsolidierungskriterien

A) Finanzielle Beherrschung

Beherrscht eine Nonprofit-Organisation andere Organisationen, so muss die Organisation gemäss Swiss GAAP FER 30 und Swiss GAAP FER 21 Ziffern 11 und 46 konsolidieren (Konsolidierungspflicht).

Liegt eine finanzielle Beherrschung vor, wird das Zewo-Gütesiegel nur bei Vorliegen einer konsolidierten Jahresrechnung vergeben.

B) Führungsmässige Beherrschung

Bei einer führungsmässigen Beherrschung schafft Swiss GAAP FER 21 in den Ziffern 11, 12, 46 und 47 über die Konsolidierungspflicht nicht abschliessend Klarheit. Aus diesem Grund präzisiert die Zewo und postuliert die Konsolidierungspflicht folgendermassen:

B1) Führungsmässige Beherrschung: Organbestellung

Wenn die Mehrheit der Organe statutarisch oder faktisch bestellt wird oder bestellt werden kann, so muss eine Organisation gemäss Swiss GAAP FER 21 Ziffer 46 konsolidieren (Konsolidierungspflicht).

Das Zewo-Gütesiegel wird nur bei Vorliegen einer konsolidierten Jahresrechnung vergeben.

B2) Führungsmässige Beherrschung: Wesentliches Weisungsrecht

Liegt ein wesentliches Weisungsrecht vor, so führt dies zu einer Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER 21, Ziffer 12, 46 und 47. «Wesentliches Weisungsrecht» bedeutet statutarische oder faktische Durchsetzbarkeit in Strategie-Struktur- und Finanzfragen. Dabei ist die tatsächliche Wahrnehmung der Kontroll- oder Führungsaufgabe ausschlaggebend.

In diesem Fall wird das Zewo-Gütesiegel nur bei Vorliegen einer konsolidierten Jahresrechnung vergeben.

Auch im Zweifelsfalle empfiehlt die Zewo die Konsolidierung oder zumindest die Offenlegung der Jahresrechnung der nicht konsolidierten Organisationen.

C) Gemeinsamer Auftritt im Spendenmarkt

Liegt ein gemeinsamer Auftritt im Spendenmarkt vor, so wird die Organisation von den Spendern und Spenderinnen als Einheit wahrgenommen. Swiss GAAP FER 21 regelt diesen Umstand nicht speziell.

Die Zewo empfiehlt sowohl bei einem eindeutigen gemeinsamen Auftritt wie auch im Zweifelsfalle eine Konsolidierung oder Offenlegung der Jahresrechnung der nicht konsolidierten Organisationen.

D) Geldströme

Fliessen regelmässig Geldströme an andere Organisationen, so liegt eine enge Verbundenheit zwischen den Organisationen vor. Swiss GAAP FER 21 regelt diesen Umstand nicht speziell.

Die Zewo empfiehlt sowohl bei wesentlichen Geldströmen, d.h. wenn einer anderen Organisation substantielle finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt werden, wie auch im Zweifelsfalle die Konsolidierung oder Offenlegung der Jahresrechnung der nicht konsolidierten Organisationen.

4. Keine Konsolidierungspflicht

Ist keines der unter Punkt 3 beschriebenen Konsolidierungskriterien erfüllt, so ist nicht zu konsolidieren. Dasselbe gilt für wesensfremde Organisationen. So ist bei finanzieller oder führungsmässiger Beherrschung nicht zu konsolidieren, falls die Tätigkeiten der zu konsolidierenden Organisationen derart von der Tätigkeit der Oberorganisation abweichen, dass die Aussagekraft durch Konsolidierung beeinträchtigt würde (vgl. auch FER21, Ziffer 10).

In jedem Fall müssen die Jahresrechnungen der nicht konsolidierten Organisationen offengelegt werden. Ausserdem soll das Gesamtbild der Organisation grafisch dargestellt werden. Diese Darstellung enthält alle im Konsolidierungskreis enthaltenen sowie die nicht enthaltenen Organisationen und zeigt wichtige finanzielle und andere Abhängigkeiten. Es kann zudem sinnvoll sein, trotz Konsolidierung auch ausgewählte Einzelabschlüsse offen zu legen.

5. Konsolidierungsmethoden

Im Folgenden werden die beiden wesentlichen Konsolidierungsmethoden vorgestellt. Unabhängig von der gewählten Methode sind auch revidierte Einzelabschlüsse zu erstellen.

5.1 Klassische Vollkonsolidierung

Bei wesentlichen Innenbeziehungen (organisationsinterne Transaktionen) ist die Konsolidierung mit Elimination von konzerninternen Aktiven und Passiven in den einzelnen Jahresrechnungen sowie Aufwendungen und Erträgen aus konzerninternen Transaktionen zwingend. Die konsolidierte Rechnung ist mit der Methode der Vollkonsolidierung zu erstellen.

Im Anhang zur Jahresrechnung sind ausserdem offen zu legen: Konsolidierungskreis, Konsolidierungsmethode (Swiss GAAP FER 30, Ziffer 33 und 34) und Transaktionen mit nahe stehenden Personen und Organisationen (Swiss GAAP FER 15 sowie Swiss GAAP FER 21, Ziffer 41).

Ausserdem soll das Gesamtbild der Organisation grafisch dargestellt werden. Diese Darstellung enthält alle im Konsolidierungskreis enthaltenen sowie die nicht enthaltenen Organisationen und zeigt wichtige finanzielle und andere Abhängigkeiten. Es kann zudem sinnvoll sein, trotz Konsolidierung auch ausgewählte Einzelabschlüsse offen zu legen.

5.2 Addition

Wenn keine oder nur unwesentliche Innenbeziehungen (organisationsinterne Transaktionen) bestehen, kann die Additionsmethode (Poolingmethode) angewendet werden.

Im Anhang zur Jahresrechnung sind offen zu legen: Konsolidierungskreis, Konsolidierungsmethode (Swiss GAAP FER 30, Ziffer 33 und 34), Transaktionen mit nahe stehenden Personen und Organisationen (Swiss GAAP FER 15 sowie Swiss GAAP FER 21 Ziffer 41).

Ausserdem soll das Gesamtbild der Organisation grafisch dargestellt werden. Diese Darstellung enthält alle im Konsolidierungskreis enthaltenen sowie die nicht enthaltenen Organisationen und zeigt wichtige finanzielle und andere Abhängigkeiten. Es kann zudem sinnvoll sein, trotz Konsolidierung auch ausgewählte Einzelabschlüsse offen zu legen.

6. Anhang

Swiss GAAP FER 21

Folgende Empfehlungen und Erläuterungen betreffen die Konsolidierungsfrage:

Ziffer 10 (Empfehlung)

Von der Vollkonsolidierung können Organisationen ausgeschlossen werden, deren Tätigkeit von jener der konsolidierten Organisationen derart abweicht, dass ihr Einbezug in die Konsolidierung die Aussagekraft der konsolidierten Jahresrechnung beeinträchtigen würde. Diese Organisationen sind nach der Equity-Methode im konsolidierten Abschluss zu erfassen.

Ziffer 45 (Erläuterung zu Ziffer 10)

Die von der Vollkonsolidierung ausgeschlossenen Organisationen sind im Anhang zu nennen und deren Ausschluss zu begründen.

Ziffer 11 (Empfehlung)

Eine Nonprofit-Organisation hat andere Organisationen, die ihrem beherrschenden Einfluss unterliegen, gemäss den Fachempfehlungen zu konsolidieren.

Ziffer 46 (Erläuterung zu Ziffer 11)

Ein beherrschender Einfluss liegt insbesondere vor bei:

- Stimmen- oder Kapitalmehrheit
- der Kontrolle über die Mehrheit der Organe und/oder
- aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmungen.

Ziffer 12 (Empfehlung)

Wenn die beherrschende Organisation oder Person selber nicht konsolidierungspflichtig ist, können inhaltliche Gründe einen konsolidierten Abschluss erfordern, wenn Organisationen einer gemeinsamen Kontrolle oder Führung unterliegen (Kombination).

Ziffer 47 (Erläuterung zu Ziffer 12)

Die gemeinsame Kontrolle oder Führung kann sowohl formeller als auch informeller Natur sein. Ausschlaggebend ist die tatsächliche Wahrnehmung der Kontroll- oder Führungsaufgabe in Personalunion, wenn die Ziele der Organisationen abgesprochen werden oder abgestimmt sind.

Ziffer 41 (Empfehlung)

Transaktionen mit nahe stehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Unternehmen, Personen oder Projekten sind offenzulegen.

Ziffer 58 (Erläuterung zu Ziffer 41)

Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahe stehenden Personen).

Swiss GAAP FER

Im Rahmen der Fachempfehlungen zur Rechnungslegung sind ergänzend zu Swiss GAAP FER 21 grundsätzlich alle Fachempfehlungen anzuwenden. Im Zusammenhang mit der Konsolidierungsfrage sind dies insbesondere:

- Swiss GAAP FER 30
- Swiss GAAP FER 15

Die Behandlung von nicht geregelten Bereichen hat nach dem „true&fair view“ Prinzip im Sinne des Gesamtregelwerkes zu erfolgen.

© by Stiftung Zewo Zürich, August 2008

Die Urheberrechte für die an dieser Adresse veröffentlichten Texte bleiben bei der Stiftung Zewo. Jegliche kommerzielle Vervielfältigung oder Verwertung unseres Angebots oder von Teilen davon in anderen elektronischen oder gedruckten Publikationen ist nur nach unserer Zustimmung erlaubt. Für gemeinnützige Zwecke dürfen Sie unsere Inhalte gerne verwenden, die Stiftung Zewo muss aber mit Adresse und Gütesiegel auf der Seite genannt sein.