

# Richtlinie

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur

## Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen

Fassung vom April 2001 (mit Beschluss des Vorstandes erlassen am 24. April 2001)

### Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorbemerkungen .....	2
1. Geltungsbereich und Größenklassen .....	3
2. Jahresabschluß .....	3
2.1. Grundsatz .....	3
2.2. Bilanz .....	3
2.3. Gewinn- und Verlustrechnung .....	5
2.4. Anhang .....	5
3. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung .....	6
4. Prüfung .....	7
Beispiel 1 (Behandlung von gewidmeten Einnahmen über zwei Jahre) .....	8
Beispiel 2 (Behandlung von gewidmeten Einnahmen mit Kostenrechnung) .....	8

## Vorbemerkungen

Vereine stellen eine häufig genützte Form des Zusammenschlusses von mehreren Personen zur Erreichung gemeinsamer Ziele dar. Die vielfältige Tätigkeit der Vereine wirft jedoch zahlreiche Fragen auf und stellt die mit der Rechnungslegung beschäftigten Personen sowohl innerhalb (Vorstände, Kassiere) als auch außerhalb des Vereins (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) vor große Herausforderungen.

Die derzeitige Rechtslage ist relativ unübersichtlich: Eigene Vorschriften zur Rechnungslegung von Vereinen existieren derzeit nicht; in zahlreichen Gesetzen finden sich vereinzelte Bestimmungen zu den von Vereinen zu führenden Aufzeichnungen (Vereinesgesetz, Bundesabgabenordnung, Umsatzsteuergesetz), während die Aufstellung von Jahresabschlüssen derzeit nicht geregelt ist.

Auch eine analoge Anwendung der für Kaufleute bestehenden handelsrechtlich kodifizierten Bestimmungen stößt auf eine große Anzahl von Problemen. Zum einen sind diese Vorschriften nur für jene Vereine anzuwenden, die dem Handelsgesetzbuch unterliegen; zum anderen ergeben sich Umsetzungsprobleme bei vereinsspezifischen Sachverhalten.

Auch die derzeitige Praxis ist uneinheitlich. Die heute angewendeten Systeme reichen von einfachen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bis zu nach internationalen Normen aufgestellten Jahresabschlüssen - daneben sind jedoch auch viele eigene Methoden vorzufinden, die sich nur schwer nachvollziehen lassen.

Hier setzt die vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer erstellte Richtlinie an. Die in ihr enthaltenen Empfehlungen sollen unter anderem:

- die Bedeutung von Vereinen in Wirtschaft und Gesellschaft berücksichtigen,
- den Erwartungen der Öffentlichkeit gerecht werden,
- zu einer Vereinheitlichung der Praxis der Rechnungslegung führen
- und die im geltenden Recht bestehenden Lücken schließen.

Dabei ist zu betonen, daß diese Richtlinie weder die gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung für Vereine erweitern möchte noch einer solchen vom Gesetzgeber eventuell beabsichtigten Erweiterung vorgreifen möchte. Sie soll lediglich den mit der Rechnungslegung von Vereinen betrauten Personen eine fachkompetente Unterstützung bei ihrer Tätigkeit im Sinne einer zweckmäßigen und aussagefähigen Darstellung der für das Rechnungswesen relevanten Geschäftsfälle sowie der Vermögens- und Ertragslage der Vereine bieten.

## 1. Geltungsbereich und Größenklassen

### § 1. Geltungsbereich

Diese Richtlinie gilt für alle Vereine, die dem Vereinsgesetz unterliegen.

### § 2. Größenklassen und Buchführungspflicht

(1) Die Einteilung in Größenklassen gemäß § 221 HGB gilt für Vereine sinngemäß. An die Stelle der Umsatzerlöse treten jedoch die Gesamteinnahmen gemäß Abs. 3.

(2) Vereine, deren Gesamteinnahmen gemäß Abs. 3 in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht mehr als fünf Millionen Schilling betragen, werden unbeschadet eventuell bestehender abgabenrechtlicher Buchführungspflichten als „nicht-buchführungspflichtige Vereine“ bezeichnet.

(3) Die Gesamteinnahmen sind die Umsatzerlöse, Mitgliedsbeiträge, Spenden, sonstige Vermögenserwerbe sowie Zuschüsse aus öffentlichen Kassen.

**Erläuterungen:** Die Anknüpfung der Buchführungspflicht an Größenklassen orientiert sich an den einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuches.

Zur Bewertung von Waren- und Leistungsspenden siehe die Erläuterungen zu § 5.

## 2. Jahresabschluß

### 2.1. Grundsatz

#### § 3. Grundsatz

(1) Die Rechnungslegung von Vereinen hat grundsätzlich in Form eines Jahresabschlusses zu erfolgen, der aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang besteht.

(2) Der Jahresabschluß ist nach den für Kapitalgesellschaften maßgeblichen Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufzustellen, sofern im folgenden keine abweichenden Regelungen getroffen werden.

**Erläuterungen:** Der Bezug auf das HGB gilt für Ansatz, Bewertung, Gliederung und Offenlegung. Die nachfolgenden Bestimmungen beziehen sich lediglich auf im Vereinsbereich typische Abweichungen. Das Vereinsjahr kann auch vom Kalenderjahr abweichen.

### 2.2. Bilanz

#### § 4. Inhalt und Vollständigkeit

(1) Die Bilanz ist nach den Vorschriften des HGB aufzustellen.

(2) Als Anlagevermögen sind auch Sachspenden auszuweisen, die der dauernden Nutzung durch die empfangende Organisation dienen.

(3) Als Umlaufvermögen sind auch Sachspenden auszuweisen, die an geförderte Hilfsempfänger weitergegeben werden sollen oder zum Verbrauch bestimmt sind.

#### § 5. Ansatz und Bewertung

(1) Offene Mitgliedsbeiträge sind als Forderungen auszuweisen und nach Maßgabe ihrer Einbringlichkeit zu bewerten. Soweit diese Mitgliedsbeiträge Spendencharakter haben und die Einbringung nicht verfolgt wird, sind diese Mitgliedsbeiträge erst bei der Einbringung zu erfassen.

(2) Der Ansatz von Zuschüssen aus öffentlichen Kassen (Subventionen) hat nach den GoB zu erfolgen.

**Erläuterungen:** Waren- und Leistungsspenden (z.B. geschenkte Flugreisen) sollen ertragswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden. Unentgeltliche persönliche Arbeitsleistungen sollen, unabhängig davon, ob sie von Mitgliedern oder Vereinsexternen erbracht werden, nicht in die Buchhaltung aufgenommen werden.

#### § 6. Anschaffungskosten

Unentgeltlich erworbene, aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände sind mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Die fiktiven Anschaffungskosten bestimmen sich nach dem Wert, welcher bei einem entgeltlichen Erwerb hätte aufgewendet werden müssen. Bei unentgeltlich erworbenen Gegenständen des Anlagevermögens ist eine entsprechende Bewertungsreserve darzustellen.

**Erläuterungen:** Der unentgeltliche Erwerb von Anlagevermögen führt daher einerseits zu Einnahmen aus Spenden und andererseits zur Bildung einer Bewertungsreserve. Für den Fall, daß die unentgeltlich erworbenen Gegenstände des Anlagevermögens der Abnutzung unterliegen, ist die Bewertungsreserve entsprechend auf die voraussichtliche Nutzungsdauer aufzulösen. Andere Wirtschaftsgüter sind ebenfalls als Spende darzustellen.

Werden unentgeltlich erworbenen Gegenständen wieder verkauft, so stellen sich insgesamt zwei (erfolgswirksame) Vorgänge dar: Zum einen die als Einnahme verbuchte Spende und zum anderen der als Umsatz und Materialaufwand zu verbuchende Abgang.

#### § 7. Verbindlichkeiten aus Zweckbindungen

Für Spenden, sonstige Vermögenserwerbe und öffentliche Zuschüsse, die einer Widmung unterliegen, ist aufwandswirksam eine gesonderte Postengruppe nach den Rückstellungen zu bilden, soweit die widmungsgemäße Verwendung im Berichtsjahr noch nicht erfolgt ist.

**Erläuterungen:** Diese „Verbindlichkeiten aus Zweckbindungen“ haben den Charakter eines Ausgleichspostens. Sie stellen eine Verwendungsverpflichtung dar.

Zweckgebundene Verpflichtungen, für die der Grund der Dotierung weggefallen ist, sind entweder zurückzuzahlen oder im Einvernehmen mit dem Spender in ähnlicher Weise zu verwenden. Dieses Einvernehmen kann in wirtschaftlich vertretbarer Form gestaltet werden (z.B. durch einen Vermerk beim Spendenaufruf).

Eine solche Umwidmung führt zu einem gesonderten Ertragsposten bzw. Aufwandsposten.

Alle Spenden sind in einer Fondsrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu erläutern. In der Bilanz sind alle Spendensummen anzuführen, die älter als drei Jahre sind, es sei denn, es handelt sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung. Im Anhang hat für jede Spendengruppe eine entsprechende Aufschlüsselung nach Jahren zu erfolgen.

#### § 8. Vereinsvermögen

Auf der Passivseite ist als Vereinsvermögen das Nettovereinsvermögen und die gewidmeten Rücklagen auszuweisen. Gewidmete Rücklagen sind gemäß der Satzung

oder durch Beschluß der zuständigen Organe einer besonderen Verwendung vorbehaltene Rücklagen.

### § 9. Anwartschaften auf Abfertigungen

Anwartschaften auf Abfertigungen dürfen auch vereinfacht über den handelsrechtlichen Ansatz hinaus, bis zur Höhe der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden. Dies ist im Anhang zu erläutern.

**Erläuterungen:** Insbesondere aufgrund der nicht immer gesicherten Finanzierung von Vereinen ist die Prämisse der Unternehmensfortführung (going concern) genau zu hinterfragen!

## **2.3. Gewinn- und Verlustrechnung**

### § 10. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren im Sinne des § 231 Abs. 2 HGB aufzustellen.

(2) Jedenfalls sind folgende Posten gesondert auszuweisen:

1. Mitgliedsbeiträge (in der satzungsmäßig festgelegten Höhe),
2. Spenden und sonstige Vermögenserwerbe (hiervon gewidmet),
3. Öffentliche Zuschüsse,
4. Bildung oder Auflösung des Ausgleichspostens gemäß § 7,
5. Umwidmungen von zweckgebundenen Verpflichtungen gemäß § 7.

(3) Aufwendungen für Geld- und Sachleistungen, die unmittelbar der satzungsmäßigen Aufgabenerfüllung dienen (Projektaufwand), sind im Posten Aufwand für Material und bezogene Leistungen gesondert auszuweisen.

(4) Der Personalaufwand kann dem Projektaufwand zugeordnet werden, wenn dadurch der Einblick in die Ertragslage verbessert wird. In diesem Fall ist der Personalaufwand in einer Vorspalte oder durch einen „davon“-Vermerk im Posten Projektaufwand auszuweisen.

**Erläuterungen:** Grundsätzlich ist die Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend dem HGB nach Ertrags- und Aufwandsarten zu gliedern. Im Falle von Überschneidungen sind entsprechende „davon“-Vermerke zu machen.

*„Mitgliedsbeiträge“ sind jene Beträge, die ohne Anspruch auf besondere Leistungen zur Sicherung der Mitgliedschaft gezahlt werden; werden Mitgliedsbeiträge über die in der Satzung festgelegte Höhe geleistet, so handelt es sich insoweit um Spenden gemäß Abs. 2 Zif. 2.*

## **2.4. Anhang**

### § 11. Anhang

(1) Die Vorschriften des HGB hinsichtlich des Anhanges sind sinngemäß anzuwenden.

(2) Bei Vereinen mit Spendenaufkommen sind folgende ergänzende Angaben zu machen:

1. Spendeneingänge und ihnen zugeordnete Aufwendungen. Die Gliederung hat nach Spendengruppen bzw. Zweckwidmung zu erfolgen.

2. Die Entwicklung von Ausgleichsposten gemäß § 7. Dabei sind Anfangsbestand, Zugang, Verwendung, Umwidmung und Endbestand getrennt nach Spendengruppen und -jahren anzuführen.

### **3. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**

#### § 12. Rechnungslegung

(1) Nicht-buchführungspflichtige Vereine können die Rechnungslegung auch durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfüllen, wenn diese durch ein Anlagenverzeichnis und eine Vermögensübersicht ergänzt wird. Hinsichtlich der Verbindlichkeiten aus Zweckbindungen gilt § 7 sinngemäß.

(2) Bei Vereinen mit Spendenaufkommen sind folgende ergänzende Angaben zu machen:

1. Spendeneingänge und ihnen zugeordnete Aufwendungen. Die Gliederung hat nach Spendengruppen bzw. Zweckwidmung zu erfolgen.
2. Die Entwicklung von Ausgleichsposten gemäß § 7. Dabei sind Anfangsbestand, Zugang, Verwendung, Umwidmung und Endbestand getrennt nach Spendengruppen und -jahren anzuführen.

(3) Die Rechnungslegungsperiode darf nicht mehr als zwölf Monate betragen. Anlagenverzeichnis und Vermögensübersicht sind jeweils zum Ende einer Rechnungslegungsperiode aufzustellen.

#### § 13. Umfang von Einnahmen und Ausgaben

(1) Einnahmen und Ausgaben sind alle Zu- und Abflüsse an Geld- und Sachmitteln. Dazu gehören auch:

1. Geld- und Sachbewegungen aus reinen Investitions- und Finanzierungsvorgängen;
2. Beträge, die im Namen und für Rechnung von Dritten vereinnahmt und verausgabt wurden;

(2) Für die Erfassung von Geld- und Sachspenden gilt § 10 Abs. 2 sinngemäß.

#### § 14. Darstellung der Mittelbewegungen

(1) In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind die Mittelbewegungen getrennt nach dem laufenden Geschäft, Investitionstätigkeit und Finanzbereich darzustellen. Dabei hat die Summe der Mittelbewegungen aus diesen drei Bereichen der Änderung der Geldmittel im engeren Sinne in der Berichtsperiode zu entsprechen.

(2) Für die Aufgliederung innerhalb der drei Bereiche gelten die Ausführungen zur Gewinn- und Verlustrechnung sinngemäß. Einnahmen und Ausgaben gemäß § 13 Abs 1 Z 1 und 2 sind in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung jedenfalls gesondert auszuweisen.

#### § 15. Anlagenverzeichnis und Vermögensübersicht

(1) Über das vorhandene Anlagevermögen ist ein Verzeichnis zu führen, das zumindest Anschaffungsdatum und Anschaffungskosten enthält. Die Berücksichtigung von Abschreibungen wird empfohlen.

(2) In das Anlagenverzeichnis sind auch unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände aufzunehmen. Sie sind mit jenem Betrag anzusetzen, der bei einem entgeltlichen Erwerb hätte aufgebracht werden müssen.

(3) Das Finanzanlagevermögen, das Umlaufvermögen, die Verbindlichkeiten und die Rückstellungen sind in einer Vermögensübersicht darzustellen und entsprechend aufzugliedern. Die Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches gelten sinngemäß.

(4) Haftungsverhältnisse im Sinne des § 199 HGB sind aufzuführen.

#### **4. Prüfung**

##### § 16. Prüfung

Der Jahresabschluß eines mittelgroßen oder großen Vereins ist durch einen Abschlußprüfer zu prüfen. Diese Prüfung hat nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu erfolgen.

**Beispiel 1 (Behandlung von gewidmeten Einnahmen über zwei Jahre)**

Angabe	Jahr 1	Jahr 2
gewidmete Spenden	100	40
Geldleistungen und direkter Materialaufwand	50	20
zugeordneter Personalaufwand	20	25

**Lösung:**

Gewinn- und Verlustrechnung	Jahr 1	Jahr 2
Einnahmen aus Spenden	100	40
Materialaufwand	- 50	- 20
Personalaufwand	- 20	- 25
Dotierung bzw. Auflösung der Verbindlichkeit gemäß § 7	- 30	+ 5
Gewinnauswirkung	0	0

Anhang	Stand 1.1.	Zugang	Verwendung	Umwidmung	Stand 31.12.
Jahr 1	0	100	70	-	30
Jahr 2	30	40	45	-	25

**Beispiel 2 (Behandlung von gewidmeten Einnahmen mit Kostenrechnung)**

Angaben	gewidmet	allgemein	Summe
Einnahmen	200	1.000	1.200
Material und Fremdleistungen	50	500	- 550
Personal	60	300	- 360
Sonstiger Aufwand	20	120	- 140
Rohsaldo	+ 70	+ 80	+ 150

**Lösung:**

Gewinn- und Verlustrechnung	Betrag
Einnahmen aus Spenden	1.200
Materialaufwand	- 550
Personalaufwand	- 360
Sonst. Aufwand	- 140
Dotierung der Verbindlichkeit gemäß § 7	- 70
Zwischensumme (Betriebsergebnis)	+ 80

Anhang	Stand 1.1.	Zugang	Verwendung	Umwidmung	Stand 31.12.
	-	200	130	-	70