

RECHNUNGSLEGUNG FÜR NPO NACH ÜBERARBEITUNG VON SWISS GAAP FER 21

Vorgeschlagene Änderungen und Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrecht

Mit der Überarbeitung werden unklare Bestimmungen präzisiert und in den modularen Aufbau der FER-Standards eingebettet. Die Vernehmlassungsvorlage von Swiss GAAP FER 21 ist schlanker und konsistenter. Die wichtigsten Änderungen bilden Gegenstand von Vernehmlassungsfragen. Zudem wird aufgezeigt, unter welchen Voraussetzungen kleine NPO auch in Zukunft mit einer Jahresrechnung sowohl die Bestimmung des Obligationenrechts als auch von Swiss GAAP FER 21 erfüllen können.

1. AUSGANGSLAGE

Aufgrund der weitestgehend von Spenden und Subventionen finanzierten Aktivitäten von *Nonprofit-Organisationen* (NPO) haben sowohl der Staat als auch die Allgemeinheit ein hohes Interesse daran, deren Wirksamkeit mittels einheitlicher, verständlicher und vergleichbarer Kriterien bewerten zu können. Die FER-Fachkommission entschied daher bereits 1997, eine Projektgruppe zum Thema «Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen» einzusetzen. Unter der Leitung von *Kaspar Müller* beschritt diese in der Schweiz damals Neuland. Es bestanden weder spezifische gesetzliche Vorschriften noch anderweitige Standards zur Rechnungslegung von NPO. Die Projektgruppe analysierte daher im (vor allem angelsächsischen) Ausland bestehende Rechnungslegungsstandards und erarbeitete in enger Zusammenarbeit mit zukünftigen Anwendern die entsprechende Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21. Diese wurde von der Fachkommission per 1. Januar 2003 in Kraft gesetzt. Von der Gesamtüberarbeitung, die 2007 stattgefunden hat und mit der das modulare Konzept eingeführt wurde, war Swiss GAAP FER 21 ausgenommen. Die neue Fachempfehlung richtete sich bewusst an gemeinnützige, soziale NPO. Wichtiges Merkmal solcher Organisationen ist, dass sich der Kreis der Leistungsempfänger von jenem der Leistungserbringer unterscheidet: Diese NPO finanzieren sich demnach durch eine

unbestimmte Anzahl von Personen (z. B. Spender, Mitglieder, Gönner), die nicht gleichzeitig Destinatäre der entsprechenden Organisation sind und mit ihrer Zuwendung i. d. R. auch keinen Rechtsanspruch auf eine gemeinnützige Leistung erwerben. Dadurch unterscheidet sich der FER-21-Anwendungsbereich beispielsweise von jenen Institutionen, bei denen die Mitglieder im Mittelpunkt stehen (z. B. Sportvereine, politische Parteien oder Verbände). Mit der Anwendung von Swiss GAAP FER 21 wird die Transparenz verbessert sowie eine vergleich- und nachvollziehbare Rechenschaftsablage bezweckt – beides Ausdruck einer langfristig orientierten Strategie von NPO und wichtiger Teil der Verständigung mit den primären Jahresabschlussadressaten (Spender, Aufsichtsbehörden, Destinatäre). Swiss GAAP FER 21 ist in den letzten zehn Jahren sowohl bei den anwendenden Organisationen als auch bei Lesern der finanziellen Berichterstattung auf grosse Akzeptanz gestossen. Ein von der Kommission für Technologie und Innovation (KTI) gefördertes und von drei Fachhochschulen durchgeführtes Forschungsprojekt [1] hat dies im Wesentlichen bestätigt. Gleichzeitig hat dieses Projekt wertvolle Hinweise für mögliche Verbesserungen von FER 21 zutage gefördert [2]. Da NPO-spezifische Aspekte im Rahmen des bereits erwähnten Gesamtüberarbeitungsprojekts (Einführung «Kern-FER/Gesamt-FER»-Systematik) vorerst nicht berücksichtigt wurden, hat der FER-Fachaus-



RETO EBERLE,
PROF. DR. OEC.
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
LEITER PROJEKTGRUPPE
ÜBERARBEITUNG SWISS
GAAP FER 21, PARTNER,
KPMG AG, ZÜRICH



DANIEL ZÖBELI, PROF. DR.
RER. POL., MITGLIED
PROJEKTGRUPPE
ÜBERARBEITUNG SWISS
GAAP FER 21,
FERNFACHHOCHSCHULE
SCHWEIZ (FFHS),
REGENDSORF/ZH, DANIEL.
ZOEBELI@FFHS.CH

schluss im Herbst 2012 beschlossen, Swiss GAAP FER 21 zu überarbeiten. Die damit betraute Projektgruppe hatte den Auftrag, unklare Bestimmungen zu präzisieren und die Einbettung von Swiss GAAP FER 21 in das modulare Konzept

«Die allgemeinen Bestimmungen sind stark gekürzt worden, weil die bisherigen Ausführungen zu Grundsätzen und Grundlagen inzwischen Teil des Rahmenkonzepts sind.»

zu verbessern. Die überarbeitete Fassung von Swiss GAAP FER 21, die der Öffentlichkeit gleichzeitig mit diesem Beitrag zur Vernehmlassung unterbreitet wird, ist schlanker und in sich konsistenter.

2. VORGESCHLAGENE ANPASSUNGEN

Die wichtigsten Anpassungen, welche die FER-Fachkommission vornehmen möchte, betreffen – in der Reihenfolge der Ziffern der neuen Swiss GAAP FER 21 – folgende Sachverhalte:

In den *einleitenden Anmerkungen* wird der Anwenderkreis weitgehend unverändert umschrieben. Dabei handelt es sich aus Sicht der FER-Kommission – wie bereits beschrieben – um gemeinnützige, soziale NPO als typische Anwender von Swiss GAAP FER 21. Ähnliche Organisationen (wie z. B. mitgliederorientierte Vereine) können Swiss GAAP FER 21 ebenfalls anwenden, falls die lückenlose Einhaltung des Standards im Anhang zum Ausdruck gebracht wird. Die konzeptionelle Einbettung von Swiss GAAP FER 21 geschieht im modularen Aufbau des FER-Regelwerks wie folgt: NPO mit einer Bilanzsumme von weniger als CHF 10 Mio., einem Jahresumsatz von weniger als CHF 20 Mio. und weniger als 50 Vollzeitmitarbeitenden (in zwei aufeinanderfolgenden Jahren) haben mindestens das Rahmenkonzept, die KernFER (Swiss GAAP FER 1 bis 6) sowie Swiss GAAP FER 21, anzuwenden. Kontrolliert die FER-anwendende NPO weitere Organisationen (NPO oder gewinnorientierte Organisationen), ist zudem Swiss GAAP FER 30 (Konzernrechnung) zu berücksichtigen. Überschreitet die Organisation die eben erwähnten Grössenkriterien, sind zusätzlich die weiteren Swiss GAAP FER (Swiss GAAP FER 10 bis 27) zu befolgen.

Die *allgemeinen Bestimmungen* sind stark gekürzt worden, weil die bisherigen Ausführungen zu Grundsätzen und Grundlagen inzwischen Teil des Rahmenkonzepts sind. Änderungen ergeben sich hinsichtlich der Konsolidierung: Die bisher in Ziff. 10 enthaltene Ausnahme von der Konsolidierungspflicht aufgrund abweichender Tätigkeit wurde aufgehoben, weil eine solche in Swiss GAAP FER 30 nicht mehr vorgesehen ist. Zudem ist das Erfordernis der Erstellung einer kombinierten Jahresrechnung weggefallen (bisherige Ziff. 12), weil eine solche von Swiss GAAP FER 30 ebenfalls nicht mehr vorgesehen ist.

Bei den die *Bilanz* betreffenden Anpassungen handelt es sich in erster Linie um Präzisierungen, welche aufgrund be-

stehender Bestimmungen anderer Fachempfehlungen erforderlich sind. Die in der Schweiz nicht übliche Unterscheidung zwischen Erlös- und Stiftungsfonds wurde aufgegeben. Hingegen wurde die Dreiteilung der Passivseite in Verbindlichkeiten, Fondskapital (spezielle Zweckbindung) und Organisationskapital verdeutlicht: Mittel mit Verwendungsbeschränkungen seitens Dritter stellen Fondskapital dar, weil die Organisation nur im Rahmen des vorgegebenen Zwecks darüber verfügen kann. Liegt keine Verwendungsbeschränkung seitens Dritter vor oder hat die Organisation sich selbst eine solche auferlegt, handelt es sich demgegenüber um Organisationskapital. Dieses Konzept fand sich bereits in der bisherigen Fassung von Swiss GAAP FER 21 und ist – wie noch gezeigt wird – auch mit den neuen Bestimmungen des *Obligationenrechts* (OR) zur Rechnungslegung vereinbar.

Neu finden sich Mindestgliederungsvorschriften zur *Betriebsrechnung* in der Fachempfehlung selbst. In Analogie zu Swiss GAAP FER 3 kann diese entweder nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren erstellt werden. Zuwendungen mit wie auch solche ohne Zweckbindungen sind in der Betriebsrechnung unter «erhaltene Zuwendungen» zu erfassen. Konsequenterweise ist nur die Netto-Veränderung der zweckgebundenen Fonds als «Veränderung

des Fondskapitals» auszuweisen. Im Unterschied zu Swiss GAAP FER 3 enthält das Jahresergebnis zwingend die Veränderungen des Fondskapitals (sog. «Fondsergebnis»). Auf freiwilliger Basis können FER-21-Anwender weiterhin die Zuweisungen an das Organisationskapital in die Betriebs-

«Im Unterschied zu Swiss GAAP FER 3 enthält das Jahresergebnis zwingend die Veränderungen des Fondskapitals.»

rechnung integrieren, was zu einem «Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital» = Null führt. Im Sinne von Swiss GAAP FER 3 stellt diese verbreitete Praxis allerdings eine Gewinnverwendung dar und ist daher kein obligatorischer Bestandteil der Erfolgs- bzw. Betriebsrechnung.

Die Anforderungen an die Geldflussrechnung, an die *Rechnung über die Veränderung des Kapitals (Kapitalveränderungsrechnung)* und an den Leistungsbericht bleiben im Wesentlichen unverändert. Hingegen wird der Inhalt des *Anhangs zur Jahresrechnung* neu festgelegt: Zum einen fallen in Zukunft zahlreiche Detailangaben weg, die entweder kaum gebräuchlich sind bzw. die an anderer Stelle von Swiss GAAP FER 21 oder den Kern-FER geregelt werden (betrifft u. a. bisherige Swiss GAAP FER 21/Ziff. 37). Zum anderen sind die Bestimmungen bezüglich des administrativen Aufwands sowie des Fundraisingaufwands präzisiert worden, wobei künftig auch Angaben zur Berechnungsmethode gemacht werden müssen. Präzisierungen erfahren haben die Anforderungen bezüglich Offenlegung der unentgeltlich erhaltenen Zuwendungen sowie der Transaktionen mit nahestehenden Personen. Neu muss neben der Gesamtsumme der Entschädigung des obersten Leitungsorgans (Vorstand, Stiftungsrat) auch die Gesamtsumme der an die Mitglieder der Geschäftsleitung ausgerichteten Vergütungen offengelegt werden.

3. NEUES RECHNUNGSLEGUNGSRECHT

Die neuen obligationenrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung sind erstmals für das Berichtsjahr 2015 anzuwenden, und zwar *rechtsformunabhängig* auch von NPO, die i. d. R. Vereine oder Stiftungen sind. Nichteintragungspflichtige Vereine und Stiftungen können sich im Regelfall weiterhin mit einer sog. «Milchbüchlein-Rechnung» begnügen, wobei dies unter Transparenzgesichtspunkten nicht zu empfehlen ist [3] und wovon auch nur selten Gebrauch gemacht wird. Darüber hinaus können sich kleine Stiftungen unter gewissen Bedingungen von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien [4], was in der Praxis ebenfalls kaum vorkommt [5].

Im Zusammenhang mit der Einführung der neuen Rechnungslegungsvorschriften des OR stellt sich die Frage, ob das neue *Rechnungslegungsrecht (RLR)* vollständig mit Swiss GAAP FER 21 kompatibel ist. Der wohl augenfälligste Unterschied zwischen den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und Swiss GAAP FER 21 ist in der unterschiedlichen Mittelbeschaffung begründet, wobei in der NPO-Bilanz die Mittel, die einer speziellen Zweckbindung

unterstehen, separat auszuweisen und in der Kapitalveränderungsrechnung näher zu erläutern sind. In diesen Zusammenhang stellt sich vor dem Hintergrund, dass die obligationenrechtlichen Vorschriften auf der Passivseite nur zwischen Fremdkapital und Eigenkapital unterscheiden [6], die Frage nach dem Wesen der zweckgebundenen Fonds. Zweckgebundene Fonds im Sinne von Swiss GAAP FER 21 sind durch eine explizite Bestimmung des Zuwenders oder durch die Umstände der Zuwendung, die eine solche implizieren, gekennzeichnet. Nach der Ziff. 34 des nun vorliegenden Entwurfs besteht eine solche namentlich «für Mittel, die aus einer Sammelaktion für einen spezifischen Zweck stammen». Auch ohne vertiefte bilanztheoretische Analysen sind Parallelen zwischen zweckgebundenen Fonds und faktischen Verpflichtungen im Sinne von Swiss GAAP FER 23 unschwer zu erkennen: Für beide bestehen legitime Erwartungshaltungen seitens Dritter und es muss innert einer überschaubaren Zeit mit einem entsprechenden Mittelabfluss gerechnet werden. Zudem können Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit zweckgebundenen Fonds – zumindest wirtschaftlich gesehen – nicht analog dem Profit-Bereich mit Transaktionen mit «Eigentümern» gleichgesetzt werden. Schliesslich würde die Qualifizierung von zweckgebundenen Fonds als Eigenkapital in der Erfolgsrechnung eine Darstellung ähnlich der Gesamtergebnisrechnung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) bedingen – eine Darstellung, die sich so bisher in den Swiss GAAP FER nicht findet und auch schwer mit den obligationenrechtlichen Gliederungsvorschriften zur Erfolgsrechnung zu vereinbaren wäre. Aus diesen Überlegungen heraus wird in Ziff. 34 darauf hingewiesen, dass zweckgebundene Fonds bei einer – beispielsweise gesetzlich vorgeschriebenen – Aufteilung der Passivseite der Bilanz in Fremdkapital und Eigenkapital in Ersterem auszuweisen sind.

Die Analyse der Bestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts und der Swiss GAAP FER 21 ergibt darüber hinaus folgende wichtige Unterschiede:

→ **Korrektur von Fehlern in der Jahresrechnung:** Swiss GAAP FER verlangt die Anpassung der Vorjahresangaben (Rahmenkonzept, Ziff. 30). Im obligationenrechtlichen Umfeld kann die Vorjahresrechnung nicht mehr geändert werden, sodass Fehler in der Berichtsperiode zu korrigieren sind.

→ **Renditeliegenschaften:** Nach Swiss GAAP FER 18 können Renditeliegenschaften zu aktuellen Werten erfasst werden. Dies verstösst gegen das obligationenrechtliche Anschaffungswertprinzip. Zudem besteht bei Renditeliegenschaften in der Regel weder ein Börsenkurs noch ein anderer beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt. → **Pension assets:** Nach Swiss GAAP FER 16 kann ein über die Arbeitgeberbeitragsreserven hinausgehender wirtschaftlicher Nutzen aktiviert werden. Dies ist nach dem OR nicht möglich, da keine Anschaffungskosten für eine solche Position bestehen. → **Tax asset:** Nach Swiss GAAP FER 11 ist es unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, aktive latente Ertragssteuern auf zeitlich befristete Differenzen sowie auf steuerliche Verlustvorträge zu aktivieren. Da dies gegen das Anschaffungskostenprinzip verstösst, ist eine Aktivierung

nach OR nicht möglich. → *Wertschriften des Finanzanlagevermögens*: Nach Swiss GAAP FER 3 besteht ohne weitere Einschränkungen die Möglichkeit, diese zu aktuellen Werten zu bilanzieren. Im OR ist dies nur mit der Einschränkung möglich, dass es sich um Wertschriften mit einem Börsenkurs handelt (zumal ein beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt nicht infrage kommt). → *Derivative Finanzinstrumente*: Derivate ohne Absicherungszweck sind nach Swiss GAAP FER 27 zu aktuellen Werten zu erfassen. Dies ist nach OR nicht zulässig, weil weder Anschaffungswerte noch ein Börsenkurs oder ein beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt bestehen. → *Erfassung von Aufwand und Ertrag nach dem Geldfluss*: Für kleine Organisationen im Sinne von Swiss GAAP FER 21 besteht diese Möglichkeit (Ziff. 30). Art. 957 Abs. 2 OR sieht die Buchführung über Einnahmen und Ausgaben allerdings lediglich für nicht im Handelsregister eintragungspflichtige Vereine und Stiftungen vor sowie für von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreite Stiftungen.

Für *kursiv* dargestellte Sachverhalte bestehen nach Swiss GAAP FER Wahlrechte. Bei geeigneter Ausübung kommt es also nicht zu einem Widerspruch mit den obligationenrechtlichen Bestimmungen.

Kommt einer der unterstrichenen Sachverhalte vor, was bei den meisten FER-21-Anwendern nicht der Regelfall sein wird, besteht ein Widerspruch zwischen den Swiss GAAP FER und den Vorschriften des OR. Entschliesst sich eine Organisation, dennoch nur eine Jahresrechnung zu erstellen, muss sich das Leitungsorgan darüber bewusst sein, dass es beispielsweise bei der Korrektur von Fehlern gegen eines der beiden Regelwerke verstösst. Dies kann nach den Vorschriften der Schweizer Prüfungsstandards im Bericht der Revisionsstelle bei wesentlichen Sachverhalten zu einem eingeschränkten Prüfungsurteil (falls die Auswirkungen nicht umfassend sind) oder zu einem versagten Prüfungsurteil (falls die Auswirkungen umfassend sind) führen.

Als *Zwischenfazit* kann festgehalten werden, dass die FER-Fachkommission im Zuge der Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 ein offenes Ohr für die Anliegen gerade auch der kleinen NPO hatte. Sie hat daher die Anforderungen des neuen RLR analysiert und diese mit den Bestimmungen von Swiss GAAP FER 21 verglichen. Die durch die FER-Fachkommission aufgezeigte Lösung in Bezug auf die zweckgebundenen Fonds (Ziff. 34) dürfte es vielen kleinen NPO [7] ermöglichen, weiterhin nur eine Jahresrechnung zu erstellen – vorausgesetzt, dass die FER-Wahlrechte im Sinne des neuen

RLR ausgeübt werden, und sofern nicht die Vernehmlassung diesbezüglich neue Erkenntnisse zutage fördert.

4. VERNEHMLASSUNG: FRAGEN UND ZEITPLAN

Die FER-Fachkommission ersucht die Öffentlichkeit im Rahmen der auch in dieser ST-Ausgabe veröffentlichten Vernehmlassung zur überarbeiteten Fassung von Swiss GAAP FER 21 um Rückmeldung unter anderem zu folgenden Themenkreisen:

→ Beibehaltung/Ausweitung des Anwenderkreises; → Beibehaltung der Definition von kleinen gemeinnützigen Organisationen und der damit verbundenen Befreiungsmöglichkeiten betreffend Geldflussrechnung und accrual accounting; → Regelungsbedarf für die Behandlung von Erträgen aus Anlagen zweckgebundener Fonds; → Anhangsangaben betreffend Vergütungen an die obersten Leitungsorgane sowie an die Geschäftsleitung; → Anhangsangaben betreffend unentgeltliche Zuwendungen; → Erläuterung betreffend Schnittstelle zu den obligationenrechtlichen Mindestgliederungsvorschriften der Bilanz (z. B. bezüglich bilanzieller Behandlung der zweckgebundenen Fonds).

Die *Vernehmlassungsfrist* läuft bis zum 30. September 2014. Es ist geplant, dass die FER-Fachkommission an ihrer Dezember-sitzung die überarbeitete Fassung von Swiss GAAP FER 21 per 1. Januar 2016 in Kraft setzt, wobei eine frühzeitigere Anwendung möglich ist, beispielsweise um eine gleichzeitige Erstanwendung mit den Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts zu ermöglichen.

5. FAZIT

Die Autoren sowie die FER-Fachkommission kommen zum Schluss, dass sich Swiss GAAP FER 21 in der Praxis bewährt hat. Die laufende Überarbeitung hatte insbesondere das Ziel, Widersprüche und Redundanzen der bisherigen Swiss GAAP FER 21 zu den übrigen Fachempfehlungen, die seit der Neukonzeption des Regelwerks Kern-FER/Gesamt-FER entstanden sind, zu beseitigen. Zudem wird mittels klarerer Formulierungen bei den wichtigsten Anhangsangaben (z. B. Entschädigungen, administrative Aufwendungen, Fundraisingaufwand) die Transparenz im gemeinnützigen Bereich weiter gesteigert. Die umfassend überarbeiteten illustrativen Beispiele im Anhang zu Swiss GAAP FER 21 erleichtern die (Erst-)Anwendung des Standards und erhöhen die Vergleichbarkeit der publizierten Abschlüsse. ■

Anmerkungen: 1) KTI-Projekt «Bedarfsgerechte Rechnungslegung und Berichterstattung für schweizerische Nonprofit-Organisationen (10495-1 PFES-ES)» der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS), der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW) sowie der Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana (SUPSI). 2) Transparentere Zahlen von Nonprofit-Organisationen, Zöbeli/Ferrari/Meyer, Neue Zürcher Zeitung, 8. 11. 2012. 3) Vgl. z. B. Greter, (ST 2014/3, S. 172–176). 4) Vgl. Art. 83 b ZGB in Verbindung mit Art. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftun-

gen. 5) Vgl. dazu auch Zöbeli/Neubert, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, Zürich 2009, S. 53 ff. 6) Die Qualifizierung der zweckgebundenen Fonds ist bisher nur diskutiert worden als ein Teilaspekt der Frage, ob mit einem einzigen Abschluss die Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts und von Swiss GAAP FER 21 erfüllt werden können. Während sich Teitler-Feinberg/Zöbeli für eine – allerdings obligationenrechtliche – Qualifizierung als Eigenkapital aussprechen (ST 2014/1–2, S. 18–24), weisen Kleibold/Buchmann auf verschiedene Probleme hin (ST 2014/4, im Interview von

Lorenz Lipp mit Teitler-Feinberg/Zöbeli und Kleibold/Buchmann, S. 307–310), die sich bei einem Abschluss ergeben, der den Anforderungen des OR und von FER genügen soll. 7) Für (grosse) Stiftungen, die nach Art. 83 b ZGB i. V. m. Art. 727 OR ordentlich zu revidieren sind, hält der Wortlaut von Art. 962 Abs. 1 OR hingegen explizit fest, dass zusätzlich zur Jahresrechnung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 959 ff. OR eine Jahresrechnung nach einem anerkannten Standard der Rechnungslegung zu erstellen ist.