

Rechnungslegung

Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21

Kaspar Müller

Nach dem Inkrafttreten von Swiss GAAP FER 21 im November des vergangenen Jahres liegen nun bereits erste Abschlüsse nach der neuen Rechnungslegungsnorm für Nonprofit-Organisationen vor. Der Autor, Leiter der Arbeitsgruppe Swiss GAAP FER 21, erörtert in seinem Beitrag das Konzept von FER 21 und berichtet über erste Erfahrungen, Chancen und Grenzen der neuen Rechnungslegungsnorm.

Auch Nonprofit-Organisationen brauchen ein Regelwerk zur Rechnungslegung. In vielen Ländern sind die «Nonprofit-Organisationen» ein sehr wichtiger Pfeiler der Volkswirtschaft. Dies gilt nicht nur in Bezug auf ihre Leistungen, sondern auch in Bezug auf die Arbeitsplätze sowie die finanziellen Umsätze, die sie generieren. Der Nonprofit-Bereich ist oft der grösste Arbeitgeber in einem Land. Diese Aussage erstaunt nur auf den ersten Blick. Wenn man sich jedoch vor Augen führt, was alles in und von Organisationen geleistet wird, die nicht den Gewinn oder die finanzielle Wertsteigerung für die Aktionäre als primäre Zielsetzung haben, sondern einen speziellen Zweck erfüllen, wird das Gewicht der Nonprofit-Organisationen in einer Volkswirtschaft leicht nachvollziehbar (vgl. Kasten 1).

Das Rechnungswesen ist jedoch weitgehend auf die Bedürfnisse von Profit-Organisationen ausgerichtet, die Anliegen der Nonprofit-Organisationen sind nur bruchstückhaft abgedeckt. Für Nonprofit-Organisationen ist es nicht einfach, über ihre Tätigkeiten und Kontrollsysteme in transparenter, vergleichbarer und nachvollziehbarer Art und Weise Rechnung zu legen. Eine transparente Rechnungslegung ist aber wichtig, weil einmal auch die Nonprofit-Organisationen volkswirtschaftlich wichtig sind und zum andern, weil auch Nonprofit-Organisationen vor-

Versagen nicht verschont bleiben. Im Gegenteil, bei Nonprofit-Organisationen ist der «Accountability» eine besondere Bedeutung beizumessen, weil sie, wie Khumawala und Gordon in *Accounting Horizons* (1997) überzeugend herausgearbeitet haben, weder unter der Kontrolle von Wählern noch von Marktkräften stehen: «These entities are subject neither to the electoral control which holds government responsible, nor the market forces which discipline business organizations.»¹

Volkswirtschaftliche Bedeutung von Nonprofit-Organisationen

Gemäss einer Studie aus dem Jahre 1999 von Salamon und Anheier sind in den USA im Nonprofit-Sektor im Jahre 1995 8 554 900 Personen beschäftigt gewesen. Dies entspricht 7.8 % der gesamten Erwerbsbevölkerung, unter Einbezug der ehrenamtlichen Tätigkeit waren es sogar 11.9 % der Erwerbsbevölkerung. Sie haben dabei Gesamteinnahmen in Höhe von USD 567 Milliarden (USD 676 Milliarden unter Einbezug der ehrenamtlichen Tätigkeit) generiert. Sumariwalla und Wilson (2000) verweisen in ihrem Buch «Unified Financial Reporting System for Not-for-Profit Organizations» auf eine IRS-Studie (Internal Revenue Service), gemäss «der sich die Realvermögen und die Erträge von Organisationen des freiwilligen Sektors, welche dem IRS Informationserklärungen einreichen, zwischen 1975 und 1995 auf USD 1,9 Billionen (Vermögen) und USD 899 Milliarden (Erträge) mehr als verdreifacht haben. In der gleichen Periode ist das reale Bruttoinlandprodukt um 74 % gewachsen.» Die ATAG Ernst&Young Studie von Wagner/Kessler aus dem Jahre 1998 zum Spendenmarkt Schweiz beziffert das Spendenvolumen ohne Firmenspenden und Legate in der Schweiz mit mehr als einer Milliarde Franken, oder in andern Worten: In der Schweiz werden von jedem Bürger durchschnittlich 367 Franken an 2.4 Organisationen pro Jahr gespendet.²

Spannend und lohnenswert...

Das Durchdenken des Rechnungswesens aus der Perspektive nicht gewinnorientierter Organisationen löst eine Vielzahl spannender Fragen aus, über die nachzudenken, auch für Experten aus dem gewinnorientierten Bereich sehr lohnenswert ist. Die Stärken und Schwächen von etablierten Finanzinformationen aus der Bilanz und Erfolgsrechnung werden einem eindrücklich vor Augen geführt. Beim Aufbau von Swiss GAAP FER 21 konnte oft auf bewährte Elemente aus dem gewinnorientierten Rechnungswesen zurückgegriffen werden. Es trifft aber auch zu, dass das gewinnorientierte Rechnungswesen von vielen Elementen aus dem Nonprofit-Organisationen Rechnungswesen wird lernen müssen. Unter dem Gesichtspunkt der grossen volkswirtschaftlichen Bedeutung von Nonprofit-Organisationen ist der Aufbau eines klugen und effizienten Rechnungswesens für nicht gewinnorientierte Organisationen sehr sinnvoll. Auf jeden Fall ist es sinnvoller an einem Rechnungswesen zu arbeiten, das auch qualitative, kulturelle, soziale, ökologische und andere Aspekte mit einbezieht, als sich im gewinnorientierten Sektor vom Übereifer der angelsächsischen Accountingtradition anstecken zu lassen. Der volkswirtschaftliche Nutzen wird enorm sein.

Diese Problematik ist für die Nonprofit-Organisationen nicht neu. Es ist deshalb verständlich, dass die Nachfrage nach einer systematischen Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen von diesen selbst ausgegangen ist. Ihr Anliegen wurde sinnvollerweise von der Fachkommission der Swiss GAAP FER (www.fer.ch)³ aufgenommen (vgl. auch Kasten 2). Eine Arbeitsgruppe hat 1997 die konzeptionellen Arbeiten für Swiss GAAP FER 21 aufgenommen (Mitglieder vgl. Kasten 3). Dabei konnte sie für verschiedene Fragestellungen auf dem gewinnorientierten Rechnungswesen (oder den bestehenden Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER) aufbauen. Viele Elemente mussten jedoch neu hinzugefügt werden; insbesondere war eine völlig neue Begriffspalette notwendig, da weder Gewinn noch Eigenkapital Kerngrössen des Rechnungswesens von Nonprofit-Organisationen sind und somit diese Begriffe nicht brauchbar sind. Ziel von Nonprofit-Organisationen ist in erster Linie eine Leistung, die meistens nur qualitativ und oft nur beschränkt in Zahlen gemessen

werden kann. Deshalb ist neben einem quantitativen Teil ein qualitatives Element, nämlich der Leistungsbericht, ein integraler Pfeiler des Rechnungswesens für Nonprofit-Organisationen.

Die Inkraftsetzung

Die Fachkommission Swiss GAAP FER (www.fer.ch) hat an ihrer Sitzung vom November 2002 Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen in Kraft gesetzt, anwendbar für Jahresabschlüsse betreffend die Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2003. Der Stiftungsrat der ZEW (www.zewo.ch) hat an seiner Sitzung vom März 2003 beschlossen, Swiss GAAP FER 21 für die Erlangung des ZEW-Gütesiegels verbindlich zu erklären, und zwar für grosse Organisationen für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2004, für kleine Organisationen für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2005. Die Stiftung ZEW war von allem Anfang in der Arbeitsgruppe vertreten und konnte so ihre Anliegen ebenso wie ihre grosse praktische Erfahrung einbringen. Es ist erfreulich, dass die Stiftung ZEW und die Fachkommission Swiss GAAP FER den Strick in die gleiche Richtung ziehen. Somit ist bezüglich Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen die zukünftige Entwicklung klar.

Mit der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21 ist die fünfjährige, spannende Arbeitszeit der Arbeitsgruppe Swiss GAAP FER 21 erfolgreich zu Ende gegangen. Zu Ende ist aber nur der Standardsetzungsprozess oder das Finden von allgemein akzeptierten Prinzipien für die Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, also von «generally accepted accounting principles (GAAP)». Die Nagelprobe in der Praxis steht erst bevor. Der langfristige Erfolg wird von der Qualität von Swiss GAAP FER 21 abhängen.

Für die Beurteilung der Qualität eines Rechnungswesenssystems ist einmal wichtig, ob eine kosteneffiziente Umsetzung möglich ist, ob die notwendige Transparenz geschaffen wird und ob die Informationsbedürfnisse der verschiedenen Anspruchsgruppen befriedigt werden. Wichtig ist auch die Frage, ob Missbräuchen mit Hilfe des Standards vorgebeugt werden kann, oder ob ein Standard Missbrauchswilligen neue Umgehungsvarianten anbietet.

**Mitglieder der Arbeitsgruppe
Swiss GAAP FER 21**

- Kaspar Müller, Ellipson AG, Basel, Leiter der Arbeitsgruppe
- Betty Lynn Evans, WWF International, Gland
- Maria Marbet, ZEWO, Zürich und Olten
- Prof. Dr. Ernst-Bernd Blümle, VMI, Universität Freiburg/CH
- Dr. Reto Eberle, KPMG, Zürich und Fachsekretär Swiss GAAP FER
- Johannes Fark, KPMG, Zürich
- Rolf Hersperger, IKRK, Genf
- Ulf Herzer, IKRK, Genf
- Ernst Langensand, später Hans Krummenacher, Caritas, Luzern
- Fritz Steiger, Kant. Amt für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kanton Bern

Eine qualitativ gute Fachempfehlung setzt zudem klare Leitplanken, sie weist den Weg und vermittelt den Anwendern die Sicherheit, dass ihre Informationspolitik einem auch in Zukunft anerkannten Weg folgt (Rechts- und damit auch Planungssicherheit). Rechts- und Planungssicherheit heissen aber nicht, dass notwendige Anpassungen unterbleiben. Eine gute Fachempfehlung sowie die dafür verantwortlichen Personen müssen lernfähig bleiben. Nach einer gewissen Zeit (z.B. nach 2 Jahren) sollte man über die gemachten Erfahrungen diskutieren und, wenn und wo nötig, Anpassungen vornehmen. Dies bedingt, dass alle Anspruchsgruppen wie die Nonprofit-Organisationen selber, Revisoren, Mitglieder und Stifter von Nonprofit-Organisationen, Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörden weiterhin aktiv die Entwicklung mitverfolgen und prägen.

Der Erfolg oder die Akzeptanz von Swiss GAAP FER 21 in der Praxis wird auch entscheidend davon abhängen, ob es gelingt, das richtige Mass für eine professionelle Umsetzung zu finden. Swiss GAAP FER 21 muss ernsthaft umgesetzt werden, eine Um-

gehungsmentalität darf es nicht geben. Ebenso wenig darf aber eine technokratische Überinterpretation Platz greifen, die vor allem zusätzliche Kosten aber wenig zusätzlichen Nutzen kreiert. An das vernünftige Mass müssen sich die Nonprofit-Organisationen zusammen mit den Revisionsgesellschaften gemeinsam herantasten.

Erste Abschlüsse

Erfreulicherweise existieren bereits Abschlüsse nach Swiss GAAP FER 21. Dazu gehören unter anderen die Schweizer Berghilfe (www.berghilfe.ch) und die Schweizerische Rettungsflugwacht (www.rega.ch).

Die Rega hat für das abgelaufene Geschäftsjahr 2002 (sowie für das Vorjahr 2001) erstmals einen Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 vorgelegt. Motiv der Rega war einerseits «eine Pionierrolle unter den Nonprofit-Organisationen einzunehmen und andererseits die Überzeugung, dass mit einer hohen Qualität der Einsatztätigkeit auch eine zeitgemässe Administration einhergehen muss.»⁴ Die ersten Erfahrungswerte der Rega deuten darauf hin, dass sich der mit der Umstellung auf Swiss GAAP FER 21 verbundene Aufwand lohnt. Das neu auf Swiss GAAP FER 21 ausgerichtete Rechnungswesen der Rega liefert einerseits einen qualitativ und quantitativ verbesserten Informationsfluss und somit eine den hohen Qualitätsansprüchen der Rega adäquate Transparenz. Andererseits dient das neue System dem Stiftungsrat und der Geschäftsleitung auch als Führungsinstrument, nicht zuletzt weil die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage in einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild dargestellt werden.

Weitere Nonprofit-Organisationen haben bereits Vorbereitungen getroffen, um ihren Abschluss für das Jahr 2003 Swiss GAAP FER 21 konform zu gestalten, so z.B. der WWF Schweiz für das Geschäftsjahr 2003/2004. Und natürlich bereiten sich alle grossen Nonprofit-Organisationen, die das Gütesiegel der ZEWO besitzen und behalten wollen, auf einen Swiss GAAP FER 21 Abschluss für das Jahr 2004 vor.

Die wichtigsten Merkmale

Swiss GAAP FER 21 ist ein in sich geschlossenes Rechnungslegungssystem, das in Ergänzung und in teilweiser Abänderung der Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) Empfehlungen für Jahresrechnungen von gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen enthält. Die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 erfolgt auf freiwilliger Basis. Es handelt sich also nicht um eine zwingende Vorschrift. Nonprofit-Organisationen, die Swiss GAAP FER 21 anwenden, sollten dies jedoch in der Jahresrechnung zum Ausdruck bringen. Zwingend ist Swiss GAAP FER 21 hingegen für Nonprofit-Organisationen, die das Gütesiegel der ZEWO erhalten oder behalten wollen (für grosse Organisationen ab Geschäftsjahr 2004, für kleine ab Geschäftsjahr 2005).

Definition und Abgrenzung

Swiss GAAP FER 21 konzentriert sich auf eine bestimmte Art von Nonprofit-Organisationen. Als 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. Wichtiges Merkmal ist dabei, dass sich in aller Regel der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungserbringer (Spenden, Mitarbeit, usw.) unterscheidet (Swiss GAAP FER 21, Definitionen). **Nicht darunter fallen somit in der Regel mitgliederorientierte Vereine aus dem Wirtschafts- und Freizeitbereich und aus der Arbeitswelt** (Wirtschaftsverbände, Gewerkschaften, Musik- und Sportvereine), **öffentlich-rechtliche Betriebe mit Leistungsauftrag** (Museen, Spitäler, Theater) **oder Versicherungseinrichtungen** (Pensionskassen, Krankenkassen).

Die Grundstruktur

Swiss GAAP FER 21 ist pyramidenförmig strukturiert. In der Spitze der Pyramide ist folgende Zielsetzung festgeschrieben: «Erhöhen der Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Jahresrechnung und Berichterstattung von Nonprofit-Organisationen». Diese Zielsetzung kann in quantitative und qualitative Subziele unterteilt werden.

Daraus leitet sich die nächste Ebene ab, nämlich die Grundlagen und Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 3. Auch für Nonprofit-Organisationen

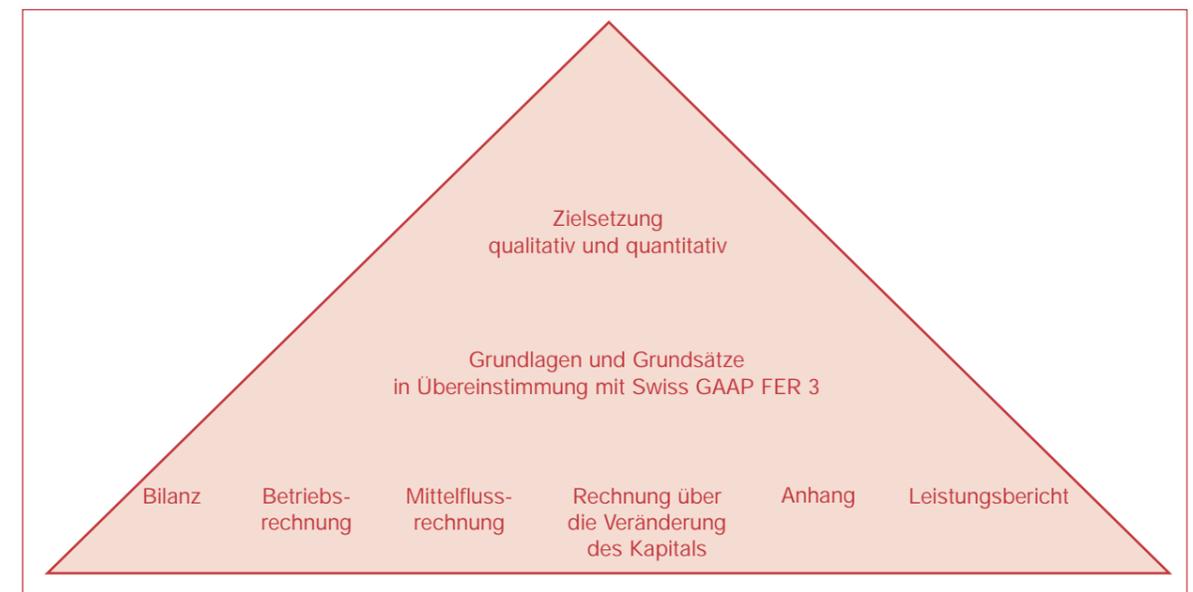


Abbildung 1: Die Swiss GAAP FER 21 Pyramide (Quelle: Eigene Darstellung).

gilt, dass die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage (true and fair view) zu vermitteln hat. Bei den Grundsätzen für Nonprofit-Organisationen gilt es besonders auf die Bedeutung des Bruttoprinzips bei der Darstellung von Aufwänden und Erträgen im Allgemeinen, aber auch von organisatorisch ausgegliederten Projekten, hinzuweisen.

Die Basis der Systematik dieses Regelwerks besteht aus den sechs Bestandteilen der Jahresrechnung, nämlich Bilanz, Betriebsrechnung, Mittelflussrechnung (nur für grosse Nonprofit-Organisationen), Rechnung über die Veränderung des Kapitals, Anhang und Leistungsbericht. Mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals und einem aussagekräftigen Leistungsbericht (qualitatives Element) wird der Besonderheit der Mittelbeschaffung und der fehlenden Gewinnstrebigkeit von Nonprofit-Organisationen Rechnung getragen.

Schliesslich enthält Swiss GAAP FER 21 vier Anhänge, welche die Anwendung der Bilanz, Betriebsrechnung, Mittelflussrechnung und der Kapitalveränderungsrechnung veranschaulichen sowie ein Glossar, in dem die wichtigsten Begriffe beschrieben werden.

Gemäss Swiss GAAP FER 21 sind für grosse Organisationen zwei zusätzliche Anforderungen formuliert. Einmal müssen grosse Nonprofit-Organisationen Aufwand und Ertrag nach dem Entstehungszeit-

punkt periodengerecht abgrenzen (Accrual Basis), und zum andern müssen sie zusätzlich eine Mittelflussrechnung erstellen (Swiss GAAP FER 21, Ziffern 3 und 26). Als grosse Nonprofit-Organisationen gelten Organisationen, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreichen: Bilanzsumme zwei Millionen Franken; Erlöse aus öffentlichem Beschaffen von unentgeltlichen Zuwendungen (Spenden, Legate) und zweckbestimmte Gelder der öffentlichen Hand (öffentliche Beiträge) insgesamt eine Million Franken; bezahlte Arbeitnehmer für zehn Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres (Swiss GAAP FER 21, Definitionen).

Es ist nicht Ziel dieses Artikels, alle Merkmale, Empfehlungen und Erläuterungen von Swiss GAAP FER 21 umfassend zu diskutieren. Auf vier zentrale Themenblöcke, die Rechnung über die Veränderung des Kapitals, die Frage der Konsolidierung, die Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie auf den Leistungsbericht soll jedoch speziell eingegangen werden.

Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals

Das Verständnis der Bilanz einer Nonprofit-Organisation erfordert ein klares Bild über die verschiedenen Kapitalarten. Dabei gilt es drei Kapitalarten im Auge zu behalten, das Fremdkapital, das Fondskapital und das Organisationskapital.

Das Fremdkapital wird einer Nonprofit-Organisation von Dritten, fremden Personen, für eine bestimmte Zeitspanne zur Nutzung überlassen und ist rückzahlungspflichtig. Das Organisationskapital (im gewinnorientierten Rechnungswesen Eigenkapital genannt) wird einer Nonprofit-Organisation von der Trägerschaft zur Erfüllung des stipulierten Organisationszweckes zur Verfügung gestellt oder entsteht aus erarbeiteten Mitteln. Eine Rückzahlung an die interessierten Kreise ist grundsätzlich nicht möglich. Zum Fondskapital gehören Zuwendungen mit einschränkender Zweckbindung (sogenannte zweckgebundene Erlösfonds oder Stiftungsfonds). Bei zweckgebundenen Fonds handelt es sich um eine von dritter Seite erhaltene Zuwendung, welche mit einem klar bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck an eine Nonprofit-Organisation übergeben wird und von dieser verwaltet wird. Die zweckgebundenen Fonds werden in der Bilanz unter der Position Fondskapital ausgewiesen.

Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt nun die Zuweisungen, Verwendungen und Bestände der Mittel je aus Eigenfinanzierung (Organisationskapital) und den einzelnen zweckgebundenen Fonds (Fondskapital) dar. Dadurch entsteht ein scharfes, nachvollziehbares Bild über die im abgelaufenen Jahr erfolgten Aktivitäten einer Nonprofit-Organisation in Bezug auf das Einhalten der Verwendungszwecke, die ertragssichernde Verwaltung der einzelnen Fonds und die Gewährleistung der Liquidität für die Verwendung der zweckgebundenen Mittel. Auch werden allfällige Verschiebungen zwischen einzelnen Fonds sichtbar. Dies wäre in der Betriebsrechnung nicht sichtbar, da dort nur ergebniswirksame Transaktionen erfasst werden. Swiss GAAP FER 21, Ziffer 36 (Anhang) verlangt zudem, dass bei den Rückstellungen die Veränderungen mit Angabe des Zweckes offen gelegt werden. Es ist empfehlenswert, die Veränderungen der Rückstellungen als Zusatzinformation zur Kapitalveränderungsrechnung zu zeigen (vgl. Swiss GAAP FER 21, Anhang 4). Der Einbezug der Rückstellungen ermöglicht es den Spendern, das in der Betriebsrechnung ausgewiesene Ergebnis richtig beurteilen zu können. Es kann nämlich ein Interesse von Nonprofit-Organisationen bestehen, ein nicht allzu positives Ergebnis aus-

zuweisen, um den künftigen Spendenzufluss nicht erlahmen zu lassen. Mit dem Einbezug der Rückstellungen wird sichtbar, ob und in welchem Umfang die Nonprofit-Organisationen das Ergebnis nach unten korrigiert haben.

Konsolidierung, Verbindungen zu nahestehenden Organisationen und Personen sowie Freiwilligenarbeit

Auch im nicht gewinnorientierten Rechnungswesen sind die Behandlung der Konsolidierungsproblematik sowie die Frage der Behandlung von Verbindungen zu nahestehenden Organisationen und Personen (related parties transactions) entscheidende Elemente, um im Sinne eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage eine aussagefähige und mit anderen Nonprofit-Organisationen vergleichbare Jahresrechnung und Berichterstattung zu erhalten. Beide Elemente sind in Swiss GAAP FER 21 enthalten.

Die Konsolidierung ist insbesondere unter dem Gesichtspunkt der zunehmenden kommerziellen Tätigkeiten von Nonprofit-Organisationen wichtig. Kommerzielle Tätigkeiten erreichen oft ein beachtliches Volumen und werden in Tochtergesellschaften von Nonprofit-Organisationen abgewickelt. Gemäss einem am 17. März in der New York Times veröffentlichten Artikel von Storm⁵ «Nonprofit Groups Reach for Profits on the Side» haben in den USA kommerzielle Aktivitäten von Nonprofit-Organisationen ein Volumen von USD 60 Milliarden erreicht.⁷ Treibende Kraft hinter der Zunahme solcher Aktivitäten ist gemäss Strom die Tatsache, dass das Spendenvolumen bei rund 2 % des persönlichen Einkommens stagniert. Somit ist es verständlich, dass sich Nonprofit-Organisationen auch andere Quellen der Mittelbeschaffung erschliessen müssen, wenn sie weiterhin ihren Zweck erfüllen wollen. Mit der Konsolidierung wird auch der Anreiz beseitigt, Projekte und Teilbereiche auszugliedern und damit die Klarheit der Rechnungslegung zu verwischen.

Ohne Konsolidierung ist auch hier für die an einer Nonprofit-Organisation interessierten Kreise keine zuverlässige Beurteilung möglich. In den Grundsät-



zen von Swiss GAAP FER 21 (Ziffern 10 und 41) findet sich deshalb die Empfehlung, dass Organisationen, die einem gemeinsamen beherrschenden Einfluss unterliegen, zu konsolidieren sind. Gemäss Swiss GAAP FER 21 liegt ein beherrschender Einfluss bei Stimmen- oder Kapitalmehrheit, der Kontrolle über die Mehrheit der Organe und/oder aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmungen vor. Im Zusammenhang mit den Nonprofit-Organisationen stellt sich auch die Frage, ob eine Konsolidierung angebracht ist, wenn die beherrschende Person oder Organisation selber nicht konsolidierungspflichtig ist (Kombination). Swiss GAAP FER 21 weist darauf hin, dass es in solchen Fällen inhaltliche Gründe geben kann, die einen konsolidierten Abschluss erfordern. Dazu gehören z.B. die tatsächliche Wahrnehmung der Kontroll- und Führungsaufgaben in Personalunion oder die Absprache der Ziele der Organisationen (Swiss GAAP FER 21, Ziffern 11 und 45).

Diese Fragestellung führt direkt zur Problematik von Transaktionen mit nahestehenden Personen. Wenn die Führung von zwei unabhängigen Nonprofit-Organisationen durch die gleiche Person wahrgenommen wird, ist zumindest eine umfassende Information zu Transaktionen mit nahestehenden Personen notwendig. Die Grundproblematik der Verbindungen zu nahestehenden Organisationen und Personen ist in Swiss GAAP FER 15 beschrieben: «Transaktionen mit nahestehenden Personen können nicht automatisch mit denjenigen unabhängiger Dritter verglichen werden, da durch die speziellen Beziehungen Transaktionen nicht zwingend zu marktüblichen Bedingungen ausgeführt werden müssen. Kenntnisse über wesentliche Transaktionen mit nahe stehenden Personen sind deshalb für die Adressaten der Jahresrechnung wichtig» (Swiss GAAP FER 15, Ziffer 5). Deshalb sind gemäss Swiss GAAP FER 21 Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Unternehmen, Personen und Projekten zwingend offenzulegen sind.

Mit dem Thema der Transaktionen mit nahestehenden Personen und Projekten wiederum ist die Frage verknüpft, wie Leistungen und Gegenleistungen, denen kein Geldfluss (Mittelfluss) zugrunde liegt,

und die daher buchhalterisch nicht erfasst werden (z.B. Freiwilligenarbeit), zu behandeln sind. Swiss GAAP FER 21 sieht hier vor, dass insbesondere Vorzugs- und Gratisleistungen wie Freiwilligenarbeit (in Tagen oder Stunden), Sach- und Materialspenden (zu Verkehrswerten) und Sonderrabatte und andere Vergünstigungen (unentgeltliche Dienstleistungen bei Warenkäufen) offen zu legen sind. Waren oder Dienstleistungen (Freiwilligenarbeit, Transportkosten, Telekommunikationskosten und andere), die ganz oder teilweise unentgeltlich geleistet werden, sind mit einem zwischen unabhängigen Parteien üblicherweise geforderten Preis offen zu legen (Schätzwert). Können Waren oder Dienstleistungen nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand bewertet werden oder beruht eine Wertzuwei-

Die unsichtbare Hand von Adam Smith

Die Notwendigkeit von Nonprofit-Organisationen leitet sich zu einem Teil aus den Mängeln des gewinnorientierten Rechnungswesens ab. Der Fokus der traditionellen, gewinnorientierten Wirtschaft auf finanziell messbare Grössen fördert die Externalisierung von sozialen, ökologischen, kulturellen und anderen Kosten. Die Ausrichtung eines Accountingssystems auf die Residualgrössen Gewinn und Eigenkapital führt, volkswirtschaftlich betrachtet, zu einer suboptimalen Verwendung von finanziellen und anderen knappen Ressourcen. Dadurch entsteht ein Bedarf an Organisationen, die vorwiegend den Zweck verfolgen, gemeinnützig, kulturell oder sozial für Dritte oder die Öffentlichkeit tätig zu werden, ohne zwingend ein Entgelt für ihre Leistungen zu erhalten. Die gewinnorientierte Wirtschaft kann bei weitem nicht alles so regeln wie dies für das dauerhafte Funktionieren einer sozialen Gesellschaft notwendig wäre. Adam Smith hat zwar in seiner Theorie der ethischen Gefühle die Ansicht vertreten, dass «die Reichen von einer unsichtbaren Hand dahin geführt werden, beinahe die gleiche Verteilung der zum Leben notwendigen Güter zu verwirklichen, die zustand gekommen wäre, wenn die Erde zu gleichen Teilen unter alle ihre Bewohner verteilt worden wäre» (Adam Smith). Die unsichtbare Hand ist jedoch nicht stark genug, die zum Leben notwendigen Güter so zu verteilen, dass keine Not entsteht. Sichtbar sind deshalb die vielen gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen, deren Zweck es ist, Not zu lindern.

sung nur auf sehr unsicheren Annahmen, so ist der Umfang der Waren und der Dienstleistungen statistisch offen zu legen (zum Beispiel Zahl der erhaltenen Gegenstände oder Umfang der Freiwilligenarbeit). Ohne Offenlegung von Gratisleistungen wird es nicht möglich sein, die Effizienz von verschiedenen Nonprofit-Organisationen zuverlässig zu vergleichen.

Der Leistungsbericht

Neben der Rechnung über die Veränderung des Kapitals ist der Leistungsbericht ein Bestandteil des Rechnungswesens, der für nicht gewinnorientierte Organisationen zusätzlich verlangt wird. Der Leistungsbericht soll über die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) und Leistungsfähigkeit (Effektivität) der Nonprofit-Organisation Auskunft geben. Der Leistungsbericht dient insbesondere der Vermittlung von Ergebnissen, die nur qualitativ erfasst werden können. Dazu gehören Angaben über die gesetzten Ziele und erbrachten Leistungen oder eine Beschreibung wie das Erreichen qualitativer Ziele gemessen und beurteilt werden kann. Zudem ist es empfehlenswert die Zufriedenheit der Leistungsempfänger beziehungsweise der Begünstigten zu beurteilen.

Die Grundsätze und Grundlagen ordnungsmässiger Rechnungslegung und Berichterstattung gelten auch für den Leistungsbericht. Besondere Beachtung ist der Stetigkeit beizumessen. Die Angaben im Leistungsbericht unterliegen hingegen nicht der ordentlichen Prüfpflicht durch die Revisoren.

Es braucht keine forensischen Fähigkeiten um Nonprofit-Organisationen eine weiterhin zunehmende Bedeutung vorzusagen (vgl. Kasten 4). Damit wird neben dem Interesse der Mitglieder von Nonprofit-Organisation auch die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit steigen. Nonprofit-Organisation werden in Zukunft noch kritischer durchleuchtet und auch hinterfragt werden. Das bedingt, dass nicht nur neue Formen im Rechnungswesen, sondern auch in der Kommunikation mit den verschiedenen Anspruchsgruppen Einzug halten werden. Hier eignet sich der Leistungsbericht als Ort, wo eine Nonprofit-Organisation proaktiv auf Fragen eingehen kann, die Mitglieder oder aussenstehende Dritte erst in drei Jahren stellen werden.

Chancen und Grenzen

Swiss GAAP FER 21 gilt definitionsgemäss nur für Nonprofit-Organisationen, die gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen erbringen. Somit ist mit Swiss GAAP FER 21 nur ein Teil der vielen Nonprofit-Organisationen mit einem allgemein akzeptierten System für die Rechnungslegung versorgt. Ein grosser, und keineswegs unbedeutender, Teil von Nonprofit-Organisationen wie z.B. Wirtschaftsverbände, Gewerkschaften, Musik- und Sportvereine (mitgliederorientierte Vereine) oder öffentlich-rechtliche Betriebe mit Leistungsauftrag (Museen, Spitäler, Theater) können sich noch nicht auf ein speziell für sie konzipiertes allgemein akzeptiertes Rechnungslegungssystem abstützen.

Aber auch diese Organisationen üben für ihre Mitglieder wichtige Funktionen aus, und oft fordern sie dafür hohe Mitgliedschaftsbeiträge. Wenn man sich zusätzlich vor Augen führt, wie stark gerade Wirtschafts- und Arbeitnehmerverbänden auf die politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen Einfluss nehmen, wird deutlich, dass auch hier eine adäquate Transparenz für die Mitglieder und andere Anspruchsgruppen wie die Öffentlichkeit notwendig ist.

Swiss GAAP FER 21 hat mit der Behandlung von wichtigen Schlüsselthemen im Bereich des Rechnungswesens für Nonprofit-Organisationen, die gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen erbringen, auch eine Basis für andere Nonprofit-Organisationen gelegt. Wesentliche Fragen sind auch bei andern Nonprofit-Organisationen, einmal mehr oder immer wieder, die Offenlegung der Transaktionen mit nahe stehenden Personen, die Konsolidierungsproblematik, die Anwendung des Bruttoprinzips, der Umgang mit zweckgebundenem Kapital und Vermögen sowie eine aussagekräftige Information mit Hilfe eines Leistungsberichtes.

Was z.B. ein Verschweigen von Transaktionen mit nahe stehenden Personen für Folgen haben kann, zeigt der in der NZZ vom 17. Januar 2003 beschriebene Fall im Schweizer Eishockeyverband (SEHV). Gemäss NZZ «hat der ehemalige Präsident des Schweizer Eishockeyverbandes im Zusammenhang mit einem Deal mit dem Schweizer Ableger des

Sportvermarkters IMG mindestens eine Million Franken auf sein Konto abgezweigt»⁶. Offenbar war dies nirgends verbucht oder offen gelegt, so dass es die Verbandsmitglieder nicht merkten oder merken konnten. Offenbar sind hier aufgrund der speziellen Beziehungen Transaktionen nicht zwingend zu marktüblichen Bedingungen ausgeführt worden (vgl. Swiss GAAP FER 15, Ziffer 5).

Viele Nonprofit-Organisationen besitzen Tochtergesellschaften (vgl. Konsolidierung). Den Mitgliedern wird aber oft der Einblick in den Erfolg dieser Beteiligungen verwehrt, indem weder ein Einzelabschluss der Beteiligungen noch eine konsolidierte Rechnung vorgelegt wird. Mitglieder, die keinen vollständigen Überblick über die wirtschaftliche Vermögens-Finanz- und Ergebnislage haben, können weder die Zweckmässigkeit der Höhe der Mitgliedsbeiträge beurteilen noch die strategisch relevante Allokation der finanziellen Mittel auf die Tätigkeiten ihres Vereins. Die Rega hat (für ihre Gönner) diese Frage umfassend und transparent im Rahmen ihres konsolidierten Swiss GAAP FER Abschlusses geregelt, andere, wie z.B. die Swiss Financial Analysts Association (SFAA, früher Schweizerische Vereinigung für Finanzanalyse und Vermögensverwaltung) informieren ihre Mitglieder über die Tochtergesellschaften noch ungenügend.

Es ist empfehlenswert für Nonprofit-Organisationen, auch wenn sie nicht in den Definitionsbereich von Swiss GAAP FER 21 fallen, viele Elemente sinn-gemäss zu übernehmen. Insofern strahlt Swiss GAAP FER 21 auf die Rechnungslegung vieler anderer Non-profit-Organisationen aus. Das will aber nicht heissen, dass mit einer korrekten Anwendung von Swiss GAAP FER 21 alle Probleme von Nonprofit-Organisationen gelöst werden können. Im Gegenteil, man muss sich auch der Grenzen von Swiss GAAP FER 21 bewusst sein.

Nicht mehr als ein Regelwerk zur Rechnungslegung

Swiss GAAP FER 21 ist ein Regelwerk zur Rechnungslegung, nicht mehr und nicht weniger. Ein Regelwerk zur Rechnungslegung ist aber nicht in der Lage, Fragen der Führung und Kontrolle sowie der

Organisationsstruktur und -kultur (Corporate Governance) zu regeln. Nicht jedes Problem, das bei Nonprofit-Organisationen auftaucht, ist auf mangelnde Rechnungslegung und Transparenz zurückzuführen. Oft ist das Problem damit verknüpft, dass die Corporate Governance Struktur nicht mit den schnell wandelnden Rahmenbedingungen für Nonprofit-Organisationen Schritt gehalten hat. Beispielsweise werfen die zunehmende Professionalisierung sowie der wachsende Umfang der Tätigkeiten von grossen Nonprofit-Organisationen die Frage auf, ob eine Vorstandsfunktion grundsätzlich noch ehrenamtlich ausgeführt werden kann? Das will keineswegs heissen, dass freiwillige Arbeit nicht professionell sei. Es will aber heissen, dass oft, und immer häufiger, ein Arbeitsvolumen und Wissen gefordert wird, das immer weniger Kandidaten und Kandidatinnen ohne Entschädigung leisten können. Bezüglich Ehrenamtlichkeit auf Ebene Vorstand stehen grössere Nonprofit-Organisationen vor einem Paradigmawechsel. Eine Entschädigung von Vorstandsarbeit sollte aber einmal verbunden sein mit einer klaren Zuordnung von Aufgaben und Verantwortungen sowie adäquaten Kontrollmechanismen (z.B. in Form von Finanz-, Nominierungs-, Entlohnungsausschüssen), und zum ändern müssen alle Geldflüsse zwischen Nonprofit-Organisationen und deren Organen zwingend offen gelegt werden.

Mit der Offenlegung mündet die Corporate Governance Debatte wieder in das Gebiet der Rechnungslegung und Informationspolitik ein. Swiss GAAP FER 21 ist somit auch ein wichtiges Instrument im Rahmen einer modernen Corporate Governance von Nonprofit-Organisationen.

Fussnoten

¹ Khumawala/Gordon 1997, S. 45 ff.

² Vgl. Wagner/Kessler 1998.

³ FER, Stiftung und unabhängige Fachkommission für Empfehlungen in der Rechnungslegung, Swiss GAAP FER 21, Fachempfehlung Nr. 21

⁴ Rega (Hrsg.) 2003, o.S.

⁵ Storm 2003.

⁶ Mühlethaler 2003.

Literaturverzeichnis

FER (Hrsg.), *Swiss GAAP FER 21, Fachempfehlung Nr. 21*.

Khumawala, S./Gordon, T., *Bridging the Credibility of GAAP: Individual Donors and the New Accounting Standards for Nonprofit Organizations*, in: *Accounting Horizons*, Vo. 11 (3/1997), S. 45–68.

Mühlethaler, J. *Platz im Eishockeyverband eine weitere Bombe*, in: *Neue Zürcher Zeitung*, Ausgabe vom 17. Januar 2003.

Rega (Hrsg.), *Die Rega und Swiss GAAP FER*, in: *Medienbulletin* vom 1. April 2003.

Storm, S., *Nonprofit Groups Reach for Profits on the Side*, in: *The New York Times*, Ausgabe vom 17. März 2003.

Wagner, R./Kessler, S., *Studie Spendenmarkt Schweiz 1998*, ATAG Ernst&Young Marketing Services, 1998.

Der Autor



Kaspar Müller / mueller@ellipson.com

Kaspar Müller, (1952) lic.rer.pol., Wirtschaftsstudium an der Universität Basel, 1980 bis 1989: Finanzanalyst, später Leiter Corporate Finance einer Schweizer Privatbank, 1990: Gründungsmitglied und Partner der Ellipson AG, einem Beratungsunternehmen für nachhaltige Strategien (www.ellipson.com). Stiftungsrat und seit 2001 Vizepräsident des Stiftungsrates von ethos, Schweizerische Anlagestiftung für nachhaltige Entwicklung, Genf (www.ethosfund.ch). Seit 1991: Mitglied der Fachkommission «Fachempfehlungen zur Rechnungslegung» (Swiss GAAP/FER). Verschiedene Mandate sowie Mitglied verschiedener Kommissionen, u.a: 1987 bis 1994 Präsident der Kommission «Information der Aktionäre»; 1987 bis 2002 Vorstandsmitglied der Schweizerischen Vereinigung für Finanzanalyse und Vermögensverwaltung (SVFV, neu SFAA). 1992 bis 2002 Co-chairman of the Commission on Financial Accounting of EFFAS (The European Financial Analysts Societies). Seit 2000: Mitglied des Vorstandes von equiterre (ehemals SGU Schweizerische Gesellschaft für Umweltschutz).

INSERAT

Verein der Vorgabestiftungen in der Schweiz
Association des fondations d'origine en Suisse
Associazione delle fondazioni donatrici in Svizzera
Association of Grantmaking Foundations in Switzerland

Symposium zum Stiftungswesen

Stiftungen im Wandel – Foundation Governance
Stiftungen im Spannungsfeld zwischen unternehmerischem Handeln und gemeinnützigen Aufgaben – Zur Rolle und Funktion von Stiftungen und deren organisatorische und strategische Herausforderungen mit Blick auf neuere Entwicklungstendenzen.

+ **Veranstalter:** SwissFoundations
+ **Datum/Ort:** 25. November 2003, Hotel Zürichberg, Zürich, 9.15 – 16.30 Uhr
+ **Zielpublikum:**
Das Symposium richtet sich an Stiftungsräte, Geschäftsführer von Stiftungen, Anwälte, Treuhänder, Bankenvertreter, Vertreter der Stiftungsaufsicht und meinungsbildende Persönlichkeiten des Stiftungsektors.
+ **Detailliertes Tagungsprogramm unter www.swissfoundations.ch**

Anmeldung:
SwissFoundations, Frau Linda Zurkinden-Erismann, Geschäftsführerin, Bundesgasse 16, Postfach 7426, 3001 Bern, Fon + 41(0)31 310 42 41, Fax + 41(0)31 311 21 52, E-Mail: info@swissfoundations.ch, www.swissfoundations.ch