

Kaspar Müller

FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen

Durchdenken des Rechnungswesens als spannenden und lohnenden Prozess

Ziel dieses Artikels ist es, erstens eine kurze, allgemeine Einführung in die Eigenheiten der Rechnungslegung für nicht gewinnorientierte Organisationen zu geben, zweitens den bisherigen Weg von FER 21 nachzuzeichnen und drittens, die wichtigsten Merkmale von FER 21 darzustellen. Dabei soll auf ausgewählte Fragestellungen aufmerksam gemacht werden. Es ist nicht Ziel, alle Merkmale, Eigenheiten und Empfehlungen von FER 21 zu erwähnen und zu beschreiben.

Alle Bemerkungen in diesem Artikel sind vor dem Hintergrund des Kurzkomentars (vgl. S. 550) des Präsidenten der Fachkommission von Swiss GAAP FER, Prof. Giorgio Behr, und des Fachsekretärs Daniel Suter zu verstehen, in dem FER alle interessierten Kreise einlädt, ihre Meinung zu den heute noch offenen Fragen zu äussern.

Der Entwurf Swiss GAAP FER 21 wird im Juni 2002 nochmals zur kurzen Vernehmlassung unter www.fer.ch, «Aktuelles», publiziert, nachdem sich aus der ersten Vernehmlassungsrunde und den öffentlichen Hearings einige Anpassungen ergaben.

1. Allgemeine Einführung in die Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen

1.1 Die Grenzen des traditionellen Rechnungswesens als Ursache für das Entstehen von Nonprofit-Organisationen

Der Fokus der traditionellen, gewinn-

orientierten Wirtschaft auf finanziell messbare Grössen fördert die Externalisierung von sozialen, ökologischen, kulturellen und anderen Kosten. Die Ausrichtung eines Accounting-Systems 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 (S. 316) 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 zustandekommen wäre, wenn die Erde zu gleichen Teilen unter alle ihre Bewohner verteilt worden wäre». 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.

1.2 Nonprofit-Organisationen – ein wichtiger Pfeiler der Volkswirtschaft

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 schaffen. 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



Kaspar Müller, Mitglied der Fachkommission von Swiss GAAP FER und Leiter der Arbeitsgruppe FER 21, Partner Ellipson AG, Basel

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.

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 1900 Milliarden (Vermögen) und USD 899 Milliarden (Erträge) mehr als verdreifacht haben. In der gleichen Periode ist das reale Bruttoinlandsprodukt um 74% gewachsen.*» Die Atag Ernst&Young-Studie (Autoren: Wagner und 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 und jeder Bürgerin durchschnittlich 367 Franken an 2,4 Organisationen pro Jahr gespendet.

1.3 Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen

Zum Kreis von Nonprofit-Organisationen gehören nicht nur gemeinnützige, soziale Organisationen, sondern auch Vereine aus dem Wirtschafts- und Freizeitbereich, ebenso wie öffentlich-rechtliche Betriebe (beispielsweise Spitäler, Theater, Museen). Auch Vorsorgeeinrichtungen erbringen in erster Linie Leistungen für ihre Mitglie-

der. Schliesslich gilt es auch die gemeinnützige Arbeit in Serviceclubs und diversen anderen Organisationen nicht zu unterschätzen. Eine besondere Bedeutung im Rahmen der Diskussion um Nonprofit-Organisationen kommt jedoch den gemeinnützigen, sozialen Organisationen zu. Sie spielen eine enorm wichtige Rolle und oft wird auch in erster Linie an sie gedacht, wenn über die Nonprofit-Organisationen diskutiert wird.

Die Tatsache, dass sich Nonprofit-Organisationen gemeinnützigen und sozialen Aufgaben verschrieben haben, verschont diese vor Versagen nicht. Auch sie müssen in ein kluges Corporate-Governance-Konzept eingebettet werden. Dazu gehören Transparenz und eine nachvollziehbare Rechnungslegung. Bei Nonprofit-Organisationen ist der «Accountability» sogar besondere Bedeutung beizumessen, weil sie, wie Khumawala und Gordon in «Accounting Horizons» (Sept. 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.»

1.4 Nonprofit-Organisationen als Initiatoren der Rechnungslegung

Vor dem Hintergrund der grossen volkswirtschaftlichen Bedeutung und der auch für Nonprofit-Organisationen lauenden Gefahren mangelnder Transparenz, Vergleichbarkeit und adäquater Kontrolle ist es nicht erstaunlich, dass die Nachfrage nach einer systematischen Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen von diesen selbst ausgegangen ist. Ihr Anliegen wurde sinnvollerweise von der FER aufgenommen.

2. Der Weg von FER 21

2.1 Ein bewusst langer Prozess

Im Jahre 1997 hat eine Arbeitsgruppe der FER die Beratungen für eine Fachempfehlung FER 21 für Nonprofit-Organisationen aufgenommen (Mitglie-

Kasten 1 Mitglieder der Arbeitsgruppe FER 21

Kaspar Müller, Ellipson AG, Basel,
Leiter der Gruppe

Betty Lynn Evans, WWF International,
Gland

Maria Marbet, ZEW, Zürich und
Olten

Prof. Ernst-Bernd Blümle,
Universität, Freiburg

Reto Eberle, KPMG,
vormals HSG St. Gallen und FER

Johannes Fark, KPMG, Zürich

Rolf Hersperger, IKRK, Genf

Ulf Herzer, Doktorand HSG
St. Gallen, IKRK, Genf

Ernst Langensand, Caritas, Luzern

Fritz Steiger, Kant. Amt für Sozialversicherung
und Stiftungsaufsicht
des Kanton Bern

der siehe Kasten 1). In dieser Arbeitsgruppe war die ZEW, die zudem bei der FER Beobachterstatus genießt, stets vertreten.

Die lange Beratungszeit für FER 21 war notwendig und hat viele nachvollziehbare Gründe. Abgesehen davon, dass die Erarbeitung von Empfehlungen von Swiss GAAP FER von der Arbeitsgruppe in Form von Freiwilligenarbeit geleistet wird, ist in erster Linie das Wesen des nicht gewinnorientierten Rechnungswesens herauszustreichen. Obwohl auch im nicht gewinnorientierten Rechnungswesen Vorlagen für Standards aus andern Ländern (Grossbritannien, USA, Kanada, Neuseeland) existieren, kann bei weitem nicht auf die gleiche Menge von Erfahrung und Expertenwissen wie im traditionellen Rechnungswesen zurückgegriffen werden. Für verschiedene Fragestellungen kann auf dem gewinnorientierten Rechnungswesen (oder dem bestehenden von Swiss GAAP FER) aufgebaut werden. Viele Elemente müssen jedoch neu hinzugefügt werden; insbesondere ist eine völlig neue Begriffspalette notwendig, da weder Gewinn noch Eigenkapital Kerngrößen des Rechnungswesens von Nonprofit-Organisationen sind und

somit diese Begriffe kaum 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.

Zweitens galt es aufgrund der Vielfalt der bestehenden Nonprofit-Organisationen eine Eingrenzung vorzunehmen. 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. 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).

Drittens wurde im Rahmen der FER 21 nicht ein einzelnes Thema, wie z.B. FER 4 Fremdwährungsumrechnung, oder FER 6 Mittelflussrechnung behandelt, sondern FER 21 ist ein Rechnungslegungssystem, das alle für Nonprofit-Organisationen relevanten Themen mit einbezieht.

Und schliesslich gilt, dass Geduld Zeit braucht und Geduld eine wichtige Ressource im Standardisierungsprozess ist. Ziel des Standardisierungsprozesses ist

nämlich, eine allgemein akzeptierte Norm (generally accepted accounting principles) zu schaffen. Das bedingt, dass genügend viele Nonprofit-Organisationen von der Vernehmlassung wissen und eine kritische Menge an der Vernehmlassung und an den Hearings teilnimmt. Zu schnelle Prozesse stellen das Erreichen eines allgemein akzeptierten Regelwerkes in Frage. Wenn zu wenig Zeit gelassen wird, profitieren vor allem gut organisierte, finanzstarke Interessengruppen auf Kosten der kleinen Organisationen. Aufgrund mangelnder zeitlicher und personeller Ressourcen war es vielen Nonprofit-Organisationen nicht möglich, sofort an der Vernehmlassung teilzunehmen.

3. Die wichtigsten Merkmale von FER 21

3.1 Grundphilosophie und Struktur von FER 21

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 FER 21 erfolgt auf freiwilliger Basis. Es handelt sich also nicht um eine zwingende Vorschrift. Nonprofit-Organisationen, die FER 21 anwenden, sollten dies jedoch in der Jahresrechnung zum Ausdruck bringen.

FER 21 ist pyramidenförmig strukturiert (siehe *Kasten 2*). 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 FER 3. Auch für Nonprofit-Organisationen 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 ausgliederten Projekten, hinzuweisen.

Die Basis der Systematik dieses Regelwerks besteht aus den sechs Bestandteilen der Jahresrechnung, nämlich Bilanz, Betriebsrechnung, Mittelflussrechnung, 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. Bezüglich Mittelflussrechnung sei an dieser Stelle auf den im Kurzkomentar enthaltenen Vorschlag des FER-Fachausschusses hingewiesen.

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

Für kleine Organisationen sind in FER 21 zwei Ausnahmen vorgesehen. Sie können den Aufwand und Ertrag auch nach dem Geldfluss, also auf Cash-Basis erfassen, und sie können auf eine Mittelflussrechnung verzichten.

Als kleine Nonprofit-Organisationen gelten Organisationen, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen nicht 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.

Kasten 2
Die FER 21 Pyramide



Auch hier gilt es, auf den im Kurzkomentar beschriebenen Vorschlag des FER-Fachausschusses hinzuweisen, der einerseits eine allgemein gültige Grundversion FER 21 für alle Nonprofit-Organisationen (Kurzfassung) und andererseits eine erweiterte, der jetzt vorliegenden Fassung entsprechende Version für grosse Nonprofit-Organisationen vorsieht.

Es wurde eingangs erwähnt, dass es nicht Ziel dieses Artikels sein kann, alle Merkmale, Empfehlungen und Erläuterungen von FER 21 umfassend zu diskutieren. Trotzdem soll im Folgenden kurz auf die Rechnung über die Veränderung des Kapitals, die Frage der Konsolidierung, die Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie auf den Leistungsbericht eingegangen werden.

3.2 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), den einzelnen zweckgebundenen Fonds (Fondskapital) und

den Rückstellungen, als einziger Position aus dem Fremdkapital, dar. Dadurch entsteht ein scharfes und nachvollziehbares Bild über die im abgelaufenen Jahr erfolgten Aktivitäten einer Nonprofit-Organisation in bezug auf das Einhalten der Verwendungszwecke, die ertragsichernde 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. Der Einbezug der Rückstellungen in die Kapitalveränderungsrechnung 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 auszuweisen, 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.

3.3 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 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 Non-

profit-Organisationen abgewickelt. Gemäss einem am 17. März in der «New York Times» veröffentlichten Artikel («Nonprofit Groups Reach for Profits on the Side» by St. Strom) «haben in den USA kommerzielle Aktivitäten von Nonprofit-Organisationen ein Volumen von USD 60 Milliarden erreicht». 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 Grundsätzen von FER 21 findet sich deshalb die Empfehlung, dass Organisationen, die einem gemeinsamen beherrschenden Einfluss unterliegen, zu konsolidieren sind. Gemäss FER 21 liegt ein beherrschender Einfluss nicht nur bei Stimmen- oder Kapitalmehrheit, der Kontrolle über die Mehrheit der Organe und/oder aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmungen vor, sondern auch, wenn auf wesentliche Entscheide tatsächlich und ausschlaggebend eingewirkt werden kann.

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), z.B. wenn die Führung von zwei unabhängigen Nonprofit-Organisationen durch die gleiche Person wahrgenommen wird oder wenn die Ziele der Organisationen abgesprochen werden. FER 21 sieht für solche Fälle keine Konsolidierungspflicht vor, weist aber in den Erläuterungen darauf hin, dass beim Vorliegen einer Kombination ein konsolidierter Abschluss sinnvoll ist. Die jetzt vorliegende Version von FER 21 verzichtet in diesen Fällen auf eine

FER 21 Nonprofit-Organisationen: Stand und weiteres Vorgehen

Im Laufe des Jahres 2001 wurden die Vernehmlassung sowie zwei Hearings zu Swiss GAAP FER 21 durchgeführt. Zwischen November 2001 und März 2002 hat die Arbeitsgruppe FER 21 die Ergebnisse der Vernehmlassung und der Hearings sorgfältig geprüft und, wo sinnvoll, die Swiss GAAP FER 21 geändert sowie die noch offenen Fragen zusammengefasst. Dieser Prozess wurde von der Arbeitsgruppe im März 2002 abgeschlossen.

Der Fachausschuss der Swiss GAAP FER hat von dieser Version und den noch offenen Fragen an seiner März-Sitzung 2002 Kenntnis genommen und folgendes weitere Vorgehen beschlossen:

Der Fachkommission der Swiss GAAP FER werden im Juni 2002 drei grundsätzliche Fragen vorgelegt:

1. Der Fachausschuss schlägt vor, eine (allgemein gültige) Grundversion der Swiss GAAP FER 21 für alle in den Definitionsbereich fallenden Nonprofit-Organisationen vorzulegen. Das bisherige Konzept ging von einer umfassenden Fachempfehlung aus, in der für kleine Nonprofit-Organisationen Ausnahmen vorgesehen sind, beispielsweise Ziffer 3 (cash vs. accrual) und Ziffer 27 (Mittelflussrechnung). Zusätzlich wird eine erweiterte Version vorgelegt, die für grosse Nonprofit-Organisationen Gültigkeit hat. Diese erweiterte Version entspricht der jetzt vorliegenden Fassung.
2. Soll die Veröffentlichung einer Mittelflussrechnung nicht nur für kleine, sondern für alle Nonprofit-Organisationen nur auf freiwilliger Basis erfolgen? Kann in der Fachempfehlung für grosse Nonprofit-Organisationen der Begriff «ermutigt» eingefügt werden (z.B. die grossen Nonprofit-Organisationen werden ermutigt, eine Mittelflussrechnung vorzulegen)?
3. Bei der Konsolidierungsfrage ist noch nicht klar, ob bei von der gleichen Person beherrschten oder kontrollierten Organisationen auch eine Konsolidierungspflicht im Sinne der «Kombination» vorgesehen werden soll.

Die Swiss GAAP FER lädt alle interessierten Kreise ein, ihre Meinung zu diesen Fragen zu äussern. Die entsprechenden Kommentare müssen bis zum 15. August 2002 bei Frau Annelies Keller, Treuhand-Kammer, Postfach 892, 8025 Zürich, zuhanden Swiss GAAP FER eingereicht werden. Aufbauend auf den Beschlüssen der Fachkommissionssitzung und den Eingaben wird der Fachausschuss anschliessend das weitere Vorgehen festlegen.

*Prof. Giorgio Behr, Präsident der Swiss GAAP FER Fachkommission
Daniel Suter, Fachsekretär der Swiss GAAP FER*

Stellungnahme Swiss GAAP FER 21

Der Entwurf Swiss GAAP FER 21 wird im Juni 2002 nochmals zur kurzen Vernehmlassung unter www.fer.ch, «Aktuelles», publiziert, nachdem sich aus der ersten Vernehmlassungsrunde und den öffentlichen Hearings einige Anpassungen ergeben.

Bitte senden Sie Ihre Stellungnahme bis spätestens am 15. August 2002 an:

Swiss GAAP FER
Frau Annelies Keller
Treuhand-Kammer
Postfach 892, 8025 Zürich
annelies.keller@treuhand-kammer.ch

Konsolidierungspflicht, weil sonst den Nonprofit-Organisationen wesentlich engere Schranken auferlegt würden als den gewinnorientierten Unternehmen. Auch dieses Thema ist eine der offenen Fragestellungen, wie dem einleitenden

Kurzkomentar des FER-Fachausschusses zu entnehmen ist.

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 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 nahestehenden Personen sind deshalb für die Adressaten der Jahresrechnung wichtig» (FER 15, Ziffer 5). Unabhängig davon, wie FER 21 schliesslich die Konsolidierungsfrage lösen wird, wichtig ist, dass gemäss FER 21 Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Unternehmen, Personen und Projekten 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. 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) offenzulegen 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 Wertzuweisung 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.

3.4 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

tionen sind nicht vor Versagen gefeit. Es geht deshalb darum, Wege zu finden, die das mögliche Versagen von Nonprofit-Organisationen durch einen Standard verhindern und nicht fördern. Sorgfalt verlangt einem das Thema auch ab, weil eine Rechnungslegungsnorm die Initiative, den Elan und das Wirken vieler, insbesondere auch Freiwilliger, nicht behindern darf.

Das Durchdenken des Rechnungswesens aus der Perspektive nicht gewinnorientierter Organisationen löst eine Vielzahl von spannenden 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

«Das Durchdenken des Rechnungswesens aus der Perspektive nicht gewinnorientierter Organisationen löst eine Vielzahl von spannenden Fragen aus, über die nachzudenken auch für Experten aus dem gewinnorientierten Bereich sehr lohnenswert ist.»

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 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.

4. Fazit

Die Rechnungslegung für nicht gewinnorientierte Organisationen ist ein heikles Thema. Auch Nonprofit-Organisa-

tionserfolgsrechnung werden einem eindrücklich vor Augen geführt. Beim Aufbau von 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 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 Über-eifer der anglo-sächsischen Accountingtradition anstecken zu lassen. Der volkswirtschaftliche Nutzen wird enorm sein.

RESUME

Présentation des comptes: organisations d'utilité publique et sociales sans but lucratif (RPC 21)

Le présent article entend initier le lecteur aux particularités de la présentation des comptes des organisations qui ne sont pas axées sur le profit, de retracer le chemin parcouru par la recommandation RPC 21 et de présenter les principales caractéristiques de cette dernière recommandation.

L'économie axée sur le profit ne peut de loin pas, à elle seule, régler tout ce qui est nécessaire au bon fonctionnement d'une société sociale. C'est ce qui explique l'apparition d'un grand nombre d'organisations d'utilité publique, à caractère social, dont le but n'est pas le profit, mais d'aider les personnes dans le besoin.

Dans de nombreux pays, les organisations sans but lucratif représentent un pilier important de l'économie nationale.

Le cercle des organisations sans but lucratif comprend non seulement les organisations d'utilité publique à caractère social, mais également les associations actives dans le domaine des loisirs et les établissements de droit public (tels qu'hôpitaux, théâtres, musées). Ces organisations doivent, elles aussi, être enrobées dans un concept de corporate governance judicieux. Un tel concept implique notamment la transparence et une présentation des comptes qui soit compréhensible.

La RPC 21 s'inscrit dans un système de présentation des comptes fermé qui, en dérogation partielle aux recommandations professionnelles (Swiss GAAP RPC), contient des recommandations destinées à la présentation des comptes annuels des organisations d'utilité publique à but non lucratif. L'application de la RPC 21 est facultative.

Le but de la RPC 21 est «d'augmenter la valeur indicative et la possibilité de comparaison des comptes annuels et des rapports des organisations sans but lucratif».

Une réflexion approfondie sur la comptabilité des organisations sans but lucratif soulève toute une série de questions passionnantes qui intéres-

sent également les experts versés dans le domaine de l'économie axée sur le profit.

KM/MA

RPC 21 Organisations sans but lucratif: Situation et suite de la procédure

Au cours de l'année 2001, la Swiss GAAP RPC 21 a fait l'objet d'une consultation et deux hearings. Entre novembre 2001 et mars 2002, le groupe de travail RPC 21 a examiné soigneusement les résultats de la consultation et des hearings, a modifié en conséquence la Swiss GAAP RPC 21 et a synthétisé les questions encore ouvertes. Le groupe de travail a achevé cette phase des travaux en mars 2002.

Le comité d'experts des Swiss GAAP RPC a pris connaissance de cette version et des questions encore pendantes lors de sa séance de mars 2002 et a décidé, pour ce qui concerne la suite des travaux, de soumettre à la Commission des Swiss GAAP RPC, en juin 2002, les trois questions fondamentales suivantes:

1. Le comité d'experts propose d'adopter une version (générale) de base de la Swiss GAAP RPC 21 qui soit valable pour toutes les organisations sans but lucratif entrant dans le champ de définition. Le concept défendu jusqu'ici était basé sur une recommandation de portée générale qui prévoyait des exceptions pour les petites organisations sans but lucratif, p. ex. chiffre 3 (cash vs accrual) et chiffre 27 (tableau de financement). Il était prévu d'y ajouter une version élargie applicable aux grandes organisations sans but lucratif. C'est cette version élargie qui est proposée désormais comme projet de discussion.
2. La publication d'un tableau de financement doit-elle rester facultative non seulement pour les petites organisations mais également pour toutes les organisations sans but lucratif? Faut-il introduire dans la recommandation la notion d'«encouragement» pour les grandes organisations sans but lucratif (p. ex. les grandes organisations sans but lucratif sont «encouragées» à publier un tableau de financement).
3. S'agissant de la question de consolidation, on ne sait pas au juste s'il faut prévoir également une obligation de consolidation dans le sens d'une «combinaison» pour les organisations qui sont dominées et contrôlées par une seule et même personne.

Les Swiss GAAP RPC invitent tous les cercles intéressés à exprimer leur avis au sujet de ces questions. Les propos et commentaires doivent être adressés à Annelies Keller, Chambre fiduciaire, case postale 892, 8025 Zurich à l'attention de Swiss GAAP RPC jusqu'au 15 août 2002. Sur la base des décisions de la Commission et des avis exprimés, le comité d'experts décidera alors de la suite des travaux.

*Prof. Giorgio Behr, Président de la Commission Swiss GAAP RPC
Daniel Suter, Secrétaire Swiss GAAP RPC*

Prise de position Swiss GAAP RPC 21

Le projet Swiss GAAP FER 21 sera publié une nouvelle fois en juin 2002 pour une brève mise en consultation sous www.fer.ch, «Aktuelles», étant donné que certaines modifications ont résulté de la première consultation et de différents hearings publics.

Prière d'envoyer votre prise de position jusqu'au 15 août 2002 au plus tard à:

Swiss GAAP RPC
Annelies Keller
Chambre fiduciaire
Case postale 892, 8025 Zurich
annelies.keller@treuhand-kammer.ch