
Der neue Swiss GAAP FER 21 – die wichtigsten Änderungen im Überblick

Der überarbeitete Rechnungslegungsstandard für Nonprofit-Organisationen (Swiss GAAP FER 21) tritt am 1.1.2016 in Kraft. Dieser präsentiert sich in einer gestrafften Struktur und ist konsistenter in das Gesamtregelwerk von Swiss GAAP FER eingebettet.



Daniel Zöbeli

1. Allgemeiner Aufbau

Der neue Standard weist eine straffere Struktur auf: In 51 statt in vormals 60 Ziffern erfolgen die Bestimmungen zur NPO-Rechnungslegung. FER 21 ist konsistenter in das Gesamtregelwerk von Swiss GAAP FER inklusive Rahmenkonzept eingebettet, an einigen Stellen verweist FER 21 explizit auf die übrigen FER, beispielsweise bei der Bewertung (FER 2), der Darstellung und Gliederung (FER 3 und FER-Rahmenkonzept) sowie der Konzernrechnung (FER 30).



Daniela Schmitz

Nahezu unverändert bleibt die Beschreibung des Anwenderkreises, der in erster Linie gemeinnützige, soziale NPO anspricht, obschon sich in der Praxis auch andere FER-21-Anwender finden (z.B. Verbände, politische Parteien, mitgliederorientierte Vereine). Gemäss Standardtext handelt es sich dabei um Organisationen, bei denen sich der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungsfinanzierer (z.B. Spender, Stifter, Staat) unterscheidet. Jede Organisation, die unter diese Definition fällt und freiwillig Swiss GAAP FER anwendet, hat sodann FER 21 automatisch einzuhalten.

2. Bilanz und Bewertung

In Bezug auf die Bewertung und Gliederung verweist FER 21.31 f. explizit auf FER 2 und FER 3, wobei «sachgerechte» Anpassungen möglich sind. Letzteres betrifft in erster Linie die NPO-spezifische Aufteilung der Passiven, wobei nun mit der Überarbeitung des Standards alle früher bestehenden Unklarheiten ausgeräumt sind: Das

Fondskapital besteht gemäss FER 21.8 ausschliesslich aus Mitteln, die aufgrund des expliziten Willens externer Zuwender, wie Spender, Stifter oder staatliche Leistungsfinanzierer, einer spezifischen Zweckbindung unterliegen. Jene Beträge, über welche die Organisation im Rahmen ihres Organisationszwecks frei verfügen kann («freies Kapital»), sowie Mittel, deren Verwendung durch NPO-eigene Organe eingeschränkt wurden («gebundenes Kapital»), sind demgegenüber im Organisationskapital auszuweisen – und zwar unabhängig davon, ob sie für interne oder externe Zwecke reserviert sind (FER 21.9 f.).

Auf der Aktivseite sind neu jene Positionen, die einer «Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkungen» unterliegen, entweder in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen (FER 21.6). Im Vordergrund stehen dabei Liegenschaften, bei denen Veräusserungsverbote, Miteigentum, Nutzniessungsrechte, Baurechtsvereinbarungen oder potenzielle Rückgaberechte den Wert substanziell vermindern. Eine weitere Präzisierung ergibt sich für unentgeltlich erhaltene Aktiven – etwa in Form von Mobilien, Wertschriften oder Fahrzeugen –, die gemeinhin als «Naturalspenden» bezeichnet werden. Diese sind entweder zum Marktwert oder zum Nutzwert zu bilanzieren (FER 21.5), wobei nach dem Vorsichtsprinzip der tiefere von den beiden Beträgen massgebend ist. In Ausnahmefällen ist eine Pro-memoria-Bewertung möglich. Von besonderem Interesse sind Spenden in Form von Kunst; weder FER 21 noch Swiss GAAP FER nehmen zur Kulturgüterbilanzierung explizit Stellung. Das Vorsichtsprinzip und eine mangelnde Quantifizierbarkeit setzen dem Bilanzansatz jedoch enge Grenzen; insbesondere bei Unikaten lassen sich i.d.R. weder ein adäquater Marktwert noch ein realer Nutzwert eruieren.

3. Betriebsrechnung

FER 21 bezeichnet die NPO-Erfolgsrechnung auch weiterhin als «Betriebsrechnung». Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass bei gemeinnützigen Institutionen letztlich

Bilanz per 31.12.201x

Aktiven	Passiven
<p>Umlaufvermögen Flüssige Mittel Wertschriften Forderungen aus Lieferungen und Leistungen («Debitoren») Sonstige kurzfristige Forderungen Vorräte Aktive Rechnungsabgrenzungen («Transitorische Aktiven»)</p> <p>Anlagevermögen Finanzanlagen (z.B. Beteiligungen oder Darlehen) Sachanlagen (z.B. Mobilien oder Immobilien) Immaterielle Anlagen (z.B. EDV oder Patente)</p>	<p>Kurzfristige Verbindlichkeiten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen («Kreditoren») Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten Kurzfristige Rückstellungen Passive Rechnungsabgrenzungen («Transitorische Passiven»)</p> <p>Langfristige Verbindlichkeiten Langfristige Finanzverbindlichkeiten Sonstige langfristige Verbindlichkeiten Langfristige Rückstellungen</p> <p>Fondskapital Positionen mit einschränkender Zweckbindung seitens Dritter <ul style="list-style-type: none"> ➤ Einzelne Fonds ➤ ggf. Schwankungsfonds </p> <p>Organisationskapital Grundkapital («Start- oder Nominalkapital») Gebundenes Kapital (Positionen mit einschränkender Zweckbindung seitens Organisation bzw. deren Organe) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Einzelne Positionen ➤ ggf. Neubewertungsreserve ➤ ggf. Wertschwankungsreserve Freies Kapital</p>

Abbildung 1: Gliederung der Bilanz nach Ergebnisverwendung

nicht das Periodenergebnis (Gewinn- oder Verlustausweis), sondern die einzelnen Erfolgspositionen im Vordergrund stehen. Während kleine NPO bislang Aufwand und Ertrag dem Geldfluss nach erfassen konnten (Cash Accounting), gilt diese Erleichterung nach überarbeitetem FER 21 nicht mehr: Ausnahmslos alle NPO haben die Betriebsrechnung in Übereinstimmung mit dem FER-Rahmenkonzept periodengerecht zu erstellen.

FER 21.14 fordert das Bruttoprinzip bei der Mittelbeschaffung noch deutlicher als bis anhin: Es wird mit Nachdruck verboten, den Fundraisingaufwand vorab mit den dadurch erreichten Spendenerträgen zu verrechnen, um in der Betriebsrechnung lediglich die Differenz auszuweisen.

Nach FER 21.36 kann die Betriebsrechnung weiterhin nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt werden. Allerdings ist das in FER 3.8 aufgestellte Gliederungsschema der Umsatzerfolgsrechnung, welches sich auf Handels- und Produk-

tionsunternehmen fokussiert, für NPO nicht adäquat. FER 21.12 trägt diesem Umstand insofern Rechnung, als dass sich die FER-21-Umsatzkostenerfolgsrechnung im Vergleich zur alten Version nur noch marginal vom Gesamtkostenverfahren unterscheidet. Unterschiede zwischen den beiden Verfahren gibt es – wie in Abbildung 2 verdeutlicht – bloss noch bei der Darstellung der Aufwendungen im Betriebsergebnis: Während diese beim Gesamtkostenverfahren mindestens in die vier Kategorien «Entrichtete Beiträge und Zuwendungen», «Personalaufwand», «Sachaufwand», «Abschreibungen» zu unterteilen sind (FER 21.11), setzt sich der in der Summe gleich grosse Kostenblock beim Umsatzkostenverfahren grundsätzlich aus den drei Komponenten «Projekt- oder Dienstleistungsaufwand», «Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand» sowie «Administrativer Aufwand» zusammen (FER 21.12). Jene der genannten Aufwandskomponenten, die bei der gewählten Darstellungsart im Vergleich zur jeweils anderen nicht in der Betriebsrechnung erscheinen, sind gesondert im Anhang darzustellen (FER 21.22 und 37).

Gesamtkostenverfahren nach FER 21.11	Umsatzkostenverfahren nach FER 21.12
Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate und Einlagen)	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ davon zweckgebunden ➤ davon frei 	
+ Beiträge der öffentlichen Hand	
+ Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	
+ Andere betriebliche Erträge	
= <i>Betriebsertrag</i>	
./.	./.
./.	./.
./.	./.
./.	./.
./.	./.
= <i>Betriebsaufwand (Summe obiger fünf bzw. drei Positionen)</i>	
= Betriebsergebnis (Betriebsertrag ./.	
+ Finanzerträge (einzelne Positionen)	
./.	
= Finanzergebnis	
+ nicht betriebliche Liegenschaftserträge (einzelne Positionen)	
./.	
= Liegenschaftsergebnis	
+ Betriebsfremde Erträge (einzelne Positionen)	
./.	
= Betriebsfremdes Ergebnis	
+ Ausserordentliche Erträge (einzelne Positionen)	
./.	
= Ausserordentliches Ergebnis	
= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals	
+/- Veränderung des Fondskapitals	
= Jahresergebnis vor Zuweisungen ans Organisationskapital	
+/- Veränderung des Organisationskapitals (optional)	
= Null bzw. optional: Jahresergebnis vor Zuweisungen ans Organisationskapital	

Abbildung 2: Betriebsrechnung nach Gesamtkosten- und nach Umsatzkostenverfahren

Das Fondsergebnis – d.h. die summierten Veränderungen der ausgewiesenen Fonds im Fondskapital – ist weiterhin obligatorisch in die Betriebsrechnung aufzunehmen (FER 21.11 und 12). Demgegenüber ist die bis anhin übliche Integration der Organisationszuweisungen, welche automatisch zum ausgeglichenen Jahresergebnis gleich null führt, nach wie vor fakultativ.

4. Kapitalveränderungsrechnung

Die Kapitalveränderungsrechnung als zentraler und gleichzeitig spezifischer Bestandteil der NPO-Jahresrechnung wird weiter gestärkt: FER 21.18 und FER 21.40 verlangen erstmals eine «aussagekräftige Bezeichnung» der einzelnen Positionen des Fonds- und des gebundenen Organisationskapitals. Zu Recht hält FER 21.19 daran fest, dass «Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds einzeln auszuweisen und zu begründen sind», was sich sinngemäss auch auf die Transfers aus zweckgebundenen Fonds ins Organisationskapital bezieht.

Es besteht nach wie vor ein grosser Ermessensspielraum, wie detailliert die auszuweisenden Kapitalkategorien zu untergliedern sind: Etwas unverbindlich bestimmt FER 21.41 neu, dass «bei der Zusammenfassung einzelner Positionen die Grundsätze von Wesentlichkeit und Klarheit zu berücksichtigen» sind. Zumindest wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass bei einer grossen Anzahl an Kategorien nicht alle existierenden Fonds einzeln aufzuführen sind. Eine sachliche Zusammenfassung kann z.B. nach gleichartigem Verwendungszweck, ähnlichen Begünstigten, nach Schwerpunktgebiet oder – etwa bei Dachstiftungen – nach einzelnen Zustiftungen geschehen. Falls von Gesetz oder Fondsreglement nicht anders bestimmt, müssen die anteiligen Anlageergebnisse auch weiterhin den einzelnen Fonds zugerechnet werden (FER 21.33). Diese Vorschrift kann durch anderslautende interne Regelungen jedoch vermieden werden (z.B. im Fondsreglement), was v.a. bei einer breit diversifizierten Anlagestrategie Sinn macht.

5. Anhang zur Jahresrechnung

Inhaltlich ergeben sich nach neuem Standard keine wesentlichen Veränderungen, sondern vielmehr Präzisierungen. Überflüssige Angaben (z.B. über Verbindlichkeiten gegenüber Gemeinwesen, Reise- und Repräsentationsaufwand) sowie solche, die bereits von den übrigen FER gefordert sind, sind ersatzlos gestrichen worden. Insbesondere bei den NPO-spezifischen Angaben über Kaderentschädigungen, Fundraisingkosten sowie administrative Aufwendungen sind gewisse Verschärfungen auszumachen. So ist bei den zwei letztgenannten Angaben auch die Berechnungsmethode offenzulegen.

FER 21.24 fordert neu die Offenlegung der Kaderlöhne, während die Entschädigungen der obersten Leitungsr-

gane (Stiftungsrat, Vereinsvorstand) bereits bisher zu zeigen waren. Allerdings sind auch weiterhin nur «Gesamtbeiträge» verlangt, wobei es nach FER 21.45 sogar zulässig ist, auf die Veröffentlichung der Kaderlöhne gänzlich zu verzichten, wenn nur eine Person mit der Geschäftsführung betraut ist. Im Hinblick auf die anhaltenden Diskussionen im NPO-Bereich ist dieses Vorgehen aber nicht zu empfehlen.

6. Weitere Aspekte

Keine wesentlichen Änderungen gibt es bei der Geldflussrechnung, die weiterhin nur von den grösseren NPO verlangt wird («2-von-3-Regel»: Bilanzsumme CHF 2 Mio., Zuwendungen CHF 1 Mio., 10 Vollzeitstellen). Die allgemeinen Gliederungsvorschriften zur Geldflussrechnung von FER 4 gelten auch für FER-21-Anwender, wobei die Bezeichnungen dem speziellen Charakter der Nonprofit-Organisation anzupassen sind (FER 21.32).

Der revidierte FER 21 macht erstmals klar, dass der Leistungsbericht vollständig in den NPO-Jahresbericht integriert werden kann (FER 21.4) und dass die Grundsätze der Wesentlichkeit, Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und der Klarheit zu beachten sind (FER 21.49). Inhaltlich ergeben sich dagegen kaum Änderungen. Eine Revisionspflicht ist auch in Zukunft nicht vorgesehen (FER 21.28).

Bezüglich Konsolidierung bestehen unter dem neuen FER 21 keine eigenständigen Konsolidierungsregeln mehr, sondern FER 21.2 und FER 21.29 verweisen explizit auf die Anwendung von FER 30. Die Konsolidierungspflicht im NPO-Bereich setzt ebenso an der Möglichkeit zur Beherrschung an (FER 21.2 und 30), wobei die führungs-mässige Beherrschung gegenüber der finanziellen Beherrschung im Vordergrund steht.

*Daniel Zöbeli, Prof. Dr. rer. pol., ist Leiter des Instituts für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) in Regensdorf.
daniel.zoebeli@ffhs.ch*

*Daniela Schmitz, Dr. oec., ist wissenschaftliche Projektleiterin am Institut für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) in Regensdorf.
daniela.schmitz@ffhs.ch*