



Überarbeiteter Swiss GAAP FER 21 – Was ändert sich für die Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen?

Der spezifische Rechnungslegungsstandard für Nonprofit-Organisationen (Swiss GAAP FER 21) wurde überarbeitet und tritt am 1.1.2016 in Kraft. Tiefgreifende Änderungen bleiben aus, aber es erfolgen wichtige Präzisierungen.

■ Von Prof. Dr. rer. pol. Daniel Zöbeli und Dr. oec. Daniela Schmitz



Swiss GAAP FER 21 (kurz: FER 21) zeigt sich nun in einer strafferen Struktur: In 51 statt vormals 60 Ziffern wird die Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen (NPO) geregelt. Gleichzeitig ist FER 21 konsistenter in das Gesamtregelwerk von Swiss GAAP FER eingebettet. So wurden beispielsweise die früheren eigenständigen Bestimmungen von FER 21 zu den Grundlagen und Grundsätzen (z.B. Wesentlichkeit, Bruttoprinzip) sowie zur Konsolidierung ersatzlos gestrichen – stattdessen gelten die allgemeingültigen Regelungen des Rahmenkonzepts bzw. von FER 30 zur Konzernrechnung.

In der *Einleitung* von FER 21 zeigen sich nur wenige, meist sprachliche Anpassungen, beispielsweise bei der Beschreibung des Anwenderkreises. Die Grössenkriterien zur Abgrenzung von kleinen und grossen NPO wurden beibehalten (Bilanzsumme CHF 2 Mio., Zuwendungen öffentliche Beiträge, Erlöse aus Lieferungen und Leistungen CHF 1 Mio., zehn bezahlte Vollzeitstellen). Aber: Kleine NPO dürfen zwar nach wie vor auf eine Geldflussrechnung verzichten, die Erleichterung, den Aufwand und Ertrag nach dem Geldfluss zu erfassen, be-

steht für sie hingegen nicht mehr. Eine weitere Neuerung ist die Beschreibung, wie sich FER 21 in den modularen Aufbau von Swiss GAAP FER (Kern-FER/Gesamt-FER) einfügt.

Der Grossteil der Änderungen betrifft die *Empfehlungen* und die *Erläuterungen*. An einigen Stellen verzichtet FER 21 nun auf eigenständige Regelungen und verweist konsistenterweise auf die Anwendung der übrigen FER, insbesondere in Bezug auf die Bewertung (FER 2), die Darstellung und Gliederung (FER 3) sowie die Konzernrechnung (FER 30). Dennoch sind NPO-spezifische Besonderheiten, z.B. Bewertungsfragen bei Aktiven aus Zuwendungen oder Kunstgegenständen, zu berücksichtigen. Für die *NPO-Bilanz* gilt weiterhin die Dreiteilung der Passivseite in Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital. Im Zuge der Überarbeitung wurden das Fondskapital und das Organisationskapital klarer voneinander abgegrenzt: Mittel, die einem von Dritten bestimmten und in der Verwendung beschränkten Zweck unterliegen, gehören zum Fondskapital. Demgegenüber zählen Mittel ohne Verwendungseinschränkung durch Dritte oder mit von der NPO selbst auferlegter

Verwendungseinschränkung zum Organisationskapital. In der *Betriebsrechnung* ist die Veränderung des Fondskapitals (Fondsergebnis) nach wie vor zwingend auszuweisen, der Ausweis der Organisationskapitalveränderungen, welche automatisch zu einem Jahresergebnis=0 führen, ist hingegen freiwillig. Der Standard fordert nachdrücklich das Bruttoprinzip bei ausgelagerten Fundraisingaktivitäten: Allfällige Provisionen dürfen nicht mehr vorab mit Spendeneingängen verrechnet werden. Keine wesentlichen Änderungen ergeben sich für die *Geldflussrechnung* und den NPO-spezifischen *Leistungsbericht*. Änderungen betreffend die *Rechnung über die Veränderung des Kapitals* beziehen sich in erster Linie auf deren aussagekräftige Darstellung und Gliederung, d.h. insbesondere auf die Bezeichnung, Beschreibung und Zusammenfassung der auszuweisenden Fonds. In den Bestimmungen zum *Anhang zur Jahresrechnung* wurden einerseits überflüssige bzw. an anderer Stelle geforderte Anhangangaben ersatzlos gestrichen. Andererseits sind verschiedene neue und präzierte Offenlegungspflichten dazugekommen. Besonders zu erwähnen sind die nun klarer umschriebenen Anhangangaben zum administrativen Aufwand und zum Fundraisingaufwand, inkl. deren Berechnungsmethoden, sowie die neu verlangte Offenlegung des Gesamtbetrags der Vergütungen an das oberste Leitungsorgan (Stiftungsrat/Vereinsvorstand) und an die Geschäftsleitung.

Der illustrative *Anhang zu FER 21* gibt nach wie vor Beispiele zu den einzelnen Bestandteilen der NPO-Jahresrechnung. Das frühere Glossar wurde ersatzlos gestrichen.

Die Autoren erläutern und interpretieren die überarbeiteten Bestimmungen zur NPO-Rechnungslegung im Einzelnen in der 2. Auflage des FER-21-Praxiskommentars (Orell Füssli Verlag).



AUTOREN

Prof. Dr. rer. pol. Daniel Zöbeli, dipl. Handelslehrer, ist Leiter des Instituts für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) in Regensdorf.



Dr. oec. Daniela Schmitz ist wissenschaftliche Projektleiterin am Institut für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) in Regensdorf.



FER 21 neu

In Anlehnung an: Zöbeli, Daniel/Schmitz, Daniela (2015): Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag.

Umfang und Struktur

- Gestraffte und konsistentere Struktur:
 - 51 Ziffern (vormals: 60 Ziffern)
 - Grundlagen und Grundsätze ersatzlos gestrichen
 - Glossar ersatzlos gestrichen

Zielsetzung des Standards

- Sprachliche Anpassungen (FER 21/Einleitung)

Definition von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen/Anwenderkreis

- Sprachliche Anpassungen (FER 21/Einleitung)

Anhangsangabe bei Anwendung von FER 21

- Neu eingefügt (FER 21/Einleitung)

Grössenkriterien zur Abgrenzung kleiner Organisationen

- Sprachliche Anpassungen (FER 21/Einleitung)
- Kleine Organisationen können auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten
- Cash Accounting für kleine Organisationen ist nicht mehr zulässig

Konzeptionelle Einbettung von FER 21 in den modularen Aufbau des FER-Regelwerks

- Neu eingefügt (FER 21/Einleitung)

Bilanz

- Für die Bewertung und die Darstellung wird explizit auf FER 2 und FER 3 verwiesen, wobei sachgerechte Anpassungen möglich sind (FER 21/31–32)

Aktivseite

- Explizite Regelungen zu Aktiven aus Zuwendungen (Bewertung zum Marktwert oder Nutzwert) sowie zu Aktiven, die einer Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkung unterliegen (Ausweis in Bilanz oder Anhang) (FER 21/5 und FER 21/6)

Passivseite

- Dreiteilung der Passivseite in Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital (FER 21/7)
- Klarere Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital (FER 21/8 und 9, FER 21/33–35)
- Organisationskapital gliedert sich in Grundkapital, gebundenes Kapital und freies Kapital (FER 21/10)
- Fondskapital wird nicht mehr in Erlösfonds und Stiftungsfonds unterschieden

Betriebsrechnung

- Vorschriften zur Mindestgliederung der Betriebsrechnung nach Gesamtkostenverfahren und nach Umsatzkostenverfahren (FER 21/11 und 12)
- Für die Bewertung und die Darstellung wird explizit auf FER 3 verwiesen, wobei sachgerechte Anpassungen möglich sind (FER 21/36 und 38)
- Erhaltene Zuwendungen sind entweder in der Betriebsrechnung oder im Anhang auszuweisen, unterschieden in zweckgebundene Zuwendungen und freie Zuwendungen (FER 21/13)
- Bruttoprinzip beim Ausweis von Aufwendungen und Erträgen aus Aktivitäten zur Beschaffung von Zuwendungen aller Art (FER 21/14)

Geldflussrechnung

- Keine wesentlichen Änderungen

Rechnung über die Veränderung des Kapitals

- Aussagekräftige Bezeichnung der Zweckbestimmung eines Fonds, nötigenfalls Erläuterung im Anhang (FER 21/40)
- Verweis auf Bruttoprinzip, Wesentlichkeitsprinzip und Klarheitsprinzip (FER 21/17 und 41)

Anhang

- Überflüssige bzw. an anderer Stelle geforderte Anhangsangaben wurden ersatzlos gestrichen
- Verschiedene neue bzw. präziserte Offenlegungspflichten im Anhang, insbesondere sind zu erwähnen:
 - Angaben zum administrativen Aufwand und zum Fundraisingaufwand inkl. deren Berechnungsmethoden (FER 21/22)
 - Angaben zu den unentgeltlichen Zuwendungen (FER 21/23 und 43–44)
 - Gesamtbetrag der Vergütungen an das oberste Leitungsorgan und Gesamtbetrag aller Vergütungen an die Geschäftsleitung (FER 21/24 und 45)
 - Angaben zu Transaktionen mit nahestehenden Personen (FER 21/25 und 46–47)

Leistungsbericht

- Gestraffter Umfang der Regelungen
- Klarere Einordnung des Leistungsberichts in den NPO-Geschäftsbericht (FER 21/4)
- Punktuelle Anpassungen zum Inhalt des Leistungsberichts, Vorgaben zu sowohl zwingenden als auch empfehlenswerten Angaben des Leistungsberichts (FER 21/26–27, FER 21/50–51)
- Explizite Anforderung: Kein Widerspruch zur Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Organisation (FER 21/28)
- Explizite Angabe: Keine Revisionspflicht (FER 21/28)
- Verweis auf die Prinzipien der Wesentlichkeit, Stetigkeit, Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Klarheit (FER 21/49)

Konsolidierung

- Verweis auf und verpflichtende Anwendung von FER 30 (FER 21/2)
- altFER 21/10 ersatzlos gestrichen (Ausschluss von der Vollkonsolidierung bei abweichender Tätigkeit, Erfassung nach der Equity-Methode)
- altFER 21/12 ersatzlos gestrichen (kombinierte Jahresrechnung)

Abbildung 1: Die wichtigsten Änderungen von Swiss GAAP FER 21 im Überblick.