

Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen in FER-21-Abschlüssen



Dr. Ute Laun ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS). Ihre Forschungsschwerpunkte liegen an der Schnittstelle zwischen Management, Accounting und Finance. Insbesondere befasst sie sich mit Fragestellungen im Bereich Nachhaltigkeits-Accounting und Accounting von Nonprofit-Organisationen. Neben ihrer Forschungstätigkeit ist sie verantwortlich für die Entwicklung

von Lehr- und Weiterbildungsangeboten in Accounting und Controlling sowie Banking und Finance.



Flora Farago, BSc Betriebsökonomie und eidg. dipl. Kauffrau, ist Absolventin des Bachelorstudiengangs Betriebsökonomie mit Vertiefung Accounting, Controlling & Taxation an der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS). Beruflich ist sie als Junior-Mandatsleiterin bei der Lei Treuhand GmbH in Zürich tätig.



Daniel Zöbeli, Prof. Dr. rer. pol. und dipl. Handelslehrer, ist Leiter des Instituts für Management und Innovation (IMI) sowie Leiter des Departements Forschung und Dienstleistungen an der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS). Thematische Schwerpunkte seiner Arbeit sind Rechnungslegungs- und Finanzierungsfragen bei Non-Profit-Organisationen sowie staatlich subventionierten Institutionen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einführung	128
2.	Richtlinien und Empfehlungen	129
2.1	Rechtliche Grundlagen.....	129
2.2	Swiss Foundation Code.....	131
2.3	Bestimmungen der Zewo.....	131
3.	Swiss GAAP FER 21	132
4.	Rechnungslegungspraxis – eine empirische Untersuchung	135
4.1	Methodik.....	135
4.2	Ergebnisse.....	141
4.2.1	Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie daraus resultierende Guthaben/Verpflichtungen (FER 21.25).....	141
4.2.2	Offenlegungsgrad.....	143
4.2.3	Präzisierende Angaben gemäss FER 21.46/47.....	146
4.2.4	Formale Offenlegungskriterien.....	147
5.	Fazit und Ausblick	149
	Literaturverzeichnis	151

1. Einführung

In gemeinnützigen Institutionen wie beispielsweise Hilfswerken und Förderstiftungen wird sehr viel ehrenamtliche Arbeit geleistet, die kaum oder gar nicht finanziell entschädigt wird. Insbesondere bei strategischen Leitungsorganen im Non-Profit-Bereich ist das Freiwilligkeitsprinzip umstritten.¹ Im Gegensatz etwa zu Verwaltungsräten von Aktiengesellschaften beziehen Stiftungsräte und Vereinsvorstände gemeinnütziger Institutionen, wenn überhaupt, dann in der Regel nur ein bescheidenes Gehalt.² Zudem werden sie im Gegensatz zum For-Profit-Bereich nicht von einer jährlichen Déchargé der Anteilseigner von ihrer Verantwortung entlastet.

Dennoch arbeiten aus Sicht der Motivationspsychologie auch Ehrenamtliche und Freiwillige nicht selbstlos.³ Vielmehr halten sie ihre Kosten-Nutzen-Balance durch die Gewichtung anderer Aspekte im Gleichgewicht. Die Übernahme von Verantwortung und Macht, die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten, die soziale Interaktion oder das Prestige, das mit solchen Positionen verbunden ist, sind zentrale Motivationsfaktoren. Darüber hinaus gibt es noch die verdeckten Vorteilszuwendungen. Sei es beispielsweise, dass Vereinsvorstände kostenlose Leistungen der Institution beziehen oder dass sie sich für mannigfaltige Zusatzaufträge wie Rechtsberatung, Bauplanungen oder Buchhaltungsarbeiten zum ordentlichen Markttarif entschädigen lassen. Grundsätzlich sind alle vertraglichen Beziehungen heikel, die nicht zu marktüblichen Bedingungen geschlossen werden. Transaktionen mit nahestehenden Personen, sogenannte Related Party Transactions, sind in der wissenschaftlichen Literatur vor allem bei grösseren, kapitalmarktorientierten Unternehmen ein Thema.⁴ Gemeint sind damit alle Transaktionen rechtlicher und wirtschaftlicher Art mit nahestehenden natürlichen oder juristischen Personen, die sich auf die gegenwärtige oder künftige Finanzlage der Gesellschaft auswirken können.⁵ Nebst Dienstleistungsverträgen werden damit auch Käufe/Verkäufe von Waren oder sonstigen werthaltigen Vermögensbestandteilen erfasst (z.B. Liegenschaften, Kunstgegenstände oder immaterielle Rechte wie Patente oder Marken). Unter anderem aufgrund

1 Vgl. Müller/Zöbeli, S. 4 f.

2 Vgl. z.B. Gmür/Wagenhöfer, S. 14 ff.

3 Vgl. z.B. Gmür, S. 30 ff.

4 Vgl. dazu z.B. Kühnberger, S. 79 ff.

5 Vgl. Lieder/Wernert, S. 2441 ff.

der Komplexität der Entscheidungsstrukturen und einiger bekannt gewordener Missbrauchsfälle – etwa im Bereich der Honorierung von Stiftungsräten und Vereinsvorständen oder von Fundraising-Provisionen – gewann die Corporate-Governance-Thematik in den letzten Jahren im gemeinnützigen Bereich an Interesse.⁶ Um Interessenkonflikte im Non-Profit-Bereich zu entschärfen, fordert Swiss GAAP FER 21 zu Recht die Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen und der daraus resultierenden gegenseitigen Schuldverhältnisse von Mandatsträgern und den Institutionen, in denen diese in leitender Stellung tätig sind. Nachfolgend sollen die wichtigsten schweizerischen Bestimmungen in diesem Bereich kurz beleuchtet sowie die praktische Umsetzung der FER-21-Vorschriften in der gegenwärtigen NPO-Rechnungslegungspraxis empirisch fundiert diskutiert werden.

2. Richtlinien und Empfehlungen

2.1 Rechtliche Grundlagen

Weder das Stiftungs- noch das Vereinsrecht kennen spezifische Vorschriften zum Umgang mit institutionellen Interessenkonflikten.⁷ In der Schweiz haben Stiftungsräte und Vereinsvorstände eine hohe Gestaltungsfreiheit bei der Ausgestaltung von Führungs- und Organisationsstrukturen in den Statuten ihrer Institution. Sowohl die Vereinsversammlung als auch die Stiftungsaufsichtsbehörden haben meist nur begrenzten Einfluss, da sich diese in der Regel nur einmal pro Jahr näher mit der Berichterstattung und damit – zumindest ansatzweise – auch mit der Corporate Governance befassen. Entscheidend für die strategischen Leitungsorgane sind hierbei die allgemeinen Pflichten zur ordnungsgemässen Ermessensausübung sowie die Vorgaben der Treue- und Sorgfaltspflicht. Bei der Entscheidungsfindung gibt die Treuepflicht vor, dass vorrangig das Stiftungs- oder Vereinsinteresse anstelle von allfälligen Fremdinteressen zu wahren ist. Bei der Sorgfaltspflicht geht es im Hinblick auf mögliche Interessenkonflikte bei einem ordnungsgemässen Entscheidungsprozess um die Abklärung, wie die Stiftungsinteressen angemessen gewahrt werden können.⁸ Die Treue- und die Sorgfaltspflicht basieren auf dem organschaftlichen Rechtsverhältnis zwischen

6 Vgl. z.B. Jacquemet, S. 150 ff.; Müller/Zöbeli oder Zöbeli/Neubert.

7 Vgl. Sprecher, 2010.

8 Vgl. Gubler, 2018, S. 50 ff.

Stiftungsrat bzw. Vereinsvorstand auf der einen und der Institution auf der anderen Seite, wobei allgemeine Bestimmungen aus dem Auftragsrecht nach Art. 398 ff. OR die Rechtsgrundlage bilden.⁹

Das Stiftungsrecht kennt keine allgemeine Ausstandspflicht für Stiftungsräte bei zusätzlichen Mandaten.¹⁰ Solche Bestimmungen können jedoch in die Stiftungsurkunde oder in ein Reglement aufgenommen werden. Allerdings regelt das Vereinsrecht in Art. 68 ZGB den Ausschluss des Stimmrechts des betroffenen Vorstandsmitglieds bezüglich solcher Rechtsgeschäfte sowie allfälliger daraus resultierender Rechtsstreitigkeiten. Das Vereinsrecht wird hauptsächlich dann analog dem Stiftungsrecht angewendet, wenn die Stiftungsstatuten keine besondere Regelung für das Beschlussfassungsverfahren vorsehen. Die Ausstandspflicht gemäss Art. 68 ZGB gilt nur bei der Beschlussfassung bezüglich Rechtsgeschäft oder Rechtsstreit und kann nicht auf andere nahestehende Personen ausgedehnt werden.

Auch für Non-Profit-Organisationen (NPO) – in der Schweiz in der Regel in der Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung vorzufinden – gelten in der Schweiz die rechtsformunabhängigen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften nach Art. 957 ff. OR. Das Gesetz macht keinen Unterschied zwischen diesen beiden Rechtsformen, denn der Umfang der Buchführungspflicht sowie die Gliederungstiefe der Jahresrechnung hängen im Wesentlichen von der Grösse der Organisation ab.¹¹ Die zusätzlich einzuhaltenden Buchführungsvorschriften für Vereine (Art. 69a ZGB) und Stiftungen (Art. 83a ZGB) sind minimal und stehen nicht im Widerspruch zu den Bestimmungen des OR.¹² Es gibt keine gesetzliche Pflicht, Transaktionen mit nahestehenden Personen im Jahresabschluss transparent zu machen. Allerdings müssen Stiftungen, die aufgrund ihrer Grösse zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, den Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellen – in diesem Fall nach dem Regelwerk Swiss GAAP FER (vgl. Kap. 3).

9 Vgl. Baumann Lorant, S. 350 ff.

10 Vgl. Baumann Lorant, S. 93 ff.

11 Vgl. Art. 957 OR sowie Teitler-Feinberg/Zöbeli, S.18 ff.: Die Buchführungspflicht gilt für alle juristischen Personen mit einem Umsatz von CHF 500 000.– oder mehr. Stiftungen und Vereine können eine sogenannte Milchbüchlein-Rechnung erstellen, wenn sie weniger Umsatz zu verbuchen haben, nicht im Handelsregister eingetragen sind oder von der Revisionspflicht befreit sind.

12 Vgl. Riemer, S. 102 ff. und S. 191 ff.

Zudem sind Zewo-Gütesiegelträger und in den letzten Jahren vermehrt auch staatlich subventionierte Institutionen wie Heime, Werkstätten oder Sozialfirmen zur Anwendung dieser Bestimmung verpflichtet. In allen genannten Fällen gilt für gemeinnützige Institutionen zusätzlich Swiss GAAP FER 21, wonach – in Ergänzung zu FER 15 – Geschäftsverhältnisse mit nahestehenden Personen offenzulegen sind. Ein Abschluss, der nach den weitaus transparenteren Regeln von Swiss GAAP FER 21 erstellt worden ist, steht nicht im Widerspruch zu den gesetzlichen Buchführungsvorschriften (vgl. Kap. 3).

2.2 Swiss Foundation Code

SwissFoundations vereinigt die gemeinnützigen Förderstiftungen der Schweiz. Die Mitgliedschaft steht Förderstiftungen offen, die ihren Sitz in der Schweiz haben sowie über eigenes Vermögen verfügen und dieses bzw. Erträge daraus für gemeinnützige Zwecke einsetzen. Im Jahr 2005 hat SwissFoundations erstmals den «Swiss Foundation Code (SFC)» herausgegeben, der die Anforderungen an unternehmerisch und nach den Grundsätzen der Good Governance geführte Förderstiftungen definiert und erst kürzlich in der vierten Auflage erschienen ist. Der Umgang mit Transaktionen mit nahestehenden Personen wird in der SFC-Empfehlung 11 «Umgang mit Interessenkonflikten» thematisiert. Diese fordert in der Präambel, dass die «Verhältnisse so geordnet werden, dass Interessenkonflikte möglichst vermieden werden». Spezifisch sollen «von permanenten personellen oder institutionellen Interessenkonflikten betroffene Personen» weder dem Stiftungsrat noch der Geschäftsführung angehören, und im «Einzelfall eines Interessenkonflikts» ist in Ausstand zu treten. Ebenso sind «wesentliche Geschäfte der Stiftung mit Mitgliedern von Stiftungsorganen oder diesen nahestehenden Personen» gemäss dem Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip, d.h. gemäss dem Fremdvergleichsgrundsatz, abzuschliessen. Der Swiss Foundation Code geht im Vergleich zu den Bestimmungen von Swiss GAAP FER weiter, da wesentliche Geschäfte mit nahestehenden Personen nicht nur in der Jahresrechnung auszuweisen, sondern auch dort zu begründen sind.

2.3 Bestimmungen der Zewo

Die Stiftung Zewo ist die schweizerische Zertifizierungsstelle für gemeinnützige, Spenden sammelnde Organisationen. Sie setzt sich dafür ein, «dass Spendengelder zweckbestimmt, wirksam und wirtschaftlich einge-

setzt werden».¹³ Hilfswerke, die sich von der Zewo prüfen lassen und die strengen Anforderungen erfüllen, erhalten das Zewo-Gütesiegel, wobei in periodischen Abständen – in der Regel nach fünf Jahren – eine Rezertifizierung stattfindet (Art. 7 f. Zewo-Gütesiegelreglement). Träger des Gütesiegels haben 21 Zewo-Standards einzuhalten, wobei Transaktionen mit nahestehenden Personen in Ziff. 5 unter dem Titel «Interessenbindung» geregelt sind. Mitglieder des obersten Leitungsorgans haben «ihre für die Tätigkeit der Organisation relevanten Interessenbindungen im Jahresbericht oder auf der Webseite der Organisation» offenzulegen – ebenso davon betroffen sind die ihnen nahestehenden Personen. Analog zu den Bestimmungen des Swiss Foundation Code besteht eine Ausstandspflicht bei Entscheidungen über Transaktionen, bei denen eine Interessenbindung vorliegt (vgl. Kap. 2.2). Explizit verweist der Zewo-Standard auf Swiss GAAP FER 21 sowie 15 (vgl. Kap. 3), wobei zusätzlich das Wesentlichkeitsprinzip erwähnt wird.

3. Swiss GAAP FER 21

Die zu den branchenspezifischen Swiss GAAP FER gehörende FER 21 regelt die Rechnungslegung¹⁴ für gemeinnützige Non-Profit-Organisationen. Ziel dieser die übrigen Fachempfehlungen ergänzenden bzw. modifizierenden Empfehlung ist eine Erhöhung der Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Berichterstattung gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen.¹⁵

Gemäss der Erläuterung FER 21.25 sind «Transaktionen und daraus resultierende Guthaben und/oder Verpflichtungen gegenüber nahestehenden, rechtlich selbstständigen Organisationen und Personen» im Anhang offenzulegen. Durch einen Verweis in den Erläuterungen (FER 21.46¹⁶) auf die zu den Kern-FER gehörenden Bestimmungen in FER 15 werden die Begriffe der Transaktion (FER 15.1) sowie der nahestehenden Person (FER 15.2) präzisiert. Zudem wird auf die Wesentlichkeit der Transaktionen abgestellt (FER 15.3). FER 15.3 sieht vor, dass «[alle] wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkei-

13 <https://zewo.ch/de>.

14 FER 2014-15, S. 71.

15 FER 2014-15, S. 109.

16 FER 2014-15, S. 116.

ten gegenüber nahestehenden Personen [...] in der Jahresrechnung offenzulegen [sind]». *Abbildung 1* gibt die Bestimmungen aus FER 15 wieder. *Abbildung 2* zeigt die präzisierenden Erläuterungen zu FER 21.25 in FER 21.46/47.

<p>Transaktionen mit nahe stehenden Personen</p> <p>Überarbeitet: 2009 In Kraft gesetzt: 1. Januar 2009</p> <p>Empfehlung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Unter Transaktionen werden der Transfer von Aktiven oder Verbindlichkeiten sowie das Erbringen von Leistungen und das Eingehen von Verpflichtungen und Eventualverpflichtungen verstanden. 2 Als nahe stehende Person (natürliche oder juristische) wird betrachtet, wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann. Organisationen, welche direkt oder indirekt ihrerseits von den selben nahe stehenden Personen beherrscht werden, gelten ebenfalls als nahe stehend. 3 Alle wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkeiten gegenüber nahe stehenden Personen sind in der Jahresrechnung offenzulegen. 	15
SWISS GAAP FER	

Abbildung 1: FER 15 – Transaktionen mit nahestehenden Personen

Quelle: FER 2014-15, S. 71

Einen bedeutenden Einfluss, wie er in FER 15.2 genannt wird, üben nach FER 15.6 beispielsweise Personen aus, die «die Möglichkeit haben, auf finanzielle oder operative Entscheide der Organisation einzuwirken oder diese mitzubestimmen». Exemplarisch, aber nicht abschliessend präzisiert die Erläuterung zu FER 21.25 in FER 21.47 (vgl. *Abbildung 2*).

Unter die in FER 21.46 genannten «Organisationen, die einen mit der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation koordinierten Zweck verfolgen», fallen beispielsweise rechtlich selbstständige Sektionen eines Dachverbands, soweit diese nicht in eine konsolidierte Rechnung einzubeziehen sind. In einem solchen Kontext ist z.B. ein besonderes Augenmerk auf die Weiterleitung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen sowie auf gegenseitige Leistungsverrechnungen zu legen.

Der Offenlegungsbestimmung in FER 15.3 liegt dabei das Wesentlichkeitsprinzip zugrunde. Dies impliziert, dass alle Informationen offenge-

legt werden müssen, deren Weglassen bzw. unvollständige oder fehlerhafte Darstellung die auf Basis der offengelegten Informationen getroffenen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen würden.¹⁷ Zusätzlich wird in FER 15.9 präzisiert, dass auch Leistungen wesentlich sein können, die «ausserhalb der normalen Geschäftstätigkeit der Organisation liegen oder der Form oder Sache nach ungewöhnlich sind». Leistungen, die wesentlich, jedoch nicht quantifizierbar sind, sollten dabei zumindest verbal umschrieben werden.¹⁸

Zu Ziffer 25

46 Es gilt grundsätzlich die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahe stehenden Personen). In Ergänzung dazu gelten als nahe stehende Person von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen auch Organisationen, die einen mit der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation koordinierten Zweck verfolgen.

47 Beispiele nahe stehender Personen von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen sind:

- Aktuelle und ehemalige Mitglieder des obersten Leitungsorgans (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) und der Geschäftsleitung;
- Organisationen, die von Mitgliedern des obersten Leitungsorgans kontrolliert werden;
- Organisationen, bei denen die gemeinnützige Nonprofit-Organisation einen bedeutenden Einfluss ausübt (z.B. durch Vertretung im obersten Leitungsorgan);
- Mitglieder, Gönner, Stifter der Organisation, die einen bedeutenden Einfluss ausüben;
- Förderverein der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation;
- Organisationen, mit denen ein gemeinsamer Marktauftritt besteht.

Nicht als nahe stehend gelten einzig Projektpartner, sofern nicht weitere Gründe auf einen massgeblichen Einfluss der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation hinweisen.

Abbildung 2: Erläuterungen zu FER 21.25: FER 21.46 – Verweis auf FER 15 zur Präzisierung der Begriffe Transaktion und nahestehende Person; FER 21.47 – Beispiele nahestehender Personen.

Quelle: FER 2014-15, S. 116

Weitere präzisierende Bestimmungen finden sich in FER 15.11 hinsichtlich der Informationen, die zu Transaktionen mit nahestehenden Personen offenzulegen sind. Im Einzelnen sind dies eine Beschreibung der betreffenden Transaktion, das Volumen der Transaktion – in der Regel ein Betrag oder eine Verhältnisangabe – sowie die wesentlichen übrigen Konditionen der Transaktion.¹⁹

17 <https://eskript.ius.unibas.ch/de/rechnungslegungsrecht/jahresabschluss/grundsatz/wesentlichkeit-vollstaendigkeit-bedeutsamkeit/>.

18 Beispielsweise: «Die Präsidentin darf Infrastruktur der Geschäftsstelle für private Zwecke nutzen.»

19 FER 2014-15, S. 74.

Im Hinblick auf nähere Angaben zu den nahestehenden Personen führt FER 15.11 weiter aus, dass deren Identität nur dann offenzulegen ist, «wenn dies für das Verständnis der Transaktion notwendig ist». Die Bestimmungen erlauben eine Kategorisierung und Zusammenfassung gleichartiger Transaktionen sowie daraus resultierender Guthaben/Verpflichtungen mit Ausnahme von Fällen, in denen ein separater Ausweis verständnisrelevant ist. Grundsätzlich gilt das Bruttoprinzip. Lediglich Transaktionen bzw. Guthaben/Verbindlichkeiten von «ausschlaggebender Bedeutung» und eine einzelne Person betreffend sind gesondert offenzulegen.²⁰ Vorstandsentschädigungen sind jedoch gemäss FER 15.10 keine Transaktionen mit nahestehenden Personen.²¹

Beispiele für wesentliche Transaktionen mit nahestehenden Personen sind bezahlte Mandate, die an Organmitglieder ausserhalb ihrer gesetzlichen Funktion vergeben werden, wie z.B. Buchführungsmandate oder die Erstellung des Jahresabschlusses, Anlageberatung, Organisationsberatung sowie anwaltliche Tätigkeiten. In vielen Fällen ist es jedoch schwierig, die ordentliche Tätigkeit des Stiftungsrats von den ausserordentlichen Aufgaben abzugrenzen. FER 21.50 empfiehlt daher, im Leistungsbericht «ergänzende Angaben über Mandate und Verbindungen der Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie der Geschäftsleitung» offenzulegen.²²

4. Rechnungslegungspraxis – eine empirische Untersuchung

4.1 Methodik

Die vorliegenden Ergebnisse basieren auf einer Untersuchung, die im Jahr 2021 am Institut für Management und Innovation der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) durchgeführt wurde. Ziel der Untersuchung war eine Querschnittsanalyse der Offenlegungspraxis von NPO, die den Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER sowie die ergänzende Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 anwenden. Als Grundgesamtheit wurden die Jahresberichte 2020 aller zum Zeitpunkt der Erhebung Zewo-

20 FER 2014-15, S. 74.

21 FER 2014-15, S. 74.

22 FER 2014-15, S. 117.

zertifizierten NPO herangezogen.²³ Da die Zewo-Standards die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER verlangen,²⁴ konnten mit der Einschränkung auf Zewo-zertifizierte Organisationen einerseits NPO selektiert werden, die den FER-21-Standard anwenden, zum anderen war eine gute Datenverfügbarkeit gewährleistet, da die Jahresberichte der zertifizierten Organisationen in der Regel auf der Webseite der Zewo veröffentlicht werden.

Für 35 von insgesamt 494 zertifizierten NPO lag zum Erhebungszeitpunkt kein Jahresbericht 2019 vor. Weitere 71 Jahresberichte wurden ausgeschlossen, weil sie nicht in Deutsch verfügbar waren. Die finale Grundgesamtheit umfasste somit 388 Jahresberichte. Aus *Tabelle 1* ist das Vorgehen bei der Bestimmung der Grundgesamtheit ersichtlich.

Zusammensetzung der Grundgesamtheit	N
Zewo-zertifizierte NPO im Jahr 2019*	494
Abzüglich NPO, für die kein Jahresbericht 2019 verfügbar war	- 35
Abzüglich Jahresberichte, die nicht in Deutsch vorlagen	- 71
Finale Grundgesamtheit	= 388
Diese Tabelle stellt die Zusammensetzung der untersuchten Grundgesamtheit dar.	
* Zeitpunkt der Datenabfrage: 25.10.2020; https://zewo.ch/de .	

Tabelle 1: Grundgesamtheit für die Datenerhebung

Für die weitere Analyse wurde die Grundgesamtheit anhand der Bilanzsumme in drei Grössenklassen eingeteilt (*Tabelle 2*). Insgesamt erstreckt sich die Spanne von CHF 8488.– bis CHF 591 227 000.–. Der Mittelwert liegt bei CHF 12 787 016.–, der Median bei CHF 2 186 241.–. Organisationen mit einer Bilanzsumme unter CHF 690 000.– wurden als kleine Organisationen klassifiziert (25%, n = 97), Organisationen, deren Bilanzsumme sich zwischen CHF 690 000.– und CHF 8 700 000.– bewegt, als mittlere Organisationen (50%, n = 194) und Organisationen mit bilanzierten Werten über CHF 8 700 000.– als grosse Organisationen (25%, n = 97).

23 Stand: 31.12.2019.

24 Zewo (2016).

Mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 10 000 000.– überschreiten 22% der 388 NPO mindestens eines der drei Grössenkriterien des Swiss-GAAP-FER-Standards,²⁵ bei deren Überschreitung eine Kern-FER-Anwendung ausgeschlossen ist.²⁶

Organisationsgrösse	Bilanzsumme in CHF	Anzahl NPO	% der Grundgesamtheit
Kleine Organisationen	< 690 000.–	97	25%
Mittlere Organisationen	690 000.– bis 8 700 000.–	194	50%
Grosse Organisationen	> 8 700 000.–	97	25%
Total		388	100%

Diese Tabelle zeigt die Einteilung der NPO der Grundgesamtheit in drei Grössenkategorien. Im unteren Viertel der untersuchten Grundgesamtheit rangiert die Bilanzsumme zwischen rund CHF 8500.– und CHF 690 000.–. Bei den mittleren 50% der Organisationen liegt die Bilanzsumme im Bereich zwischen CHF 690 000.– und CHF 8 000 700.–, und ca. ein Viertel der Organisationen weist eine Bilanzsumme von über CHF 8 700 000.– aus.

Tabelle 2: Einteilung der NPO der Grundgesamtheit in drei Grössenkategorien

Anhand eines Bewertungsschemas (vgl. *Tabelle 3 bis 5*) wurde die Offenlegungspraxis der NPO in der Grundgesamtheit untersucht, mittels Punktwerten erfasst und ein Bezug zu den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung gemäss Art. 958c OR hergestellt. Dazu zählen insbesondere die Grundsätze

- der Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit,
- der Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Relevanz,
- der Stetigkeit/Vergleichbarkeit,
- das Bruttoprinzip und das Verrechnungs- und Saldierungsverbot,
- das Vorsichtsprinzip.

Im Rahmen der Bewertung wurde insbesondere auf die ersten drei Prinzipien abgestellt. Die nachfolgenden *Tabellen 3 bis 5* zeigen eine Über-

25 Swiss GAAP FER, www.fer.ch/das-konzept/groessenkriterien/.

26 Falls in zwei aufeinanderfolgenden Jahren mindestens zwei der folgenden Grössenkriterien überschritten werden, ist eine Anwendung des Kern-FER-Rahmenwerks ausgeschlossen: CHF 10 000 000.– Bilanzsumme, CHF 20 000 000.– Jahresumsatz, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (www.fer.ch/das-konzept/groessenkriterien/). Aufgrund der eingeschränkten Datenverfügbarkeit im Hinblick auf die weiteren Grössenkriterien konnte keine Abgrenzung nach Anwendbarkeit des Kern-FER-Rahmenwerks vorgenommen werden.

sicht der Bewertungskriterien, anhand derer Umfang und Qualität der Offenlegung im Untersuchungssample operationalisiert wurden. In den letzten beiden Spalten werden die jeweiligen FER Empfehlungen bzw. Rechnungslegungsgrundsätze sowie die entsprechende Bewertungsskala für jedes Kriterium gezeigt. Zunächst wurde erhoben, ob gemäss FER 21.25 Transaktionen mit nahestehenden Personen und/oder Guthaben respektive Verpflichtungen mit nahestehenden Personen ausgewiesen wurden. War dies nicht der Fall, wurde erhoben, ob eine entsprechende Negativbestätigung im Jahresbericht enthalten war, d.h. entweder eine Bestätigung, dass keine Transaktionen mit nahestehenden Personen stattgefunden haben, oder eine Bestätigung, dass keine Guthaben respektive Verpflichtungen aus solchen Transaktionen resultieren. Lag auch keine entsprechende Negativbestätigung vor, wurde festgehalten, dass keine Angaben gemacht wurden (*Tabelle 3, I und II*).

Ausweis gemäss FER 21.25		
<i>I) Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP)</i>	<i>FER</i>	<i>Skala</i>
Transaktionen mit NHP ausgewiesen	FER 21.25	2
Negativbestätigung (keine Transaktionen mit NHP auszuweisen)		1
Keine Angaben zu Transaktionen mit NHP		0
<i>II) Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP</i>	<i>FER</i>	
Angaben zu Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP	FER 21.25	2
Negativbestätigung (keine Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP)		1
Keine Angaben zu Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP		0
Diese Tabelle zeigt eine Übersicht der Bewertungskriterien zur Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP) sowie zu zur Offenlegung von Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP.		

Tabelle 3: Bewertungsschema zur Offenlegung – Ausweis gemäss FER 21.25

In einem weiteren Bewertungsschritt wurde der Jahresbericht im Hinblick auf präzisierende Angaben einerseits zu den Transaktionen mit nahestehenden Personen und daraus resultierenden Guthaben bzw. Verpflichtungen (*Tabelle 4, I*) sowie andererseits zu den nahestehenden Personen (*Tabelle 4, II*) geprüft. Im Einzelnen erfassten die Bewertungs-

kriterien zu den Transaktionen, ob Angaben zur Anzahl der Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie zu den Salden der daraus resultierenden Guthaben bzw. Verpflichtungen gemacht wurden und ob die Transaktionen mit nahestehenden Personen im Jahresbericht näher erläutert wurden. Im Hinblick auf präzisierende Angaben zu den nahestehenden Personen wurde geprüft, ob die Anzahl der nahestehenden Personen, mit denen Transaktionen getätigt wurden, und die Anzahl nahestehender Personen mit aus Transaktionen resultierenden Guthaben bzw. Verpflichtungen offengelegt wurden. Weitere Kriterien bezogen sich darauf, ob alle, nur bestimmte oder keine der nahestehenden Personen, mit denen Transaktionen getätigt wurden, in der Berichterstattung benannt wurden. Zudem wurde erhoben, ob nähere Angaben zur Präzisierung der Rolle der nahestehenden Personen gemäss FER 21.24 gemacht wurden.

Schliesslich wurden formale Kriterien der Einordnung in der Jahresrechnung betrachtet. Dabei lag der Fokus insbesondere darauf, ob die betreffenden Informationen im Jahresbericht sowie eine zusätzliche Erläuterung im Anhang enthalten waren bzw. ob lediglich im Jahresbericht oder lediglich im Anhang Informationen offengelegt wurden.

Präzisierende Angaben gemäss FER 21.46/47		
<i>I) Präzisierung Transaktionen mit NHP</i>	<i>Grundsatz</i>	
Volumen der Transaktionen mit NHP ausgewiesen	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	1 = ja 0 = nein
Saldo der daraus resultierenden Guthaben ausgewiesen	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	1 = ja 0 = nein
Saldo der daraus resultierenden Verpflichtungen ausgewiesen	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	1 = ja 0 = nein
Weitere Erläuterungen zu Transaktionen mit NHP im Jahresbericht enthalten	Klarheit, Verständlichkeit, Verlässlichkeit	1 = ja 0 = nein
Präzisierende Angaben gemäss FER 21.46/47		
<i>II) Präzisierung NHP</i>	<i>Grundsatz</i>	
Nennung der Anzahl NHP, mit denen Transaktionen getätigt wurden	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	n
Nennung der Anzahl NHP mit aus Transaktionen resultierenden Guthaben bzw. Verpflichtungen	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	n
Nennung aller NHP	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	2
Nennung einzelner NHP	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	1
Keine Nennung NHP	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	0
Präzisierung der NHP gemäss FER 21.24 – Offenlegung Identität 1. oberstes Leitungsorgan 2. vom obersten Leitungsorgan kontrollierte Organisationen 3. Personen mit bedeutendem Einfluss 4. Förder-, Unterstützungs- und Dachorganisationen 5. Organisationen mit gemeinsamem Marktauftritt 6. Organisationen innerhalb eines zusammengehörenden NPO-Verbunds 7. sonstige natürliche und juristische Personen	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Klarheit, Verständlichkeit, Verlässlichkeit	1 bis 7
Diese Tabelle zeigt eine Übersicht der Bewertungskriterien zur Präzisierung von Transaktionen mit NHP sowie zur Präzisierung der NHP.		

Tabelle 4: Bewertungsschema zur Offenlegung – präzisierende Angaben gemäss FER 21.46/47

Formale Kriterien	Grundsatz	
Offenlegung Transaktionen mit NPH in der Erfolgsrechnung mit Erläuterung im Anhang	Klarheit, Verständlichkeit, Verlässlichkeit Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	3
Offenlegung Transaktionen mit NPH in der Erfolgsrechnung	Klarheit, Verständlichkeit, Verlässlichkeit Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	2
Offenlegung Transaktionen mit NPH im Anhang	Klarheit, Verständlichkeit, Verlässlichkeit Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz	1
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP in der Bilanz und im Anhang	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	3
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP in der Bilanz	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	2
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP im Anhang	Wesentlichkeit, Vollständigkeit, Relevanz Stetigkeit/Vergleichbarkeit	1
Diese Tabelle zeigt eine Übersicht der Bewertungskriterien zur formalen Einordnung der Offenlegungen in der Jahresrechnung.		

Tabelle 5: Bewertungsschema zur Offenlegung – formale Kriterien

4.2 Ergebnisse

4.2.1 Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie daraus resultierende Guthaben/Verpflichtungen (FER 21.25)

Tabelle 6 Panel A zeigt im Überblick, wie viele NPO der untersuchten Grundgesamtheit bzw. der einzelnen Grössenkategorien Informationen zu Transaktionen mit nahestehenden Personen offenlegen (Ausweis oder Negativbestätigung) und wie viele dies nicht tun. Insgesamt legen 46% (n = 179) der untersuchten NPO offen, ob Transaktionen mit nahestehenden Personen stattgefunden haben. Davon weisen rund 80% (n = 143) Transaktionen mit nahestehenden Personen aus, die übrigen 20% (n = 36) veröffentlichen eine Negativbestätigung. Mehr als die Hälfte der untersuchten NPO (54%, n = 209) legt folglich nicht offen, ob Transaktionen mit nahestehenden Personen stattgefunden haben oder nicht.

Während nur rund 40% der kleinen und mittleren NPO Informationen zu Transaktionen bzw. eine Negativbestätigung veröffentlichen, beträgt der Anteil bei den grossen Organisationen 63%. Somit kommen 60% der kleinen und mittleren NPO der Offenlegung gemäss FER 21.25 nicht nach. Bei grossen Organisationen ist dies lediglich ein Anteil von 37%. Der Anteil der Negativbestätigungen ist dabei über alle drei Grössen-

kategorien hinweg relativ stabil (9% bei kleinen, 8% bei mittleren und 11% bei grossen NPO).

Diese Ergebnisse deuten darauf hin, dass die Organisationsgrösse eine Einflussvariable für die Offenlegung von Informationen zu Sachverhalten darstellt, aus denen möglicherweise Interessenkonflikte entstehen können.

Aus Panel B in *Tabelle 6* ist ersichtlich, wie viele NPO Informationen zu Guthaben bzw. Verpflichtungen offenlegen. Ein Anteil von 63% (n = 246) aller untersuchten NPO legt keine solchen Informationen offen. Rund 30% (n = 115) weisen Guthaben bzw. Verpflichtungen aus, und 7% (n = 27) veröffentlichen eine Negativbestätigung. Insgesamt legen also 37% (n = 142) der NPO Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit nahestehenden Personen offen, während 63% (n = 246) der Offenlegungspflicht nicht nachkommen.

Die Ergebnisse zeigen, dass über alle drei Grössenkategorien hinweg die Anzahl NPO, die Angaben zu Guthaben bzw. Verpflichtungen machen, kleiner ist als die Anzahl NPO, die Transaktionen mit nahestehenden Personen ausweisen. Besonders deutlich ist der Unterschied bei den kleinen NPO mit 17,5% gegenüber rund 30%. Aber auch bei den grossen NPO besteht ein Unterschied von rund 10%. Bei mittleren NPO ist die Differenz mit rd. 3% deutlich geringer.

Unklar ist, ob NPO, die zwar Transaktionen, jedoch keine daraus resultierenden Guthaben oder Verpflichtungen offenlegen, dies nicht tun, weil sie der Offenlegungspflicht nicht genügen oder weil keine solchen Guthaben bzw. Verpflichtungen vorhanden sind bzw. nicht als wesentlich erachtet wurden. Zu beachten ist ausserdem, dass einige Organisationen zwar Guthaben/Verpflichtungen gegenüber nahestehenden Personen in der Bilanz ausweisen, jedoch keine Angaben zu Transaktionen gemäss FER 21.25 bzw. FER 15.3 in der Erfolgsrechnung machen.

	Grundgesamtheit N = 388 (100%)	Bilanzsumme < 690 000 n = 97 (25%)	Bilanzsumme 690 000 bis 8 700 000 n = 194 (50%)	Bilanzsumme > 8 700 000 n = 97 (25%)				
Panel A: Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen								
	N	% von N	n	% von n (% von N)	n	% von n (% von N)	n	% von n (% von N)
Transaktionen mit NHP ausgewiesen	143	36,8%	29	29,9% (7,5%)	64	33,0% (16,5%)	50	51,6% (12,9%)
Negativbestätigung	36	9,3%	9	9,3% (2,3%)	16	8,2% (4,1%)	11	11,3% (2,8%)
Kein Ausweis von Transaktionen mit NHP	209	53,9%	59	60,8% (15,2%)	114	58,8% (29,4%)	36	37,1% (9,3%)
Total	388	100%	97	100% (25%)	194	100% (50%)	97	100% (25%)
Panel B: Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP								
	N	% von N	n	% von n (% von N)	n	% von n (% von N)	n	% von n (% von N)
Guthaben/Verpflichtungen ausgewiesen	115	29,6%	17	17,5% (4,4%)	57	29,4% (14,7%)	41	42,3% (10,6%)
Negativbestätigung	27	7,0%	10	10,3% (2,6%)	12	6,2% (3,1%)	5	5,1% (1,3%)
Kein Ausweis von Guthaben/Verpflichtungen	246	63,4%	70	72,2% (18,0%)	125	64,4% (32,2%)	51	52,6% (13,1%)
Total	388	100%	97	100% (25%)	194	100% (50%)	97	100% (25%)
Diese Tabelle zeigt eine Übersicht der Ergebnisse hinsichtlich der Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen (Panel A) sowie daraus resultierender Guthaben bzw. Verpflichtungen (Panel B) in der Grundgesamtheit und in den einzelnen Grössenkategorien. Innerhalb der einzelnen Grössenkategorien werden dabei jeweils der Prozentsatz der NPO in der betreffenden Kategorie (% von n) sowie in Klammern der Anteil an der untersuchten Grundgesamtheit (% von N) angegeben.								

Tabelle 6: Ergebnisse – Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP) gemäss FER 21.25

4.2.2 Offenlegungsgrad

Auf Basis der Erfüllung der Offenlegungskriterien gemäss FER 21.25 wurde anhand der Bewertungsskala (Tabelle 3, letzte Spalte) ein Punktwert gebildet, der den Offenlegungsgrad reflektiert. Ein Offenlegungsgrad

von 100% (Punktwert 2) wird angesetzt, wenn beide Offenlegungskriterien gemäss FER 21.25 erfüllt sind. Dies bedeutet, es werden sowohl Transaktionen mit nahestehenden Personen bzw. eine Negativbestätigung ausgewiesen als auch Guthaben/Verpflichtungen gegenüber nahestehenden Personen bzw. eine Negativbestätigung. Werden dagegen nur zu einem Kriterium Informationen bzw. eine Negativbestätigung ausgewiesen, wird der Offenlegungsgrad mit 50% (Punktwert 1) angesetzt. Ein Offenlegungsgrad von 0% (Punktwert 0) bezeichnet entsprechend Berichte, die zu keinem der beiden Kriterien Informationen und auch keine Negativbestätigung enthalten. *Tabelle 7* zeigt eine Übersicht über die einzelnen Kriterien und darüber, wie häufig sie in der Grundgesamtheit vorkommen.

Ausweis Transaktionen bzw. Negativbestätigung	Ausweis Guthaben/Verpflichtungen bzw. Negativbestätigung	Offenlegungsgrad	Anzahl NPO	% der Grundgesamtheit
Kein Ausweis	Kein Ausweis	0%	163	42,0%
Kein Ausweis	Negativbestätigung	50%	5	1,3%
Kein Ausweis	Ausweis	50%	41	10,6%
Negativbestätigung	Kein Ausweis	50%	22	5,7%
Negativbestätigung	Negativbestätigung	100%	10	2,6%
Negativbestätigung	Ausweis	100%	4	1,0%
Ausweis	Kein Ausweis	50%	61	15,7%
Ausweis	Negativbestätigung	100%	12	3,1%
Ausweis	Ausweis	100%	70	18,0%
Total			388	100%

Diese Tabelle zeigt die möglichen Ausprägungen der Erfüllung der Offenlegungskriterien und den entsprechenden Offenlegungsgrad im Gesamtsample.

Tabelle 7: Ausprägungen der Erfüllung der Offenlegungskriterien und Offenlegungsgrad in der Grundgesamtheit

Tabelle 8 gibt einen Überblick über die Ergebnisse hinsichtlich des Offenlegungsgrads in der Grundgesamtheit sowie in den einzelnen Grössenklassen. Hier zeigt sich, dass kleine Organisationen deutlich seltener alle geforderten Informationen zu Transaktionen mit nahestehenden Personen offenlegen als mittlere und grosse Organisationen. Während nur rund 17,5% der kleinen Organisationen einen Offenlegungsgrad von

100% aufweisen, ist der Anteil bei den grossen Organisationen mehr als doppelt so gross. Der Anteil der Organisationen mit einem Offenlegungsgrad von 50% ist über alle drei Grössenklassen relativ stabil und liegt bei kleinen und mittleren Organisationen knapp unter einem Drittel (32% bzw. 31%), bei grossen Organisationen etwas darüber (38%). Bei den grossen Organisationen haben gut ein Viertel (25,8%) einen Offenlegungsgrad von 0%, bei den kleinen Organisationen sind dies mehr als die Hälfte (50,5%) und bei den mittleren Organisationen fast die Hälfte (45,9%).²⁷

Offenlegungsgrad	Grund-gesamtheit		Kleine NPO (Bilanzsumme < 690 000)		Mittlere NPO (Bilanzsumme 690 000 bis 8 700 000)		Grosse NPO (Bilanzsumme > 8 700 000)	
	N	% von N	n	% von n	n	% von n	n	% von n
0%	163	42%	49	50,5%	89	45,9%	25	25,8%
50%	129	33,3%	31	32%	61	31,4%	37	38,1%
100%	96	24,7%	17	17,5%	44	22,7%	35	36,1%
Total	388	100%	97	100%	194	100%	97	100%

Diese Tabelle zeigt die Offenlegungsgrade in der Grundgesamtheit und in den einzelnen Grössenkategorien.

Tabelle 8: Offenlegungsgrad in der Grundgesamtheit und nach Grössenkatgorie

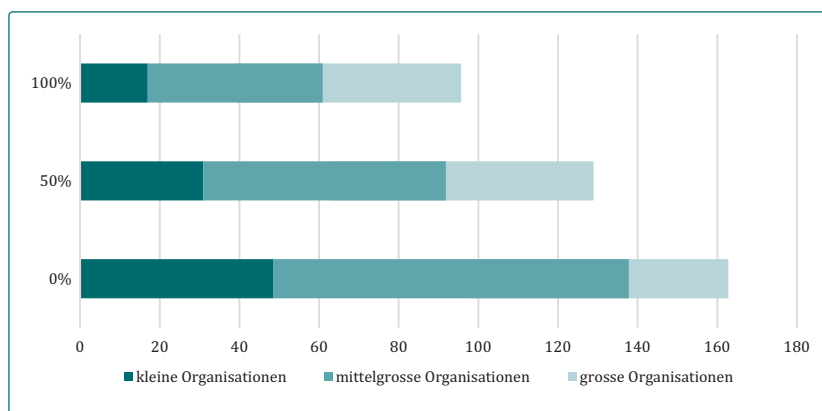


Abbildung 3: Offenlegungsgrade in der Grundgesamtheit (N = 388)

Quelle: eigene Darstellung

27 Um zu überprüfen, ob die Organisationsgrösse mit dem Offenlegungsgrad positiv korreliert, wurde mittels X2-Test die Unabhängigkeit der Variablen geprüft. Der P-Wert lag bei 0.0021 und damit deutlich unter dem Signifikanzniveau von 0.05. Somit scheint es einen Zusammenhang zwischen den Variablen Organisationsgrösse und Offenlegungsgrad zu geben.

4.2.3 Präzisierende Angaben gemäss FER 21.46/47

Insgesamt geben 90% (128) der NPO, die Transaktionen mit nahestehenden Personen offenlegen (n = 143), das Volumen der Transaktionen an. Lediglich 10% (15) machen hierzu keine Angaben.

Die Höhe der Guthaben aus Transaktionen mit nahestehenden Personen weisen insgesamt 74 NPO aus. Die Guthabenbeträge reichen dabei von CHF 91.– bis CHF 5 632 000.–. Die Höhe der Verpflichtungen aus Transaktionen mit nahestehenden Personen wird von 90 NPO offengelegt. Hier erstreckt sich die Spannweite von CHF 1520.– bis CHF 13 883 000.–. *Tabelle 7* gibt einen Überblick nach Grössenkategorien: Beträge unter CHF 5000.–, zwischen CHF 5000.– und CHF 50 000.–, zwischen CHF 50 000.– und CHF 300 000.– sowie über CHF 300 000.–. *Tabelle 9* zeigt diese Ergebnisse im Überblick.

Panel A: Präzisierung Transaktionen mit NHP gemäss FER 21.46/47	Anzahl Beobachtungen	% von n (n = 143)
Offenlegung Volumen der Transaktionen mit NHP	128	90%
Keine Angaben zur Höhe der Transaktionen	15	10%
Total	143	100%
Panel B: Höhe der Guthaben aus Transaktionen mit NHP	n	% von n (n = 74)
< 5000	14	18,9%
5000 bis 50 000	22	29,7%
50 000 bis 300 000	19	25,7%
> 300 000	19	25,7%
Total	74	100%
Panel C: Höhe der Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP	n	% von n (n = 90)
< 5000	11	12,2%
5000 bis 50 000	37	41,1%
50 000 bis 300 000	22	24,4%
> 300 000	20	22,3%
Total	90	100%

Diese Tabelle zeigt einen Überblick über die Häufigkeit der Offenlegung des Volumens von Transaktionen mit NHP (Panel A) sowie der resultierenden Guthaben (Panel B) bzw. Verpflichtungen (Panel C) nach Grössenkategorien.

Tabelle 9: Präzisierende Angaben zu Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP) sowie daraus resultierenden Guthaben/Verpflichtungen

Neben Informationen zum Volumen der aus Transaktionen mit nahestehenden Personen resultierenden Guthaben/Verpflichtungen wurden des Weiteren präzisierende Angaben zu den nahestehenden Personen selbst erfasst. *Tabelle 10* fasst diese Angaben zusammen. Panel A zeigt eine Übersicht der präzisierenden Angaben zur Anzahl der nahestehenden Personen, mit denen Transaktionen stattfanden. Panel B gibt einen Überblick über die Häufigkeit der Kategorien nach FER 21.24. Für diese Auswertung wurden alle Jahresberichte zugrunde gelegt, die einen Offenlegungsgrad von mindestens 50% aufwiesen (n = 200).

Panel A: Präzisierung NHP: Nennung	Anzahl Beobachtungen (n=188)	% von n
Nennung aller NHP	157	83,5%
Nennung einzelner NHP	10	5,3%
Keine Nennung NHP	21	11,2%
Total	188	100%
Panel B: Präzisierung NHP: Kategorisierung gemäss FER 21.24	Anzahl Beobachtungen (n=200)	% von n
1 – oberstes Leitungsorgan	11	5,5%
2 – vom obersten Leitungsorgan kontrollierte Organisationen	21	10,5%
3 – Personen mit bedeutendem Einfluss	3	1,5%
4 – Förder-, Unterstützungs- und Dachorganisationen	34	17%
5 – Organisationen mit gemeinsamem Marktauftritt	0	0%
6 – Organisationen innerhalb eines zusammengehörenden NPO-Verbunds	96	48%
7 – sonstige natürliche und juristische Personen	35	17,5%
Total	200	100%
Diese Tabelle zeigt eine Übersicht darüber, wie häufig alle bzw. bestimmte nahestehende Personen genannt wurden (Panel A) und wie diese gemäss FER 21.24 kategorisiert wurden (Panel B).		

Tabelle 10: Präzisierende Angaben zu Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP)

4.2.4 Formale Offenlegungskriterien

Ergänzend zu den «harten» Offenlegungskriterien gemäss FER 21 und FER 15 wurden schliesslich formale Kriterien zur Art der Darstellung im Jahresabschluss untersucht. Gemäss FER 21.25 sind sowohl Transaktio-

nen mit nahestehenden Personen als auch daraus resultierende Guthaben bzw. Verpflichtungen im Anhang offenzulegen.²⁸

Rund 60% (86) der NPO, die Transaktionen mit nahestehenden Personen offenlegen, integrieren die entsprechende Information gemäss der Vorgabe in FER 21.25 in den Anhang. Knapp ein Viertel dagegen (24%; 34) legt diese Informationen in der Erfolgsrechnung offen, weitere 16% (23) legen die Transaktionen in der Erfolgsrechnung offen und machen zudem ergänzende Angaben im Anhang (*Tabelle 11*, Panel A).

Informationen zu Guthaben bzw. Verpflichtungen finden sich bei rund 54% (62) der NPO im Anhang, bei 21% (24) in der Bilanz und bei rund einem Viertel (29) der Organisationen in der Bilanz mit ergänzenden Erläuterungen im Anhang (*Tabelle 11*, Panel B).

Panel A: Ausweis Transaktionen mit NHP gemäss FER 21.25	Anzahl Beobachtungen	% (n = 143)
Offenlegung Transaktionen mit NHP im Anhang	86	60,1%
Offenlegung Transaktionen mit NHP in der Erfolgsrechnung	34	23,8%
Offenlegung Transaktionen mit NHP in der Erfolgsrechnung mit Erläuterung im Anhang	23	16,1%
Total	143	100%
Panel B: Ausweis Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP gemäss FER21.25	Anzahl Beobachtungen	% (n = 115)
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP im Anhang	62	53,9%
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP in der Bilanz	24	20,9%
Offenlegung Guthaben/Verpflichtungen aus Transaktionen mit NHP in der Bilanz und im Anhang	29	25,2%
Total	115	100%
Diese Tabelle zeigt die Häufigkeiten der verschiedenen Darstellungsarten der Offenlegung von Transaktionen mit NHP (Panel A) bzw. der daraus resultierenden Guthaben/Verpflichtungen (Panel B).		

Tabelle 11: Darstellung der Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen (NHP) bzw. daraus resultierenden Guthaben/Verpflichtungen

28 FER 2014-15, S. 114.

5. Fazit und Ausblick

Die vorliegende empirische Untersuchung gibt einen ersten Überblick über die Rechnungslegungspraxis von gemeinnützigen Non-Profit-Organisationen in der Schweiz. In einem ersten Schritt wurde untersucht, ob die Organisationen der Offenlegungspflicht bzgl. Transaktionen mit nahestehenden Personen und daraus resultierenden Guthaben bzw. Verpflichtungen nachkommen. Die Ergebnisse zeigen, dass mehr als die Hälfte (54%) der Zewo-zertifizierten NPO im Berichtsjahr 2019 keine entsprechenden Informationen offenlegten und damit den Anforderungen von FER 21 bzw. FER 15 nicht nachkamen.

Eine differenzierte Untersuchung hat ergeben, dass auch im Hinblick auf präzisierende Angaben zur Art und Höhe der Transaktionen sowie zu den nahestehenden Personen und auch bzgl. formaler Kriterien die Bestimmungen der FER-Normen in der Rechnungslegungspraxis nicht konsequent angewendet werden. Lediglich 40% der NPO legen die geforderten Informationen zu Guthaben/Verpflichtungen mit nahestehenden Personen offen. Dabei lässt sich tendenziell eine höhere Transparenz bei grösseren Organisationen feststellen. Während 60% der kleinen und mittleren NPO der Offenlegung gemäss FER 21.25 nicht nachkommen, liegt dieser Anteil bei grossen Organisationen lediglich bei 37%. Unabhängig von der Grösse der Organisation scheint der Anteil der Negativbestätigungen zu sein, da dieser in allen drei Grössenkategorien relativ ähnlich ist (9% bei kleinen, 8% bei mittleren und 11% bei grossen NPO).

Die Berechnung eines Offenlegungsgrads unter Einbezug der «harten» Kriterien zu Transaktionen und Guthaben sowie Verpflichtungen hat ergeben, dass nur ein Viertel der untersuchten NPO alle geforderten Informationen offenlegt. Dabei zeigt sich, dass insbesondere grosse Organisationen deutlich häufiger alle nach FER 21 verlangten Informationen offenlegen, als kleine und mittlere. Der Anteil grosser Organisationen mit einem Offenlegungsgrad von 100% ist mit 36% mehr als doppelt so hoch wie der kleineren Organisationen (17,5%). Rund 42% aller untersuchten NPO legen keine der gemäss FER 21.25 geforderten Informationen offen. Ein Drittel aller Organisationen legt zumindest eine der geforderten Informationen offen. Die formale Vorgabe, dass Informationen zu Transaktionen mit nahestehenden Personen sowie daraus resultierenden Guthaben/Verpflichtungen im Anhang auszuweisen sind, wird von rund 60%

bzw. 54% der Organisationen eingehalten, die entsprechende Informationen offenlegen.

Sowohl bei den «harten» Offenlegungskriterien als auch bei den formalen Kriterien zeigt sich also, dass viele Organisationen der Berichterstattungspflicht nach FER 21 nicht mit der geforderten Sorgfalt und unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung nachkommen.

Grundsätzlich kann die Offenlegungsverpflichtung nach FER 21.25 und FER 15 auch dahin gehend ausgelegt werden, dass eine Negativbestätigung im Falle nicht vorhandener Transaktionen mit nahestehenden Personen nicht verpflichtend ist, da dies in den FER-21-Bestimmungen nicht explizit verlangt bzw. präzisiert wird. Dennoch, bei einer streng an Rechnungslegungsgrundsätzen nach Art. 958c OR orientierten Interpretation stellt das Fehlen einer Negativbestätigung eine Nichterfüllung der Offenlegungspflicht dar. Einen Rückschluss darauf, ob das Fehlen einer Negativbestätigung als ein Hinweis für mögliche Interessenkonflikte gewertet werden kann, erlauben die Untersuchungsergebnisse jedoch nicht. In diesem Zusammenhang sind die Revisionsgesellschaften aufgerufen, ein besonderes Augenmerk auf eine sorgfältige und vollständige Offenlegung zu legen und die Organisationen auf unvollständige Informationen oder formale Fehler hinzuweisen.

Limitierend in der vorliegenden Untersuchung wirkte der Umstand, dass lediglich Zewo-zertifizierte NPO untersucht werden konnten, da bei nicht zertifizierten Institutionen die Jahresberichte häufig nicht öffentlich zugänglich sind. Zudem lassen die vorliegenden Daten keine nähere Untersuchung hinsichtlich der Art der den Transaktionen mit nahestehenden Personen zugrunde liegenden Geschäftsbeziehungen zu. Eine vertiefte Analyse zur Charakterisierung dieser Geschäftsbeziehungen könnte weitere Aufschlüsse zu möglichen Interessenkonflikten geben.

Unter der Prämisse der Vermittlung eines «true and fair view» der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage von gemeinnützigen Organisationen ist somit die aktuelle Rechnungslegungspraxis der untersuchten NPO mangelhaft. Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Bedeutung des dritten Sektors in der Schweiz und dem Auftrag von Non-Profit-Organi-

sationen ist eine striktere Orientierung an den Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung anzustreben. Im Hinblick darauf können insbesondere Revisionsgesellschaften ein geeignetes Korrektiv darstellen.

Literaturverzeichnis

Baumann Lorant, R. (2009): Der Stiftungsrat – Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Schulthess Verlag, Zürich.

Eckardt, B./Jakob, D./von Schnurbein, G. (2018): Der Schweizer Stiftungsreport 2018, CEPS Forschung und Praxis, Band 19.

Gmür, M. (2011): Bezahlte Freiwilligenarbeit – ein Widerspruch?, in: Verbands-Management, 2/2011, S. 30 ff.

Gmür, M./Wagenhöfer, L. (2018): Vergütungen im obersten Management von Schweizer NPO, in: Verbands-Management, 44. Jahrgang, Ausgabe 3, S. 14 ff.

Gubler, S. (2018): Der Interessenskonflikt im Stiftungsrat, Schulthess Verlag, Zürich.

Guggi, K./Jakob, J./Jakob, D./von Schnurbein, G. (2021): Der Schweizer Stiftungsreport 2021, in: CEPS Forschung und Praxis, Band 23.

Jacquemet, G. (2019): Effective Corporate Governance of Foundations – Directional best practice for impact-oriented Swiss foundations, in: Expert Focus, Heft 3, S. 150 ff.

Kühnberger, M. (2016): Corporate Governance, Investorenschutz und Rechnungslegung (Teil 1), in: KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 2, S. 79 ff.

Lieder, J./Wernert, L. (2019): Related Party Transactions nach dem Referentenentwurf zum ARUG II, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Heft 3, S. 2441 ff.

Müller, K./Zöbeli, D. (2012): Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen, in: CEPS Forschung und Praxis, Band 5.

Riemer, H.M. (2012): Vereins- und Stiftungsrecht, Stämpfli Verlag, Bern.

Sprecher, T. (2010): Was ist und was leistet Foundation Governance?, in: Jusletter 26.4.2010, o.S.

Swiss Foundations: www.swissfoundations.ch/stiftungssektor/zahlen-fakten/ (16.08.2021).

Swiss Foundation Code (2021): Grundsätze und Empfehlungen zur Gründung und Führung von Förderstiftungen, 4. Auflage, Stämpfli Verlag, Bern.

Swiss GAAP FER: www.fer.ch/das-konzept/groessenkriterien/ (24.08.2021).

Teitler-Feinberg, E./Zöbeli, D. (2014): Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss? Kompatibilität von Swiss GAAP FER 21 und Kern-FER mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht, in: Expert Focus, Heft 1–2, S. 18 ff.

Zewo (2016): Die 21 Zewo-Standards, https://zewo.ch/de/die-21-zewo-standards/?gclid=EAIaIQobChMIlfm_qN2m8wIVDM93Ch0hggfcE-AAYASAAEgJqovD_BwE/ (15.8.2021).

Zöbeli, D./Neubert, L. (2013): Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen, in: CEPS Forschung und Praxis, Band 10.

Zöbeli, D./Schmitz, D. (2017): Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 3. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich.