
***Transparenz: ein Gewinn
für Non-Profit-Organisationen***

Zehn Thesen zur Rechnungslegung von NPO

.....
Ein Meinungspapier von PwC

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
«Non-Profit-Organisation» – eine Begriffsbestimmung	6
Das KTI-Forschungsprojekt	7
Zehn Thesen	
1 Die Führungsstrukturen von NPO werden professioneller.	8
2 Swiss GAAP FER 21 erhöht die Transparenz der Jahresrechnung.	9
3 Die unternehmerischen Aufgaben von NPO gleichen sich jenen von gewinnorientierten Unternehmen an.	10
4 Eine Risikobeurteilung durch die leitenden Organe ist für NPO zentral.	11
5 NPO brauchen eine klar definierte Anlagestrategie.	12
6 NPO bilden Rückstellungen vermehrt entsprechend dem Grundsatz der «true and fair view».	13
7 Eine detaillierte Darstellung der Fundraising-Kosten macht die Jahresrechnung von spendengenerierenden NPO transparent und vergleichbar.	14
8 Eine offene Kommunikation verlangt einen aussagekräftigen Leistungsbericht.	15
9 Ein Leitfaden zur wirkungsvollen Berichterstattung erleichtert NPO die Arbeit.	16
10 Der Dialog mit der externen Revision gibt Sicherheit nach innen und schafft Vertrauen nach aussen.	17
Anhang	18

Norbert Kühnis
Partner Wirtschaftsprüfung



Unternehmen müssen gegenüber den Eigentümern – und anderen Anspruchsgruppen – Rechenschaft ablegen. Doch nicht nur wer nach Gewinn strebt, schuldet Rechenschaft.

Auch für nichtgewinnorientierte Organisationen gilt dieser Grundsatz. Non-Profit-Organisationen (NPO) haben zwar keine Eigentümer, dafür aber zahlreiche Anspruchsgruppen (Stakeholder). Diese wollen einen Einblick in die Art und Weise der Mittelverwendung. Rechenschaft ablegen heisst, übersetzt in die Sprache der Ökonomen, Rechnung legen.

Die Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen ist das Thema dieser Publikation. Rechnungslegung aber ist kein rein buchhalterisches Thema. Es ist eng verknüpft mit Fragen der Governance, der Transparenz und der Glaubwürdigkeit.

PwC hat dazu zehn Thesen aufgestellt. Sie zeigen, welchem Wandel Non-Profit-Organisationen unterliegen. Die Gesellschaft, öffentliche Institutionen, Spender und Förderer stellen hohe Ansprüche an gemeinnützige Institutionen und deren Organe. Die Erwartungen der Stakeholder an NPO sind – anders als bei Wirtschaftsunternehmen – auch moralisch begründet. Dies verstärkt den Druck, Rechenschaft abzulegen. NPO, die ihre Glaubwürdigkeit gegenüber der Öffentlichkeit einbüßen, können sehr rasch ihre finanzielle Basis verlieren.

Die NPO haben sich dem Wandel gestellt. Sie gestalten ihre Strukturen immer professioneller. Dazu beigetragen haben das ZEWO-Gütesiegel und verschiedene Codizes, wie etwa der Swiss NPO-Code oder der Swiss Foundation Code, die Corporate-Governance-Richtlinien für Non-Profit-Organisationen in der Schweiz festschreiben.

Einen Meilenstein für die Professionalisierung der NPO hat die Fachkommission Swiss GAAP FER im Jahr 2002 gelegt. Mit Swiss GAAP FER 21 (FER 21) hat sie einen Standard zur Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Non-Profit-Organisationen in Kraft gesetzt.

FER 21 ist in das Rahmenkonzept der Fachempfehlungen eingebettet und weicht nur dann von den allgemeinen FER ab, wenn die Eigenheiten der Non-Profit-Organisationen dies verlangen. Bei Fragen, in denen FER 21 keine spezifischen Regelungen vorgibt, gelten die entsprechenden Fachempfehlungen – insbesondere die Kern-FER. Swiss GAAP FER 21 gilt heute in der Schweiz als «state of the art» für die Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen.

Erfahren Sie mehr auf den folgenden Seiten.

«Non-Profit-Organisation» – eine Begriffsbestimmung

Mit Non-Profit-Organisationen ist eine sehr heterogene Zielgruppe angesprochen. NPO unterscheiden sich stark nach Grösse, Zweck und Ausrichtung. So gibt es grosse, professionell geführte Organisationen mit zahlreichen Mitarbeitenden. Beispiele sind die Rega, das IKRK oder die Schweizer Paraplegiker-Stiftung. Daneben existieren finanzkräftige Stiftungen mit einer Geschäftsführung von nur wenigen Personen. Viele NPO sind kleine oder mittelgrosse Einrichtungen, die häufig auf ehrenamtlicher Basis geführt werden.

NPO richten sich meist auf die Themen Umwelt, Kultur, Sport, Gesundheit, Bildung und Wissenschaft aus; ebenso

können gesellschaftliche oder religiöse Anliegen ihren Tätigkeitsbereich bestimmen. Aber auch politische Parteien, Berufs- und Wirtschaftsverbände sind als NPO konstituiert. NPO nehmen Aufgaben wahr, die im öffentlichen Interesse liegen, oftmals gemeinnützig sind oder einer bestimmten Gruppe von Personen zugute kommen (Selbstregulierungs-Organisationen, Berufsverbände, Genossenschaften).

Organisiert sind NPO meist als Stiftungen oder als Vereine. Es sind aber auch andere Rechtsformen anzutreffen, vor allem Genossenschaften sowie gemeinnützige Aktiengesellschaften und GmbH. Eine besondere Kategorie stellen die staatsnahen Organisationen dar; in der Schweiz sind dies bekannte Einrichtungen wie Economiesuisse, Pro Helvetia oder die Stiftung Gesundheitsförderung Schweiz.

Ein weiteres Kriterium zur Differenzierung ist die Art der Finanzierung. So lassen sich spendensammelnde Organisationen, staatlich unterstützte Institutionen, Organisationen, die sich durch Mitgliederbeiträge finanzieren, und Stiftungen mit eigenem Vermögen unterscheiden. In der Schweiz gibt es eine hohe Dichte an Vereinen und Stiftungen. Genaue Zahlen sind nicht bekannt, Schätzungen zufolge sind es über 12'000 Stiftungen und eine weit grössere Anzahl an Vereinen. Im Allgemeinen geniessen NPO in der Schweiz eine hohe Glaubwürdigkeit.

Das KTI-Forschungsprojekt «Bedarfsgerechte Rechnungslegung und Berichterstattung für schweizerische Nonprofit-Organisationen»

Das schweizerische Obligationenrecht kennt keine speziellen Regelungen für die Rechnungslegung von NPO. Massgebend sind die Rechnungslegungsbestimmungen, die das Gesetz für die gewählte Rechtsform vorsieht. Dabei sind je nach Rechtsform, Organisation und Grösse der NPO die Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung (Art. 957 ff. OR) oder die Vorschriften des Obligationenrechts über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung für Aktiengesellschaften anwendbar (Art. 662 ff. OR). Die Empfehlungen der Fachkommission für Rechnungslegung, die Swiss GAAP FER, konstituieren kein verbindliches Recht; es sind vielmehr Standards, deren oberstes Prinzip die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (true and fair view) ist.

NPO haben heute eine grosse gesellschaftliche Bedeutung. Entsprechend hoch sind die Erwartungen der verschiedenen Anspruchsgruppen an die Governance der Organisation und die Transparenz der

Berichterstattung. Das wichtigste Instrument zur Schaffung von Transparenz ist die Rechnungslegung.

PwC hat im Jahr 2010 das Forschungsprojekt «Bedarfsgerechte Rechnungslegung und Berichterstattung für schweizerische Nonprofit-Organisationen» als Wirtschaftspartner massgeblich unterstützt. Träger des Projekts ist die Kommission für Technologie und Innovation (KTI), durchgeführt wird es von mehreren schweizerischen Fachhochschulen: Fernfachhochschule Schweiz (Institut für Management und Innovation), Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (Institut Banking & Finance/ Fachstelle für Accounting & Controlling sowie Institut für Verwaltungsmanagement) und Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana (Dipartimento Scienze Aziendali e Sociali).

Erstmals wurde die jährliche Rechenschaft von schweizerischen Non-Profit-Organisationen systematisch untersucht. In der breit angelegten und profunden Erhebung wurden über 330 Jahresrechnungen

von Organisationen verschiedenster Grösse und Branche systematisch untersucht und ausgewertet.

Die Studie konzentriert sich auf vier Typen von NPO:

- staatlich subventionierte Institutionen (Fokus: Heime und Werkstätten für Behinderte)
- Förder- und Vergabestiftungen
- Entwicklungshilfeorganisationen
- privat finanzierte/leistungserbringende NPO als Restgruppe

Erste Ergebnisse der Geschäftsberichtsuntersuchung bilden neben der praktischen Erfahrung von PwC in Revision und Beratung von Non-Profit-Organisationen die Basis der folgenden Thesen. Weitere Informationen zum erwähnten Forschungsprojekt können ab Frühjahr 2011 unter www.fernfachhochschule.ch/ffhs/afe/imi/forschung/publikationen sowie www.sml.zhaw.ch/de/management/zac/forschung/projekte.html eingesehen werden.

«Good Governance» ist eines der wichtigsten Qualitätskriterien für Organisationen. Codizes, die im Rahmen der Selbstregulierung Richtlinien zur Corporate Governance für Non-Profit-Organisationen festlegen, leisten einen wichtigen Beitrag zur Professionalisierung.

These 1:

Die Führungsstrukturen von NPO werden professioneller.

«Good Governance» ist in jüngster Zeit zu einem der wichtigsten Qualitätskriterien für Organisationen geworden. Die Gesellschaft erwartet nicht nur von Unternehmen, sondern auch von öffentlichen Institutionen und von gemeinnützigen Einrichtungen eine gute, verantwortungsvolle Führung.

Im Jahr 2006 hat die Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke der Schweiz (KPGH) den Swiss NPO-Code als integrale Corporate-Governance-Richtlinie für schweizerische Non-Profit-Organisationen festgelegt. Der Code verlangt «transparente und klare Führungsstrukturen» und «ein ausgewogenes Verhältnis von Steuerung, Führung und Kontrolle (checks and balances)». Bis Ende 2010 hatten 17 der 22 Organisationen, die der KPGH angehören, das Zertifikat, dem Code zu genügen. Die Kodifizierung der Anforderungen an eine gute Führung hat Wirkung gezeigt: Die organisatorischen Strukturen der NPO sind professioneller ausgestaltet.

Während die grossen Hilfswerke im Blickfeld der Öffentlichkeit und der Spender stehen, sind vor allem die

eigenfinanzierten Stiftungen keinem vergleichbaren Rechtfertigungsdruck ausgesetzt. Dennoch (oder gerade deshalb) sieht sich Swiss Foundations, der Verband Schweizer Förderstiftungen, einem zunehmenden Legitimationsdruck ausgesetzt – nicht zuletzt der weitgehenden Steuerbefreiung wegen, die das schweizerische Steuerrecht für gemeinnützige Organisationen vorsieht. Mit einem detaillierten Kodex gibt der Verband Empfehlungen an die Förderstiftungen, damit diese «das Richtige» tun. Der Swiss Foundation Code bezieht sich auf die «Verfassung» der Stiftung und enthält «grundlegende Festlegungen in den Bereichen Gründung, Führung, Fördertätigkeit und Finanzen». Er orientiert sich an drei Grundsätzen: wirksame Umsetzung des Stiftungszwecks, Sicherstellung von «checks and balances» und Transparenz.

Transparenz erhöht die Glaubwürdigkeit beziehungsweise rechtfertigt den Glaubwürdigkeitsbonus, den eine Organisation bereits geniesst. Gerade im Hinblick auf die Transparenz aber besteht noch Handlungsbedarf. Transparenz bedeutet auch, die erbrachten Leistungen sowie deren Effizienz offen zu thematisieren. So sollte die Berichterstattung Angaben über die Erreichung der Ziele enthalten und Aufschluss über den gesellschaftlichen Nutzen der Aktivitäten bieten. Werden Projektziele nicht erreicht, sollten NPO dies in ihrem Leistungsbericht ansprechen und begründen. Die Berichterstattung sollte zudem einen Benchmark-Vergleich erlauben. Dies setzt voraus, dass die Leistungen von NPO besser messbar sind.

Swiss GAAP FER 21 hat sich in der Schweiz als der wichtigste Rechnungslegungsstandard für NPO durchgesetzt. Die Praxis zeigt: Jahresrechnungen, die nach FER 21 erstellt werden, sind transparenter.

These 2:

Swiss GAAP FER 21 erhöht die Transparenz der Jahresrechnung.

Die breit angelegte Untersuchung im KTI-Forschungsobjekt kommt zu einem eindeutigen, empirisch gestützten Ergebnis: Institutionen, die FER 21 anwenden, haben einen höheren Offenlegungsgrad und eine weitaus bessere Transparenz als solche, die diese Empfehlungen nicht befolgen. Die Qualitätsunterschiede betreffen alle Bestandteile der Jahresrechnung: Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Kapitalveränderungsrechnung, Anhang und die überwiegend verbale Berichterstattung im Leistungsbericht. FER-21-Abschlüsse sind den übrigen NPO-Jahresrechnungen im Hinblick auf die Aussagekraft, die

Vergleichbarkeit und die Entscheidungsrelevanz deutlich überlegen.

Swiss GAAP FER 21 trat im November 2002 in Kraft und hat seither nur geringfügige Änderungen erfahren. In der Schweiz hat er sich als der wichtigste Rechnungslegungsstandard für NPO durchgesetzt. Ein Jahresabschluss nach diesem Standard ist Voraussetzung, damit eine Organisation das ZEWO-Gütesiegel erhält. Die unter These 1 erwähnten Codizes nehmen ausdrücklich Bezug auf FER 21. Paragraph 25 des Swiss NPO-Code lautet: «Die Empfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER, insbesondere FER 21, gelten als integrier-

ter Bestandteil des vorliegenden Codes.» Damit ist FER 21 in den Governance-Richtlinien für NPO verankert. Der Swiss Foundation Code empfiehlt, «dass sich die Jahresrechnung grundsätzlich an der besonderen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 [...] zu orientieren hat.»

Wie gut sich FER 21 etabliert hat, zeigt sich auch daran, dass die öffentliche Hand die Vergabe von Subventionen, Standortbeiträgen und Leistungsentgelten immer stärker von der Befolgung dieses Standards abhängig macht (so auch vermehrt im Rahmen des Leistungsvereinbarungscontrollings mit staatlich subventionierten Institutionen).

Der Anwenderkreis von FER 21 umfasst «gemeinnützige, soziale Non-Profit-Organisationen», die gewisse Grössenkriterien erfüllen. Die Praxis zeigt, dass der Standard auch jenseits dieses Kreises auf Interesse stösst. Wirtschaftliche, soziokulturelle und politische NPO beispielsweise unterstreichen ihren Willen zur Transparenz, wenn sie freiwillig nach FER 21 Rechnung legen.

Unternehmen wollen Gewinn erzielen, NPO wollen Sachziele erreichen. Beide müssen den Einsatz ihrer knappen Ressourcen planen. Beide brauchen verantwortliche Gremien, welche die strategische Ausrichtung bestimmen. Stiftungsräte sollten sich als «social entrepreneurs» verstehen.

These 3:

Die unternehmerischen Aufgaben von NPO gleichen sich jenen von gewinnorientierten Unternehmen an.

Mit begrenztem Mitteleinsatz nach einer maximalen Wirkung streben – dies ist der gemeinsame Nenner für die Arbeit von Unternehmen und von Non-Profit-Organisationen. Was bei Unternehmen die Gewinnerzielung ist, ist bei NPO die Wirksamkeit ihrer Leistungen. Es geht darum, die vorhandenen Mittel effizient, effektiv und zweckmässig einzusetzen.

Der Effizienz und Effektivität kommt in der Berichterstattung von NPO ein

besonderer Stellenwert zu. Da die traditionelle Rechnungslegung mit den drei Elementen Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung nichts über die Erreichung von Sachzielen aussagt, verlangt FER 21 den Leistungsbericht als zusätzliches Element. FER 21/42 lautet: «Der Leistungsbericht gibt in angemessener Weise über die Leistungsfähigkeit (Effektivität) und die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der gemeinnützigen, sozialen Non-Profit-Organisation Auskunft.» (Zum Leistungsbericht vergleiche These 8.)

Um ihre Leistungsziele zu erreichen, müssen NPO den Einsatz ihrer knappen Ressourcen planen. Hierin unterscheiden sie sich nicht von gewinnorientierten Unternehmen. Auch NPO brauchen verantwortliche Gremien, welche die strategische Ausrichtung bestimmen. Der Swiss Foundation Code sieht die Stiftungsführung als eine unternehmerische Aufgabe. Der Stiftungsrat, also jenes Gremium, das «rechtlich und moralisch» die Verantwortung trägt, gehe im Kern einer unternehmerischen Tätigkeit nach. Pointiert heisst es: «Stiftungsräte müssen sich im Auftrag des Stiftungszwecks als Unternehmer verstehen, als «social entrepreneurs». [...] Stiftungen müssen einen – ausweisbaren – Mehrwert im Sinne ihres Zwecks schaffen.»

Die Risikobeurteilung bildet die Grundlage für die strategische Ausrichtung. Sie gibt Anhaltspunkte dafür, wie die Projekte und Aufträge erfüllt werden können. Auf dieser Basis können die Leitungsorgane Risiken und Chancen für die künftige Tätigkeit ihrer Organisation erkennen.

These 4: Eine Risikobeurteilung durch die leitenden Organe ist für NPO zentral.

Wenn sich die unternehmerischen Aufgaben von NPO kaum mehr von jenen gewinnorientierter Unternehmen unterscheiden, so heisst dies: Die Leitungsorgane sind für die Festlegung der Strategie verantwortlich. Dies hat Konsequenzen für das Risikomanagement. Es braucht interne Kontrollen, um die Umsetzung der Strategie zu überwachen. Und es bedarf einer Beurteilung sowohl der operativen als auch der finanziellen Risiken.

Die Risikobeurteilung bildet die Grundlage für die strategische Ausrichtung. Sie hilft den Leitungsorganen, Risiken – aber auch Chancen – für die künftige Tätigkeit ihrer Organisation zu erkennen.

Um die Risiken richtig einschätzen zu können, ist eine Szenarienplanung erforderlich. Was geschieht beispielsweise, wenn die Erträge unerwartet zurückgehen? Was passiert, wenn Spendengelder ausbleiben? Weniger finanzielle Ressourcen zwingen dazu, Prioritäten zu setzen. Dies wiederum kann eine Anpassung der Strategie nach sich ziehen. In der operativen Arbeit ist vor allem die Lieferkette risikofähig – ein Problem, das sich in erster Linie den Hilfswerken stellt. Die richtigen Güter zu beschaffen, sie rasch und wirkungsvoll am richtigen Ort einzusetzen, ist eine logistische Herausfor-

derung, die mit vielfältigen Risiken behaftet ist. Eine falsche oder ineffiziente Allokation birgt zudem das Risiko der Reputationsschädigung.

Die Risikobeurteilung gibt Anhaltspunkte dafür, wie die Projekte und Aufträge erfüllt werden können. Dabei gilt es, Finanzierungsregeln zu beachten, etwa die zeitliche Kongruenz zwischen den eingegangenen Verpflichtungen und dem Mittelaufkommen. Bei vielen NPO aber sind die Projekte langfristiger Natur, während die Mittel oft nur kurzfristig generiert werden können. Dieses Risiko muss sich das Leitungsorgan bewusst sein. Es muss Vorkehrungen treffen, um Projekte nicht zu gefährden und die zur Verfügung stehenden Mittel auch effizient einzusetzen.

Die gesetzlichen Grundlagen sehen die Risikobeurteilung nicht für alle Organisationsformen explizit vor. Der Swiss NPO-Code aber hält ausdrücklich fest, dass das Risikomanagement zu den Aufgaben des obersten Leitungsorgans gehört. Paragraph 26, Absatz 3, lautet: «Das Risikomanagement richtet sich nach den Besonderheiten der Organisation. Das Management von Risiken bezieht sich insbesondere auf den Zweck und die Ziele der Organisation, ihre Eigentumsrechte, die Infra- und Führungsstruktur, das Anlagevermögen, die Finanzen und die Reputation der Organisation sowie auf das Personal, auf Freiwillige und Spendende sowie auf die Zusammenarbeit mit Dritten.»

Eine transparente Berichterstattung beinhaltet auch Hinweise auf die Risiken. FER 21 spricht hierzu lediglich eine Empfehlung aus. Doch die Anspruchsgruppen verlangen aussagekräftige Informationen, auch über die künftige strategische Ausrichtung der Organisation. Fundierte Aussagen darüber lassen sich aber nicht treffen, ohne die Risiken zu bewerten und darzulegen.

Eine klar definierte Anlagestrategie ist ein wichtiger Aspekt der Governance. Sie hilft der Geschäftsleitung, transparente Anlageentscheidungen zu treffen, und erleichtert die Kommunikation mit den Anspruchsgruppen.

These 5:

NPO brauchen eine klar definierte Anlagestrategie.

Die Anlagestrategie umschreibt die Ziele, die eine Person oder eine Organisation mit der Kapitalanlage verfolgt. Bei NPO repräsentieren die Wertschriftenbestände in der Regel einen erheblichen Teil der Vermögenswerte.

Für die Aktivseite einer NPO-Bilanz gelten grundsätzlich die gleichen Vorschriften, die auch für den Ausweis und die Bewertung der Vermögenswerte von Unternehmen anzuwenden sind. FER 21 verweist auf die allgemeinen Fachempfehlungen. Swiss GAAP FER 2 (Bewertung) legt fest, dass Wertschriften im Umlaufvermögen zu aktuellen Werten, also zu Marktwerten, und Finanzanlagen zu Anschaffungskosten (abzüglich etwaiger Wertberichtigungen bzw. Wertbeeinträchtigungen) zu bilanzieren sind. Damit spitzt sich die Bewertungsfrage auch für NPO zu: Dient ein Wertpapier der kurzfristigen Finanzie-

rung, oder ist es als Finanzanlage zu betrachten?

Die Frage nach der «richtigen» Bewertung steht oft im Zentrum kontroverser Diskussionen, sie darf aber nicht isoliert betrachtet werden. Letztlich geht es um die Anlagestrategie. Die Art und Weise, in der Wertschriften in der Bilanz ausgewiesen werden, lässt sich unmittelbar aus der Anlagestrategie ableiten; die entsprechenden Bilanzpositionen sind ein Abbild dieser Strategie. Häufig aber fehlt den NPO eine verbindliche Anlagepolitik.

Eine klar definierte und genehmigte Anlagestrategie ist nicht nur mit Blick auf den Jahresabschluss wichtig. Vielmehr stellt sie einen wichtigen Aspekt der Governance dar. Es ist eine – wenngleich nicht gesetzlich geregelte – Aufgabe des Leitungsorgans, eine Anlagestrategie zu

formulieren, die dem Zweck der Organisation entspricht. Eine korrekte und nachhaltige Anlagepolitik muss auch ethischen Aspekten Rechnung tragen. Ein soziales Hilfswerk beispielsweise sollte nicht in Aktien von Rüstungsunternehmen, Alkohol- und Tabakherstellern oder Glücksspielunternehmen investieren. Am Anfang steht die Frage, wozu und in welchem Umfang eine NPO Wertschriftenbestände benötigt. Die Sicherstellung der Projektfinanzierung, die Überbrückung von langfristigem Mittelbedarf und kurzfristigem Mittelaufkommen, die Bildung von Reserven sind stichhaltige Argumente für den Aufbau und die Verwaltung eines Wertpapierbestandes.

Eine Anlagestrategie gibt den NPO die Leitlinien der Anlagepolitik vor und regelt die damit verbundenen Verantwortlichkeiten. Ergänzt um ein Anlagereglement, ermöglicht sie, Wertschriftenbestände nach festgelegten Kriterien zu verwalten. Dies hilft der Geschäftsleitung, die Anlagestrategie richtig umzusetzen und transparente Anlageentscheidungen zu treffen. Gegenstand der internen Kontrolle ist es, zu überwachen, dass beides, Anlagestrategie und Anlagereglement, eingehalten werden.

Ein weiterer Vorteil kommt hinzu: NPO mit einer transparenten Anlagestrategie haben überzeugende Argumente in der Kommunikation mit ihren Anspruchsgruppen. Sie können möglicherweise erhobene Vorwürfe, es werde Geld gehortet oder zweckentfremdet eingesetzt, wirksam entkräften.

Das gesamte Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER basiert auf dem Grundsatz der «true and fair view». «True and fair view» gilt implizit als Teil einer guten Governance.

These 6:

NPO bilden Rückstellungen vermehrt entsprechend dem Grundsatz der «true and fair view».

Die Passivseite der Bilanz gliedert sich gemäss FER 21/15 in Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital. Letzteres enthält jene Mittel, die der NPO zur Erfüllung ihres Zweckes zur Verfügung stehen oder die sie aus ihrer operativen Tätigkeit erwirtschaftet hat. Das Fondskapital setzt sich aus spezifisch zweckgebundenen Mitteln zusammen und muss gesondert ausgewiesen werden. Diese in der Regel von Dritten zur Verfügung gestellten Mittel können nur im Sinne des Verwendungszwecks eingesetzt werden.

FER 21 enthält keine besonderen Vorschriften für den Ansatz von Rückstellungen bei NPO; vielmehr kommt die generelle Definition von Rückstellungen nach Swiss GAAP FER 23 zur Anwendung. Dieser definiert Rückstellungen «als eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit begründete wahrscheinliche Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit

ungewiss, aber schätzbar ist». Das Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER basiert auf dem Grundsatz einer «true and fair view». Dies schliesst die Bildung und Auflösung stiller Willkürreserven aus. Das Aktienrecht erlaubt zwar derartige Willkürreserven (Art. 669 Abs.1 OR), verfolgt aber in diesem Punkt keinen transparenten Ansatz. Alle zeitgemässen Konzepte der Rechnungslegung bezwecken, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. An diesem Prinzip sollen sich auch NPO orientieren. Indem der Swiss NPO-Code auf die Swiss GAAP FER verweist, gilt «true and fair view» implizit als Teil einer guten Governance.

Die Praxis zeigt, dass die Rückstellungen von NPO oft stille Reserven enthalten. Das Fondskapital enthält Mittel, deren Zweckbindung von Dritten vorgegeben wird. Aus freien Mitteln hingegen werden

häufig Rückstellungen gebildet. Nach Swiss GAAP FER müssen diese aber so angesetzt sein, dass sie keine stillen oder willkürlichen Reserven enthalten. Sofern dies der Fall ist, sollten sie im Sinne des «true and fair view» aufgelöst werden.

NPO streben in der Regel ein ausgeglichenes Jahresergebnis an. Man könnte also vermuten, dass viele Organisationen ihr Ergebnis über die Bildung oder die Auflösung von Rückstellungen zu glätten versuchen. Ergebnisse des KTI-Forschungsprojekts zeigen, dass dies keineswegs die Regel ist: 43 Prozent der untersuchten NPO weisen ein ausgeglichenes Jahresergebnis aus, und dies ist in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle unabhängig von der Höhe der Rückstellungen. Vielmehr resultieren die «Nullergebnisse» zum einen aus dem Wesen der NPO, das eben nicht am Gewinn orientiert ist. Zum anderen wird FER-21-Anwendern im entsprechenden Standard nahegelegt, in der Betriebsrechnung sämtliche Veränderungen des Fondskapitals und des Organisationskapitals auszuweisen. Dies hat automatisch ein ausgeglichenes Jahresergebnis zur Folge. NPO, die nach FER 21 Rechnung legen, haben also keinen Grund, Teile des Organisationskapitals (z.B. für Ersatzbeschaffungen, Jubiläen, Weiterbildung oder Wertschwankungsreserven) unter den Rückstellungen auszuweisen.

Eine detaillierte Darstellung der Fundraising-Kosten macht die Jahresrechnung von spendengenerierenden NPO transparent und vergleichbar.

These 7:

Eine detaillierte Darstellung der Fundraising-Kosten macht die Jahresrechnung von spendengenerierenden NPO transparent und vergleichbar.

Die Betriebsrechnung einer NPO ist das Pendant zur unternehmerischen Erfolgsrechnung und dient der Ermittlung des Ergebnisses. Betriebsrechnungen nach FER 21 sind allerdings noch zu wenig miteinander vergleichbar, dies zeigt auch die KTI-Untersuchung. Der Detaillierungsgrad der Darstellung weicht von Organisation zu Organisation erheblich ab. Bei den untersuchten Förderstiftungen etwa liegt die Streuung zwischen 7 und 111 ausgewiesenen Positionen.

Die mangelnde Vergleichbarkeit ist in erster Linie auf die unterschiedlichen Strukturen der Betriebsrechnung zurückzuführen. Dies gilt nicht nur für die Gegenüberstellung von Abschlüssen, die nach FER 21 erstellt werden, mit solchen, die auf dem Obligationenrecht basieren. Vielmehr sind Betriebsrechnungen nach FER auch aufgrund verschiedener Wahlrechte (beispielsweise Umsatzkos-

ten- oder Gesamtkostenverfahren) nur schwer miteinander vergleichbar.

Für die Anwender von FER 21 gilt der Raster der kaufmännischen Erfolgsrechnung, wie ihn FER 3 vorgibt. Grundsätzlich müssen Aufwand und Ertrag nach dem Entstehungszeitpunkt periodengerecht abgegrenzt werden. FER 21/3 gestattet es kleineren Organisationen aber auch, Aufwand und Ertrag nach dem Geldfluss auszuweisen, sofern sie dies im Anhang offenlegen. Die Option der Cash-basierten Erfassung haben NPO, die nach aktienrechtlichen Vorschriften Rechnung legen, nicht.

FER 21 beinhaltet eine weitere Vorschrift, welche die Vergleichbarkeit der publizierten Jahresergebnisse erschwert: In die Betriebsrechnung sind Veränderungen des Fonds- und des Organisationskapitals zu integrieren (vergleiche These 6). Positiv

im Sinne der Transparenz ist: Laut den Ergebnissen des KTI-Forschungsprojekts wenden 44 Prozent der Entwicklungshilfeorganisationen und 27 Prozent der Förderstiftungen das Umsatzkostenverfahren an. Sie gewähren ihren Anspruchsgruppen so Einblick, welche verfügbaren Mittel sie für welche Tätigkeitsbereiche einsetzen. Vor allem NPO, die sich über Spenden finanzieren, können ihre Glaubwürdigkeit erheblich stärken, wenn sie die Kosten der Mittelbeschaffung (Fundraising) detailliert im Jahresabschluss darstellen. In diesem Punkt besteht noch Handlungsbedarf: Der KTI-Erhebung zufolge weisen zwar 35 Prozent der untersuchten NPO Fundraising-Kosten in der Jahresrechnung aus, aber nur 6 Prozent machen nähere Angaben dazu im Anhang.

Eine Untersuchung von PwC Deutschland belegt, dass den NPO bewusst wird, wie wichtig Transparenz im Hinblick auf die Kosten der Mittelbeschaffung ist. Zeigen lässt sich dies am Beispiel der Werbeaufwendungen: Noch 2006 gewährten zwei Drittel der deutschen Organisationen keinen ausreichenden Einblick in ihre Werbeaufwendungen. Seit 2007 finden sich in den meisten Berichten detaillierte Informationen dazu. Im Jahr 2010 informierten 48 von 60 Organisationen über die absolute Höhe ihrer Werbeaufwendungen; 22 Organisationen nahmen eine Aufgliederung der Werbeaufwendungen vor.

These 8:

Eine offene Kommunikation verlangt einen aussagekräftigen Leistungsbericht.

Der Leistungsbericht ist nach Swiss GAAP FER 21 Bestandteil des Jahresabschlusses von NPO. Er informiert über die Effektivität und die Effizienz der eingesetzten Mittel (vergleiche These 3) und ist daher ein wichtiges Instrument für die Kommunikation mit den Anspruchsgruppen. Er gibt den NPO die Chance, transparent über ihre Arbeit und deren Wirkung zu informieren.

FER 21 überlässt den Organisationen einen grossen Handlungsspielraum bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Leistungsberichts. Nur wenige Angaben müssen zwingend offengelegt werden. Dazu gehören vor allem «die gesetzten Ziele und eine Beschreibung der erbrachten Leistungen in Bezug auf die gesetzten Ziele und die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel» (FER 21/43e). Daneben enthält der Standard eine Reihe von Empfehlungen. Gerade diese aber sind für die Adressaten der Berichterstattung meist von weitaus grösserem Interesse: FER 21/60 empfiehlt

- eine Beurteilung der Zufriedenheit der Leistungsempfänger;
- eine Beschreibung der geplanten Leistungen;

- Angaben zur Messung und Beurteilung qualitativer Ziele;
- die Darlegung der Hauptrisiken.

Ein umfassender Leistungsbericht, der über die Mindestanforderungen nach Swiss GAAP FER 21 hinausgeht, hilft Organisationen, mit transparenter Berichterstattung zusätzliches Vertrauen zu schaffen. Als Best Practice ist ein Leistungsbericht zu sehen, der

- Angaben zur Governance enthält;
- Einblick in die Ziele und die Strategie der Organisation gewährt;
- aufzeigt, welche konkreten Tätigkeiten die NPO im Berichtsjahr verfolgt und welche Wirkung sie damit erzielt hat, wobei auch Misserfolge thematisiert werden sollten;
- Bericht über durchgeführte Projekte, Programme und Dienstleistungen erstattet und diese bewertet.

Die KTI-Untersuchung weist auf ein Verbesserungspotenzial hin: 101 von 159 FER-Anwendern publizieren ihren Leistungsbericht. Dies entspricht einem Anteil von 64 Prozent. Die Quote erhöht sich auf 72 Prozent, wenn jene Organisa-

Ein Leistungsbericht informiert über die Effektivität und die Effizienz der eingesetzten Mittel. Er gibt den NPO die Chance, transparent über ihre Arbeit und deren Wirkung zu informieren, und ist somit ein wichtiges Instrument für die Kommunikation mit den Anspruchsgruppen.

tionen hinzugezählt werden, welche die verlangten Angaben des Leistungsberichts an verschiedenen Stellen des Geschäftsberichts ausweisen. Immerhin veröffentlichten auch 41 Prozent der NPO, die FER nicht anwenden, auf freiwilliger Basis einen Leistungsbericht.

Einen Leistungsbericht zu erstellen, empfiehlt sich allen NPO, unabhängig davon, ob sie FER anwenden. Denn heute gilt ein Leistungsbericht als notwendiges Element einer offenen Kommunikation. Das folgende Zitat der Zertifizierungsstelle ZEWÖ bringt auf den Punkt, worin der Sinn eines Leistungsberichts liegt: «Es wäre falsch, die Leistungsfähigkeit einer Hilfsorganisation auf den Anteil an administrativem Aufwand zu reduzieren. [...] Die Kennzahl sagt noch nichts aus über die Wirkung, die mit den eingesetzten Mitteln erzielt wird. Es wird deshalb wichtig sein, die Leistungsberichte weiterzuentwickeln und die erzielte Wirkung zu messen.» (ZEWÖforum Nr. 4/2005)

Der neue Social Reporting Standard ermöglicht es sozialen und anderen Non-Profit-Organisationen sowie Social Entrepreneurs, ihr Wirken standardisiert zu dokumentieren.

These 9:

Ein Leitfaden zur wirkungsvollen Berichterstattung erleichtert NPO die Arbeit.

Seit Sommer 2010 gibt es in Deutschland den Berichtsstandard für Soziale Organisationen (Social Reporting Standard, SRS). Der Standard ist ein Gemeinschaftsprojekt verschiedener Organisationen sowie der TU München und der Universität Hamburg, das PwC unterstützt hat (germany.ashoka.org/srs, www.pwc.de/de/srs).

Der SRS ist ein Leitfaden für soziale und gemeinnützige Organisationen, der aufzeigt, wie Jahres- oder Rechenschaftslegungsberichte auf effizientem Wege erstellt werden. Er ist modular aufgebaut und bietet Anhaltspunkte dafür, welche Kenngrößen für eine Steuerung sinnvoll und notwendig sind. Damit erleichtert er sozialen Organisationen, ihr internes Berichtswesen wirkungsvoll zu gestalten und überflüssiges Sammeln von Daten zu vermeiden. Der Standard basiert auf vier allgemeinen Grundsätzen:

- **Relevanz und Vollständigkeit:** Der Bericht soll alle relevanten Informationen vollständig umfassen. Nur wenn der Bericht alle relevanten Angaben enthält, ist er vollständig.

- **Vergleichbarkeit:** Informationen sollten im Zeitablauf und mit denjenigen gleichartiger Organisationen vergleichbar sein.
- **Zuverlässigkeit:** Die Berichterstattung soll ein zutreffendes Bild der Lage geben (Validität). Soweit Daten nicht objektiv erfasst werden können, sind die getroffenen Annahmen offenzulegen, um die Aussagen überprüfen zu können (Willkürfreiheit).
- **Angemessenheit:** Das gewählte Verfahren soll die von der Erhebung betroffenen Personen nicht unnötig belasten, und der Nutzen der Erfassung soll grösser als ihre Kosten sein.

Der SRS berührt hier nicht die Rechnungslegung der Organisationen, sondern setzt auf der bereits etablierten Praxis der nicht-finanziellen Berichterstattung der Tätigkeits- und Jahresberichte auf. Daher sind die Grundsätze nicht nur für deutsche, sondern auch für Schweizer NPO empfehlenswert. Zwar hat sich die Berichterstattung in den letzten Jahren deutlich verbessert; doch in Befragungen, die zur Entwicklung des SRS herangezogen wurden, gaben Stakeholder an, sie vermissten immer noch Vergleichbarkeit, Vollständigkeit sowie einheitliche Berichts- und Qualitätsstandards. Die konsequente Anwendung des SRS ermöglicht es gemeinnützigen und sozialen Organisationen, die Anforderungen der Stakeholder an ein hochwertiges Reporting zu erfüllen.

Die Revision eröffnet Chancen, die Professionalisierung voranzutreiben. Auch für NPO ist ein regelmässiger Austausch mit der Revisionsstelle wertvoll. Neben ihrem Fachwissen verfügen Wirtschaftsprüfer über Erfahrungen aus ähnlichen Projekten.

These 10:

Der Dialog mit der externen Revision gibt Sicherheit nach innen und schafft Vertrauen nach aussen.

Die Revisionspflicht ist nicht für alle NPO gleich geregelt. Für Stiftungen gelten die Vorschriften des Aktienrechts und aufsichtsrechtliche Bestimmungen: Sie unterliegen je nach Grösse der ordentlichen oder der eingeschränkten Revision; auch die Möglichkeit des «Opting-out» besteht. Vereine, die bestimmte Grössenkriterien erfüllen, müssen ihre Jahresrechnung ebenfalls von einer Revisionsstelle prüfen lassen. Kleinere Vereine sind von der Pflicht zur Prüfung befreit, schreiben aber nicht selten in den Statuten eine Revision vor.

Die Ergebnisse des KTI-Forschungsprojekts zeigen, dass bei den untersuchten NPO die eingeschränkte Revision am weitesten verbreitet ist: Von den 287 ausgewerteten Revisionsberichten konnten 136 Testate der eingeschränkten und 102 der ordentlichen Revision zugeordnet werden.

Die Revision ist indes mehr als eine Verpflichtung zur externen Prüfung. Sie eröffnet Chancen, die Professionalisierung voranzutreiben. Nicht nur für gewinnorientierte Unternehmen, sondern auch für Non-Profit-Organisationen ist ein regelmässiger Austausch mit der Revisionsstelle wertvoll. Der Wirtschaftsprüfer ist ein guter Ansprechpartner für die

Verantwortlichen des Finanzwesens und der internen Kontrolle, um buchhalterische Fragen zu klären und Prozesse zu optimieren. Des Weiteren ist der Austausch für Fragen der Bewertung, der Gliederung der Jahresrechnung und der Offenlegung wichtig. Themen der Governance sollten im Dialog zwischen den Leitungsorganen der NPO und der externen Revision erörtert werden.

Wünscht eine NPO ihre Rechnungslegung anzupassen oder auf Swiss GAAP FER umzustellen, ist es ratsam, die Revisionsstelle rechtzeitig einzubeziehen. Sie kann wichtige Hinweise und Empfehlungen zu einer wirksamen Vorgehensweise liefern. Neben ihrem Fachwissen verfügen Wirtschaftsprüfer über Erfahrungen aus ähnlichen Projekten, die sie in die Beratung der NPO einbringen können. Die Konsultation der Prüfer schafft Sicherheit und erhöht zudem die Effizienz.

NPO nehmen eine Mittlerrolle zwischen Geldgebern und Leistungsempfängern ein. Im gesellschaftlichen Interesse muss die Ausübung dieser Funktion überwacht werden. Das Prüfungstestament ist auch für NPO ein Qualitätssiegel. Es schafft Vertrauen bei den Anspruchsgruppen und stärkt die Glaubwürdigkeit der Organisation.

Anhang

Checkliste zu den Offenlegungsvorschriften gemäss Swiss GAAP FER

Diese Checkliste hilft Ihnen als Anwender von Swiss GAAP FER 21, die spezifischen Offenlegungsvorschriften für NPO zu erfüllen. Die zusätzlich notwendigen Angaben für die Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER

bzw. Kern FER entnehmen Sie der vollständigen Checkliste auf www.pwc.ch.

Anwendung

Die erste Spalte enthält die Referenzen zu den entsprechenden Stellen in den Swiss GAAP FER. Die Referenzierung ist wie folgt dargestellt: Ziffer 3 in Swiss GAAP FER 21 wird als 21/3 bezeichnet.

In der Spalte J-NA-NM können die folgenden Kennzeichnungen zu jedem Punkt der Checkliste angebracht werden:

J (ja)

Die Offenlegung erfolgte in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER.

NA (nicht anwendbar)

Die Ziffer ist nicht anwendbar für die vorliegende Jahresrechnung.

NM (nicht materiell)

Da die betreffende Offenlegung nicht relevant ist, wurde auf die Angabe verzichtet.

Die Spalte REF am rechten Seitenrand kann für Verweise auf die entsprechenden Teile der Konzernrechnung bzw. des Einzelabschlusses verwendet werden.

Swiss GAAP FER	Nr.	Vorschrift	J - NA - NM	REF
		<p><i>Hinweis: Non-Profit-Organisationen, die sich bei ihrer finanziellen Berichterstattung und Rechnungslegung an Swiss GAAP FER 21 halten, sollten dies in der Jahresrechnung zum Ausdruck bringen.</i></p> <p><i>Definition: Als grosse Non-Profit-Organisationen im Sinne der Swiss GAAP FER 21 gelten Organisationen, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreichen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 		
21/3	1	<p>Aufwand und Ertrag sind grundsätzlich nach dem Entstehungszeitpunkt periodengerecht abgegrenzt.</p> <p>Kleine Organisationen können den Aufwand und Ertrag auch nach dem Geldfluss erfassen. Sie haben dies im Anhang offengelegt.</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/5	2	<p>Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit in der Darstellung, Offenlegung und Bewertung sind:</p> <p>(a) im Einzelabschluss im Anhang dargelegt</p> <p>(b) im konsolidierten Abschluss zusätzlich quantifiziert</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/6	3	Das Bruttoprinzip gilt auch für organisatorisch ausgegliederte Projekte. Die jeweiligen Aufwendungen und Erträge sind brutto in der Betriebsrechnung oder im Anhang dargestellt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/8	4	Im Einzelabschluss und im konsolidierten Abschluss sind neben den Zahlen des Berichtsjahrs auch die Zahlen des Vorjahrs angeführt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/9	5	Die angewandten Bewertungsgrundlagen und Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen der Jahresrechnung sind im Anhang offengelegt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/45	6	Die von der Vollkonsolidierung ausgeschlossenen Organisationen sind im Anhang genannt, und ihr Ausschluss ist begründet.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

Swiss GAAP FER	Nr.	Vorschrift	J - NA - NM	REF
21/13	1	Die Jahresrechnung umfasst folgende sechs Bestandteile: (a) Bilanz (b) Betriebsrechnung (c) Geldflussrechnung (d) Rechnung über die Veränderung des Kapitals (inklusive Fonds und Rückstellungen) (e) Anhang (f) Leistungsbericht	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/14, 21/22, 21/28, 21/35	2	Für die Gliederung der Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung und des Anhangs gelten die Fachempfehlungen, wobei die Bezeichnungen dem Zweck und den Tätigkeiten der gemeinnützigen, sozialen Non-Profit-Organisation angepasst werden können, wenn die Bezeichnungen gemäss Swiss GAAP FER dem Wesen der gemeinnützigen, sozialen Non-Profit-Organisation nicht gerecht werden. <i>Hinweis: Es gelten insbesondere die Fachempfehlungen Swiss GAAP FER 3 (Darstellung und Gliederung) und Swiss GAAP FER 4 (Geldflussrechnung).</i>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/48, 21/53				

I Bilanz

21/15, 21/49	1	Die Passiven gliedern sich in: <ul style="list-style-type: none"> Fremdkapital, das sich unterscheidet in <ul style="list-style-type: none"> (a) kurzfristige Verbindlichkeiten (b) langfristige Verbindlichkeiten (c) Rechnungsabgrenzungen (d) Rückstellungen Fondskapital, das sich unterteilt in <ul style="list-style-type: none"> (e) Erlösfonds (f) Stiftungsfonds Organisationskapital, bestehend aus <ul style="list-style-type: none"> (g) einbezahltem Kapital (h) erarbeitetem freiem Kapital (i) Jahresergebnis 	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/16, 21/50	2	Zweckgebundene Fonds und freie Fonds sind gesondert ausgewiesen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/17, 21/51	3	Zuwendungen mit einschränkender Zweckbindung (zweckgebundene Fonds) sind gesondert unter der Position Fondskapital ausgewiesen. Stiftungsfonds sind gewidmete Mittel mit eigenem Reglement ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie sind eine Sonderform zweckgebundener Fonds und gesondert ausgewiesen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/18	4	Zuwendungen mit einschränkender Zweckbindung in Form von unveräusserbaren Sach- oder Finanzanlagen sind im Anlagevermögen gesondert als zweckgebunden ausgewiesen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/19	5	Die Mittel ohne Verfügungseinschränkung durch Dritte (freie Fonds) sind als Position des Organisationskapitals ausgewiesen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

III Betriebsrechnung

Swiss GAAP FER	Nr.	Vorschrift	J - NA - NM	REF
21/23	1	Die Betriebsrechnung unterscheidet mindestens zwischen zweckgebundenen und freien Fonds.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/24	2	In der Betriebsrechnung sind die Veränderungen der zweckgebundenen Fonds gesondert und brutto ausgewiesen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/54		Das Fondsergebnis besteht aus dem Ertrag und dem Aufwand für Fonds mit einschränkender Zweckbindung.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/25	3	Spendensammelaktionen sind in der laufenden Rechnung brutto erfasst, auch wenn diese organisatorisch ausgegliedert werden.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/26	4	Der administrative Aufwand ist unabhängig von der gewählten Form der Betriebsrechnung (Umsatzkosten- oder Gesamtkostenverfahren) gesondert ausgewiesen. <i>Hinweis: In der Darstellung der Betriebsrechnung gemäss dem Umsatzkostenverfahren orientiert sich die Gliederung für Kosten der Leistungserbringung an den Zielen der Organisation und kann nach Stellen, Projekten (Segmenten), Aufgaben, Zwecken usw. erfolgen.</i>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

III Geldflussrechnung

21/27	1	Grosse Organisationen haben eine Geldflussrechnung zu erstellen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/29	2	Eine Geldflussrechnung hat folgende Bereiche:	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(a) Geldfluss aus Betriebstätigkeit	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(b) Geldfluss aus Investitionstätigkeit	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(c) Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/56	3	Der Geldfluss aus den Tätigkeiten kann unterteilt werden in Geldfluss aus erbrachten Leistungen (Dienste) und aus Geldsammelaktionen.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

IV Rechnung über die Veränderung des Kapitals

21/30	1	Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Zuweisungen, Verwendungen und Bestände der Mittel je aus Eigenfinanzierung (Organisationskapital) und aus dem Fondskapital dar.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/31	2	Die Veränderungen sind einzeln ausgewiesen für:	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(a) einzelne passive Bilanzpositionen der Fonds mit einschränkender Zweckbindung	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(b) einbezahltes Organisationskapital	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		(c) erarbeitetes Organisationskapital	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		Die Zweckbestimmung ist angegeben.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
		<i>Anmerkungen:</i>		
		• <i>Veränderung = Anfangsbestand plus Zugang minus Abgang = Endbestand</i>		
		• <i>gleichartige Positionen können zu Gruppen zusammengefasst werden</i>		
21/32	3	Transfers zwischen den Fonds sind einzeln ausgewiesen. Die Gründe dieser Transfers sind im Anhang offengelegt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

Swiss GAAP FER	Nr.	Vorschrift	J - NA - NM	REF
21/38	4	<p>Folgende Angaben sind im Anhang offengelegt, sofern sie nicht in der Betriebsrechnung enthalten sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • der Aufwand für Fundraising • wenn das Umsatzkostenverfahren gewählt wird, sind im Anhang die Kosten für die Leistungserbringung (direkter Projektaufwand und administrativer Projektaufwand) offengelegt, je unterteilt in: <ul style="list-style-type: none"> (a) Personalaufwand (b) Reise- und Repräsentations-Aufwand (c) Sachaufwand (d) Unterhaltskosten (e) Sammelaufwand/Fundraising-Aufwand (f) Abschreibungen 	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/39	5	Unentgeltliche Leistungen sind im Anhang offengelegt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/57	6	<p>Offengelegt sind der Umfang wesentlicher Leistungen und Gegenleistungen, die gegenüber Dritten oder von Dritten erbracht worden sind, denen kein Mittelfluss zugrunde lag und die daher buchhalterisch nicht erfasst werden konnten.</p> <p>Offengelegt sind insbesondere Vorzugs- oder Gratisleistungen wie Freiwilligenarbeit (in Tagen oder Stunden), Sach- und Materialspenden (zu Verkehrswerten) sowie Sonderrabatte und andere Vergünstigungen (unentgeltliche Dienstleistungen bei Warenkäufen).</p> <p>Waren oder Dienstleistungen (Freiwilligenarbeit, Transportkosten, Telekommunikationskosten und andere), die ganz oder teilweise unentgeltlich geleistet werden, sind mit einem zwischen unabhängigen Parteien üblicherweise geforderten Preis offengelegt (Schätzwert).</p> <p>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 offengelegt (z.B. Zahl der erhaltenen Gegenstände oder Umfang der Freiwilligenarbeit).</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/40	7	<p>Sämtliche wesentlichen Verpflichtungen betreffend Projekte sollten offengelegt werden, falls sie nicht in der Bilanz ausgewiesen werden.</p> <p>Bei konsolidierten Projekten sind Ertrag, Aufwand sowie betroffene Fonds im Anhang offengelegt.</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/41	8	Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Unternehmen, Personen und Projekten sind offengelegt.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/58		<i>Hinweis: Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahestehenden Personen).</i>		

VI Leistungsbericht

Swiss GAAP FER	Nr.	Vorschrift	J - NA - NM	REF
21/42 21/59b	1	Der Leistungsbericht gibt in angemessener Weise über die Leistungsfähigkeit (Effektivität) und die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der gemeinnützigen, sozialen Non-Profit-Organisation Auskunft. <i>Hinweis: Die Angaben im Leistungsbericht unterliegen nicht der ordentlichen Prüfpflicht der Revisionsstelle; deshalb enthält der Bericht der Revisionsstelle einen entsprechenden eindeutigen Hinweis.</i>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/43	2	Der Leistungsbericht legt zwingend offen: (a) den Zweck der Organisation (b) die leitenden Organe und ihre Amtszeit (c) die für die Geschäftsführung verantwortlichen Personen (d) die Verbindungen zu nahestehenden Organisationen, sofern diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind (e) die gesetzten Ziele sowie eine Beschreibung der erbrachten Leistungen in Bezug auf die gesetzten Ziele und die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
21/60	3	Ausserdem sind im Leistungsbericht Angaben zu folgenden Themen empfehlenswert: (a) eine Beurteilung der Zufriedenheit der Leistungsempfänger bzw. Begünstigten (b) eine Beschreibung der geplanten Leistungen (c) Angaben darüber, wie das Erreichen qualitativer Ziele gemessen und beurteilt werden kann (d) aussagekräftige Kennzahlen für die Erreichung der gesetzten Ziele; diese sind, falls möglich, im Mehrjahresvergleich zu veranschaulichen (e) die Hauptrisiken, denen die Organisation gemäss Einschätzung der leitenden Organe ausgesetzt ist, sowie allfällige Systeme, um diese zu kontrollieren	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

Haben Sie Fragen oder Anregungen zum Thema?

Wir sind gerne für Sie da.

Norbert Kühnis
Partner Wirtschaftsprüfung
PwC Luzern
Telefon +41 58 792 63 63
norbert.kuehnis@ch.pwc.com

Dominique Perron
Partner Wirtschaftsprüfung
PwC Genf
Telefon +41 58 792 94 48
dominique.perron@ch.pwc.com

Claudia Andri Krensler
Senior Manager Wirtschaftsprüfung
PwC St. Gallen
Telefon +41 58 792 72 46
claudia.andri.krensler@ch.pwc.com

Hans Peter Linder
Senior Manager Wirtschaftsprüfung
PwC Bern
Telefon +41 58 792 79 30
hans.peter.linder@ch.pwc.com

Reto Tognina
Senior Manager Wirtschaftsprüfung
PwC Zürich
Telefon +41 58 792 26 19
reto.tognina@ch.pwc.com

Alexandre Stotz
Partner Wirtschaftsprüfung
PwC Basel
Telefon +41 58 792 53 80
alexandre.stotz@ch.pwc.com