

# Swiss GAAP FER 21

Rechnungslegung für gemeinnützige  
Nonprofit-Organisationen

# FER

Lehrbuch

Reto Eberle und Daniela Schmitz

## **Autoren der 2. Auflage 2017**

**Reto Eberle**, Dr. oec. und dipl. Wirtschaftsprüfer, ist a. o. Professor für Auditing and Internal Control an der Universität Zürich. Als Audit Partner hat er bei KPMG die fachliche Verantwortung für Swiss GAAP FER inne. Reto Eberle ist Mitglied des Fachausschusses der FER. Weiter ist er auch Mitglied des Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor. Er lehrt und publiziert zu den Bereichen Rechnungslegung und Revision in der Schweiz, Corporate Governance sowie Compliance.

**Daniela Schmitz**, Dr. oec., ist Forschungsfeldleiterin «Innovation & Accounting/Auditing» am Institut für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS). Sie beschäftigt sich mit verschiedenen Fragestellungen aus den Bereichen der nationalen Rechnungslegung, öffentlich subventionierter Einrichtungen und Nonprofit-Organisationen sowie Revision. Ausserdem forscht sie an der Schnittstelle zwischen rechtlichen Vorgaben (Rechnungslegungs-, Revisions- und Sozialversicherungsrecht) und betriebswirtschaftlicher Umsetzung. Darüber hinaus ist sie Dozentin auf verschiedenen Ausbildungs- und Weiterbildungsstufen.

## **Herausgeber und Autoren der 1. Auflage 2011**

Herausgeber/Autoren: Reto Eberle und Kaspar Müller

Autoren: Johannes Fark, Daniela Schmitz, Evelyn Teitler-Feinberg, Martina Ziegerer, Daniel Zöbeli

Haben Sie Fragen, Anregungen oder Rückmeldungen?

Wir nehmen diese gerne per E-Mail an [feedback@verlagskv.ch](mailto:feedback@verlagskv.ch) entgegen.

2. Auflage 2017

Reto Eberle, Daniela Schmitz: Swiss GAAP FER 21

Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen

ISBN 978-3-286-34502-7

Das Werk erscheint als E-Book unter der

ISBN 978-3-286-11738-9 (ePub) oder

ISBN 978-3-286-11739-6 (PDF)

© Verlag SKV AG, Zürich

[www.verlagskv.ch](http://www.verlagskv.ch)

Alle Rechte vorbehalten.

Ohne Genehmigung ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form zu reproduzieren.

## Vorwort zur 2. Auflage

In der Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen hat sich seit der ersten Auflage des Lehrbuchs zu Swiss GAAP FER 21 einiges getan. So wurde Swiss GAAP FER 21 überarbeitet und auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt. Und auch das neue, rechtsformunabhängige Rechnungslegungsrecht wird seit dem 1. Januar 2015 angewendet. Grund genug, das Lehrbuch neu aufzulegen. Wir freuen uns sehr, nun die zweite Auflage des Lehrbuchs zu Swiss GAAP FER 21 in den Händen halten zu können.

Das Lehrbuch enthält alle neuen Bestimmungen zu Swiss GAAP FER 21 und verdeutlicht, wie diese in der Praxis der Nonprofit-Rechnungslegung umgesetzt werden können. Dazu werden die Ausführungen durch Abbildungen ergänzt, die eine Übersicht über den Standard bieten und zum besseren Verständnis beitragen. Eine weitere wichtige Änderung betrifft die Fallbeispiele, die überarbeitet und erweitert wurden. Ausserdem thematisiert das Lehrbuch die viel diskutierten Schnittstellen und Kontrapunkte zum neuen Rechnungslegungsrecht.

Wie bereits die erste Auflage, wurde das Lehrbuch aus Sicht einer Nonprofit-Organisation geschrieben die Swiss GAAP FER 21 und die Kern-FER anwendet. Somit richtet sich das Lehrbuch insbesondere an kleinere Nonprofit-Organisationen, an deren Finanz- und Rechnungslegungsverantwortliche sowie deren Stiftungsräte und Vorstände. Auch Bildungsinstitutionen und Dozierende, die sich in der Aus- und Weiterbildung mit Swiss GAAP FER 21 befassen, können mit diesem Lehrbuch auf eine gute Schulungsgrundlage zurückgreifen.

Das Lehrbuch ist kein offizielles Dokument der FER-Fachkommission. Die im Lehrbuch gemachten Aussagen oder Beispiele haben daher keinen verbindlichen Charakter. Sie sind aber dazu geeignet, das Verständnis und die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 zu unterstützen.

Es ist uns ein besonderes Anliegen, all jenen zu danken, die zum Gelingen dieser zweiten Auflage des Lehrbuchs beigetragen haben. Ganz besonders möchten wir dabei den Herausgebern und den Autoren der ersten Auflage danken, auf deren Ausführungen die zweite Auflage aufbaut. Weiterer Dank gilt dem Team des Verlags SKV, insbesondere Frau Corinne Rudolphi und Herrn Roland Stämpfli, für die Organisation rund um das Buchprojekt.

Reto Eberle      Daniela Schmitz

Zürich, im April 2017

# Vorwort zur 1. Auflage

Die FER-Fachkommission hat die Bedeutung von Nonprofit-Organisationen in der Schweiz und die Wichtigkeit der Rechnungslegung für diese Organisationen früh erkannt. Obschon es Mitte der Neunzigerjahre nur eine Fachempfehlung zu branchenspezifischen Fragen gab (Swiss GAAP FER 14 zur Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen), hat im Jahre 1997 eine Arbeitsgruppe die Beratungen für eine Fachempfehlung zur Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen aufgenommen. Nach fünfjähriger Projektarbeit konnte Swiss GAAP FER 21 auf den 1. Januar 2003 in Kraft gesetzt werden. Seither hat Swiss GAAP FER 21 in der Schweiz eine grosse Verbreitung erfahren: Zahlreiche Organisationen erstellen ihre Jahresrechnung nach diesen Vorschriften und verschiedene Aufsichtsinstitutionen empfehlen die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 ausdrücklich oder schreiben sie sogar vor. Es ist daher nicht vermessen, von «generally accepted accounting principles» (GAAP) zu sprechen. Die Gründe für eine derart breite Akzeptanz sind, dass den Besonderheiten von Nonprofit-Organisationen Rechnung getragen wird: Die Rechenschaftsablage in finanziellen ebenso wie in nicht-finanziellen Bereichen ist von spezieller Bedeutung. Daher enthält die Jahresrechnung einer Nonprofit-Organisation in Form eines Leistungsberichts einen zusätzlichen Bestandteil, mittels welchem über die Erreichung von nicht-finanziellen Zielen sowie der erzielten Wirkung Bericht erstattet wird. Und für die bei Nonprofit-Organisationen zentrale Thematik zweckgebundener Mittel wurde mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals ein weiteres, bei Profit-Organisationen nicht bekanntes Element in die Fachempfehlung aufgenommen.

Die mehrjährige Anwendung und grosse Verbreitung von Swiss GAAP FER 21 haben seitens der Nonprofit-Organisationen das Bedürfnis nach weiterführender Literatur, nach einem Lehrbuch, geweckt. Die FER-Fachkommission hat dieses Anliegen aufgenommen und ein Autorenteam damit beauftragt, analog zum im Jahre 2009 erschienenen Lehrbuch für Swiss GAAP FER ein Lehrbuch zu verfassen, das Swiss GAAP FER 21 behandelt. Damit sollen bestehende Anwender mit Hinweisen auf fachtechnisch anspruchsvolle Sachverhalte unterstützt werden. Zukünftige Anwender können vom Lehrbuch profitieren, indem sie bereits bei der Einführung zusätzliche Erläuterungen und bestehende Erfahrungen nutzen können. Der Inhalt des Swiss GAAP FER 21-Lehrbuches wird verbal und mittels Grafiken erläutert. Abgerundet werden die thematisch gegliederten

Ausführungen durch illustrierende Beispiele und dazugehörige Lösungsvorschläge.

Das Lehrbuch ist aus Sicht einer Nonprofit-Organisation geschrieben worden, welche Swiss GAAP FER 21 und die Kern-FER anwendet. Es wendet sich daher an die Finanz- und Rechnungslegungsverantwortlichen solcher Organisationen, an deren Stiftungsräte, aber auch an Bildungsinstitute, die sich in der Lehre mit Swiss GAAP FER 21 befassen.

Auch wenn am Lehrbuch von den sieben Autoren drei Autoren mitgearbeitet haben, die 1997 schon der Arbeitsgruppe angehörten, ist das Lehrbuch kein offizielles Dokument der FER-Fachkommission. Die im Lehrbuch gemachten Aussagen oder Beispiele haben daher keinen verbindlichen Charakter. Sie sind aber dazu geeignet, das Verständnis und die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 zu unterstützen.

Es ist uns ein grosses Anliegen, unseren Mitautorinnen und Mitautoren zu danken. Es war für uns alle eine fachlich, aber auch persönlich bereichernde Erfahrung. Ein besonderer Dank geht an Daniela Schmitz, Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Accounting der Universität Zürich, für die Durchsicht des Manuskripts und die zahlreichen redaktionellen Hinweise – ihr zuverlässiger Beitrag hat entscheidend dazu beigetragen, den ambitionösen Zeitplan einzuhalten.

Reto Eberle      Kaspar Müller

Zürich und Basel, im November 2011

# Geleitwort zur 1. Auflage

von Giorgio Behr, Präsident Stiftung FER und Präsident  
der Fachkommission von 1991 bis 2005

Rechnungslegung fasst in einem einzigen Wort zusammen, was im Englischen als Accounting & Reporting bezeichnet wird. Die Bedeutung der Dimensionen «Berichterstattung», «Bilanz ziehen» und «Rechenschaft ablegen» wird in dieser Übersetzung stärker hervorgehoben. Gerade für gemeinnützige Organisationen ist dieses Element der Kommunikation von entscheidender Bedeutung. Der Leistungsbericht als zusätzlicher Bestandteil der Rechnungslegung verglichen mit jener für «normale» – also gewinnorientierte – Unternehmungen trägt dieser Besonderheit Rechnung. Ebenso wichtig sind für gemeinnützige Unternehmen Transparenz bezüglich der finanziellen Verhältnisse sowie «Benchmarking» im Wettbewerb um die beschränkten Ressourcen ihrer Geldgeber. Als Mitte der Neunzigerjahre die Idee einer Fachempfehlung für Nonprofit-Organisationen an die Fachkommission herangetragen wurde, unterstützte die FER dieses Anliegen sehr schnell: Die zunehmende Bedeutung der Nonprofit-Organisationen sowohl bezüglich der ihnen zur Verfügung gestellten Mittel als auch der damit direkt und indirekt geschaffenen Arbeitsplätze waren wichtige Faktoren für diesen Entscheid. Zudem war im immer dichter werdenden Netz an Vorschriften für im Grunde genommen relativ wenige Unternehmen – gemessen am Universum der vielen kleinen und privaten Firmen – dieser neue Fokus willkommen. Die Schweiz als einer der weltweit wichtigsten Sitzstaaten für internationale Organisationen aller Art – vom IKRK über das IOSC bis hin zur FIFA – konnte hier zudem eine wichtige Aufgabe wahrnehmen, die ihrem Wesen und ihrer Reputation sehr gut entspricht: Einerseits indem man Transparenz betreffend Nachhaltigkeit des Wirkens (Leistungsbericht) und der finanziellen Verhältnisse (im Rahmen der «traditionellen» Bestandteile der Rechnungslegung) von Nonprofit-Organisationen überhaupt mal definiert. Und andererseits dadurch, dass man einen Rahmen schafft, dank dem Nachhaltigkeit bzw. Transparenz bezüglich Leistungen und wirtschaftlicher Verhältnisse mess- und prüfbar werden. Swiss GAAP FER erschien damals auch deshalb eine besonders gut geeignete «Heimat» für solche Fachempfehlungen zu sein, weil einfache Regeln, knappe Erläuterungen und Raum für individuell möglicherweise angemessenere Lösungen Kernpunkte ihrer Arbeitsweise und ihrer Vorgaben waren. Diese Ausrichtung auf «weniger ist mehr», auf Verständlichkeit und Offenheit für eine

kontinuierliche Entwicklung der Regeln ist gerade für die «Welt der Nonprofit-Organisationen» viel besser geeignet als andere, zwar international verbreitete, aber oft schwerfällige, auch «technisch Versierten» nicht immer leicht verständliche und komplexe Standards. Denn für Nonprofit-Organisationen spendet man Geld, damit sie ihre Ziele mit möglichst wenig administrativem Aufwand erfüllen. Solche Organisationen werden von Persönlichkeiten geprägt und geführt, die sich der «Sache» und nicht der «Form» widmen, aber gleichwohl die wichtigsten Elemente der wirtschaftlichen Basis ihres Tuns jederzeit rasch erkennen und glaubwürdig ihren Geldgebern sowie der Öffentlichkeit offenlegen wollen. Diese Ausgangslage verlangt gerade nach einem gut verständlichen Lehrbuch, mit dem die vielen Nonprofit-Organisationen ihre Kaderleute schulen und mit dem Aufsichtsbehörden sowie interessierte Kreise das an sich einfache und konzise Konzept der Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 noch besser kennenlernen können. Den Autoren ist es gelungen, diesen Anspruch zu erfüllen, ohne dadurch Abstriche bezüglich Professionalität machen zu müssen.

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage .....	5
Vorwort zur 1. Auflage .....	7
Geleitwort zur 1. Auflage .....	9
Abbildungsverzeichnis .....	14
Abkürzungsverzeichnis .....	15
<b>1 Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung</b>	
1.1 Einführung .....	17
1.2 Organisation und Arbeitsweise .....	18
1.3 Entstehung einer Fachempfehlung .....	19
1.4 Konzeptioneller Aufbau der Swiss GAAP FER .....	20
1.5 Struktur der Fachempfehlungen .....	22
<b>2 Entstehungsgeschichte von Swiss GAAP FER 21</b>	
2.1 Vertrauen in die Kompetenz der Fachkommission .....	24
2.2 Motivation der Nonprofit-Organisationen .....	26
2.3 Transparenz .....	26
2.4 Swiss GAAP FER 21 hat sich bewährt .....	28
<b>3 Einleitung zu Swiss GAAP FER 21</b>	
3.1 Struktur von Swiss GAAP FER 21 .....	29
3.2 Einbettung in das gesamte Regelwerk .....	29
3.3 Zielsetzung .....	30
3.4 Anwenderkreis .....	30
3.5 Grössenkriterien .....	32
3.6 Schnittstellen von Swiss GAAP FER 21 zu den übrigen Swiss GAAP FER .....	33
<b>4 Grundsätze der NPO-Jahresrechnung</b>	
4.1 Einführung .....	38
4.2 Grundlagen der Jahresrechnung .....	39
4.3 Qualitative Anforderungen .....	41
4.4 Illustrierendes Beispiel .....	44



<b>5</b>	<b>Bilanz</b>	
5.1	Einführung .....	47
5.2	Gliederung .....	47
5.3	Bewertung .....	50
5.4	Häufige Knacknüsse in der Bilanz .....	53
<b>6</b>	<b>Betriebsrechnung</b>	
6.1	Einführung .....	60
6.2	Gliederung und Aufbau .....	60
6.3	Umsatz- vs. Gesamtkostenverfahren .....	64
6.4	Erhaltene Zuwendungen .....	64
6.5	Beiträge der öffentlichen Hand .....	65
6.6	Entrichtete Beiträge und Zuwendungen .....	66
6.7	Administrativer Aufwand .....	66
6.8	Fundraising-Aufwand .....	67
6.9	Betriebsfremdes Ergebnis und ausserordentliches Ergebnis .....	68
6.10	Illustrierendes Beispiel .....	69
<b>7</b>	<b>Geldflussrechnung</b>	
7.1	Einführung .....	73
7.2	Fonds .....	74
7.3	Gliederung .....	82
7.4	Besonderheiten bei Nonprofit-Organisationen .....	83
7.5	Illustrierendes Beispiel .....	83
<b>8</b>	<b>Rechnung über die Veränderung des Kapitals</b>	
8.1	Einführung .....	86
8.2	Gliederung und Aufbau .....	86
8.3	Fondskapital .....	88
8.4	Organisationskapital .....	89
8.5	Interne Fondstransfers .....	90
8.6	Erträge und Verluste aus Anlagen von zweckgebundenen Fonds .....	91
8.7	Illustrierendes Beispiel .....	91

<b>9</b>	<b>Anhang</b>	
9.1	Einführung .....	95
9.2	Angaben im Anhang aufgrund der übrigen Fachempfehlungen .....	95
9.3	Angaben im Anhang gemäss Swiss GAAP FER 21 .....	96
9.4	Illustrierendes Beispiel .....	103
<b>10</b>	<b>Leistungsbericht</b>	
10.1	Einführung .....	105
10.2	Grundsätze .....	105
10.3	Inhalt .....	106
10.4	Illustrierendes Beispiel .....	107
<b>11</b>	<b>Konsolidierung</b>	
11.1	Einführung .....	109
11.2	Konsolidierungskreis .....	110
11.3	Konsolidierungsverfahren .....	113
11.4	Offenlegung .....	114
11.5	Illustrierendes Beispiel .....	114
<b>12</b>	<b>Revision</b>	
12.1	Einführung .....	116
12.2	Revision bei Stiftungen .....	117
12.3	Revision bei Vereinen .....	117
12.4	Revisionsarten .....	118
<b>13</b>	<b>Weitere wichtige Schnittstellen zu Swiss GAAP FER 21</b>	
13.1	Einführung .....	121
13.2	Rechnungslegungsrecht .....	122
13.3	Zewo .....	125
13.4	Swiss NPO Code .....	125
13.5	Kantone und andere Aufsichtsorgane .....	125
13.6	Swiss Foundation Code .....	126
13.7	Eidgenössische und kantonale Stiftungsaufsicht .....	126
13.8	CURAVIVA Schweiz .....	126
	Literaturhinweise .....	127
	Stichwortverzeichnis .....	129

# 1 Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

## 1.1 Einführung

Die Rechtsträgerin der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung ist eine auf Initiative des St. Galler Professors André Zünd im Jahr 1984 errichtete Stiftung, die sich mit der Weiterentwicklung von Rechnungslegungsstandards in der Schweiz befasst.

Die Stiftung hat den Auftrag, Rechnungslegungsstandards (sog. «Fachempfehlungen zur Rechnungslegung», verkürzt auch Swiss GAAP FER oder FER) auszuarbeiten, die auf schweizerische Verhältnisse angepasst sind. Damit soll die Rechnungslegung in der Schweiz harmonisiert, die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen verbessert und die Qualität der Rechnungslegung erhöht werden. In den letzten drei Jahrzehnten ist es der Stiftung gelungen, die Swiss GAAP FER als eigenständige Rechnungslegungsstandards so auszugestalten und zu positionieren, dass sie in der Schweiz allgemein anerkannt (generally accepted) sind. Die Swiss GAAP FER finden eine grosse Verbreitung u. a. bei nicht kotierten, privat gehaltenen Unternehmen, bei Pensionskassen und bei den in dieser Publikation im Vordergrund stehenden Nonprofit-Organisationen. Darüber hinaus sind die Swiss GAAP FER als Mindestanforderung für Emittenten von Forderungs- und Beteiligungsrechten, die an der Schweizer Börse (SIX Swiss Exchange) kotiert sind, anzuwenden, wenn die Emittenten dem Swiss Reporting Standard oder dem Standard für Immobiliengesellschaften angehören. Im Zuge des neuen Rechnungslegungsrechts hat schliesslich der Bundesrat die Swiss GAAP FER als einen sog. «anerkannten Standard zur Rechnungslegung» bezeichnet (**vgl. Kapitel 13.2**).

Die Swiss GAAP FER bezwecken die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View). Damit sind beispielsweise stille (Willkür-)Reserven in Form von geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen oder von unnötigen bzw. überhöhten Rückstellungen nicht zugelassen (Swiss GAAP FER R/6 sowie Swiss GAAP FER 1/1 und 4).

Die Swiss GAAP FER werden periodisch in broschierter Buchform oder als E-Book als «Fachempfehlungen zur Rechnungslegung» in Deutsch, Französisch, Italie-

nisch und Englisch veröffentlicht. Zusätzliche Informationen sind auf der Homepage [www.fer.ch](http://www.fer.ch) zu finden, ebenso eine Zusammenfassung der Fachempfehlungen.

## 1.2 Organisation und Arbeitsweise

Die Organisation und Arbeitsweise der Stiftung umfasst fünf Ebenen und ist in **Abbildung 1** dargestellt.

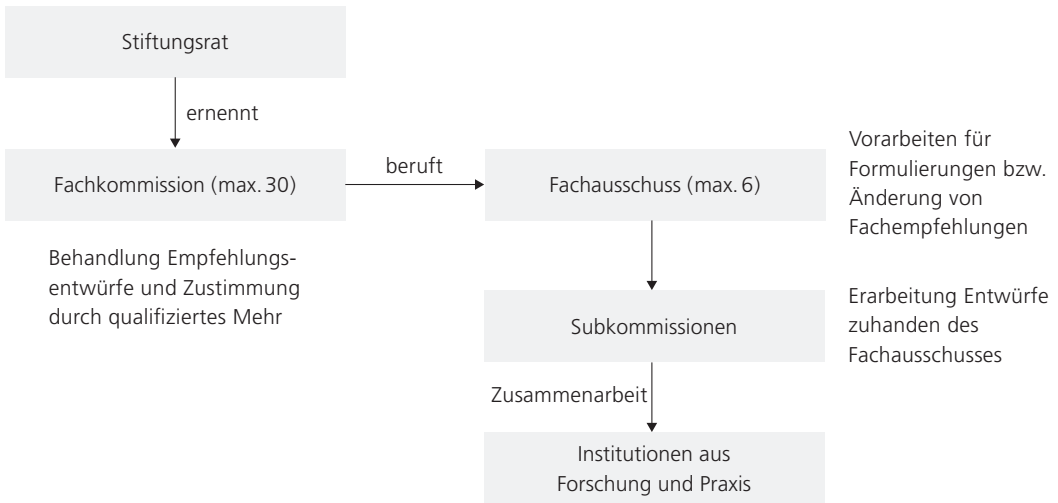
Der Stiftungsrat beruft bis zu 30 Mitglieder «ad personam» in die Fachkommission, wobei bei der Zusammensetzung die verschiedenen Interessengruppen und Sprachregionen möglichst ausgewogen berücksichtigt werden. Weiter sind anwendende Unternehmen und Organisationen, Wirtschaftsprüfer, Analysten und Investoren, die SIX Exchange Regulation und die Wissenschaft als Kommissionsmitglieder sowie wichtige Bundesämter und Interessenverbände als nicht stimmberechtigte Beobachter vertreten.

Im Auftrag der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung erarbeitet die Fachkommission die sog. «Fachempfehlungen». In der Fachkommission erfolgt einerseits die Themenvorgabe für die Ausarbeitung von Fachempfehlungen, andererseits behandelt sie die Empfehlungsentwürfe.

Die laufenden Arbeiten, so insbesondere die Vorarbeiten für die Formulierung oder die Änderung von Fachempfehlungen, delegiert die Fachkommission an den Fachausschuss. Der Fachausschuss wird von der Fachkommission berufen. Er besteht aus dem Präsidenten der Fachkommission und aus maximal sechs Mitgliedern, die von der Fachkommission aus ihrem Kreis berufen werden, sowie dem Fachsekretär.

Für neue Fachempfehlungen überträgt der Fachausschuss die Vorbereitungsarbeiten an eine Subkommission (Arbeitsgruppe), die in der Regel von einem seiner Mitglieder geleitet wird und in der die interessierten und betroffenen Kreise vertreten sind. Dazu können auch Experten gehören, die nicht Mitglied der Fachkommission sind. Die Erarbeitung von Swiss GAAP FER 21 ebenso wie die im Jahr 2014 erfolgte Überarbeitung erfolgte im Rahmen einer solchen Subkommission.

Die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung gibt zwar Rechnungslegungsstandards wie Swiss GAAP FER 21 heraus, kann aber deren Anwendung nicht selbst vorschreiben. Gerade in einer liberalen Marktordnung ist es wichtig, dass sich die von der Stiftung erarbeiteten Standards in der Anwenderpraxis durchsetzen. Auch aus Governance-Überlegungen ist eine solche Arbeitsteilung sinnvoll. Zudem verkörpert sie die positiven Aspekte eines Milizsystems, in dem alle Beteiligten ihr Wissen und ihre Zeit ehrenamtlich zur Verfügung stellen.



**Abbildung 1: Organisation der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung**

### 1.3 Entstehung einer Fachempfehlung

Die Erarbeitung einer Fachempfehlung dauert in der Regel zwei bis vier Jahre. In dieser Zeit besteht ein intensiver Dialog zwischen der Subkommission (Arbeitsgruppe), dem Fachausschuss und der Fachkommission.

Sobald der Fachausschuss den von der Subkommission erarbeiteten Entwurf für kommissionsreif einstuft, wird dieser der Fachkommission zur Beratung unterbreitet. Dieser Vorgang wiederholt sich so oft, bis der Entwurf von der Fachkommission für die Vernehmlassung freigegeben wird. Die Vernehmlassung erfolgt in erster Linie durch Publikation des Entwurfs in Branchenzeitschriften, durch direkte Kontaktaufnahme mit betroffenen Kreisen und anderen Verbänden sowie via die Homepage [www.fer.ch](http://www.fer.ch).

Die Ergebnisse der Vernehmlassung werden vom Fachausschuss zusammen mit der Subkommission analysiert. Die daraus resultierenden Änderungen werden anschliessend von der Fachkommission behandelt und, wo sinnvoll, in die Fachempfehlung integriert. Nach der Verabschiedung der aufgrund der Vernehmlassung überarbeiteten Fachempfehlung bestimmt die Fachkommission den Termin der Inkraftsetzung der neuen Fachempfehlung. Die neue Fachempfehlung wird bis zum Erscheinen der nächsten Broschüre «Fachempfehlungen zur Rechnungslegung» auf der Homepage der FER veröffentlicht.

## 1.4 Konzeptioneller Aufbau der Swiss GAAP FER

Die Swiss GAAP FER sind modular aufgebaut und bestehen aus folgenden Bausteinen: Rahmenkonzept, Kern-FER, weitere und branchenspezifische Swiss GAAP FER sowie Swiss GAAP FER 30 zur Konsolidierung.

Die modulare Struktur von Swiss GAAP FER ermöglicht es kleinen Organisationen, sich auf die Kern-FER zu beschränken. Um kleine Organisationen im Sinne der FER (Swiss GAAP FER 1/2) handelt es sich, falls zwei der drei nachstehenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden:

- a) Bilanzsumme von CHF 10 Millionen
- b) Jahresumsatz von CHF 20 Millionen
- c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

Diese Grössenkriterien entsprechen seit dem 1. Januar 2012 nicht mehr den Kriterien für die Revision nach Art. 727 ff. OR. Die Fachkommission hat sich aus sachlichen Überlegungen dafür entschieden, an den erwähnten Grössenkriterien festzuhalten. Organisationen, welche diese Kriterien überschreiben, wenden die gesamten Swiss GAAP FER an.

Es ist wichtig zu wissen, dass eine Konsolidierungspflicht sowohl für Gesamt-FER- als auch für Kern-FER-Anwender besteht (**vgl. Kapitel 11**). Die Kern-FER können auch von Konzernen angewendet werden, falls diese die erwähnten Kriterien unterschreiten. Diese Organisationen müssen neben den Kern-FER zusätzlich Swiss GAAP FER 30 umsetzen. Entsprechendes gilt auch für konsolidierungspflichtige Nonprofit-Organisationen (**vgl. Kapitel 11**). Nur mit einer konsolidierten Rechnung entsteht auch für den Konzern eine True&Fair View, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild.

Darüber hinaus bestehen die branchenspezifischen Swiss GAAP FER, zu denen auch Swiss GAAP FER 21 zählt (**vgl. Abbildung 2**). Mittelgrosse oder grosse Organisationen, also solche Organisationen, welche die oben genannten Grössenkriterien überschreiten, haben die Kern-FER, die weiteren Swiss GAAP FER sowie gegebenenfalls branchenspezifische Swiss GAAP FER und Swiss GAAP FER 30 einzuhalten. Börsenkotierte Unternehmen wenden zudem seit dem 1. Januar 2015 die «Ergänzende Fachempfehlung für kotierte Unternehmen» (Swiss GAAP FER 31) an.

<b>Kern-FER</b> (Rahmenkonzept und Swiss GAAP FER 1–6)	<b>Weitere Swiss GAAP FER</b> (Swiss GAAP FER 10–41, ohne branchenspezifische Swiss GAAP FER)	<b>Branchenspezifische Swiss GAAP FER</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rahmenkonzept</li> <li>▪ Grundlagen Swiss GAAP FER 1</li> <li>▪ Bewertung Swiss GAAP FER 2</li> <li>▪ Darstellung und Gliederung Swiss GAAP FER 3</li> <li>▪ Geldflussrechnung Swiss GAAP FER 4</li> <li>▪ Ausserbilanzgeschäfte Swiss GAAP FER 5</li> <li>▪ Anhang Swiss GAAP FER 6</li> <li>▪ Konzernrechnung Swiss GAAP FER 30 (nur für Kern-FER-Konzerne)</li> </ul>	Zusätzlich zu Kern-FER, weitere Swiss GAAP FER: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Immaterielle Werte Swiss GAAP FER 10</li> <li>▪ Ertragssteuern Swiss GAAP FER 11</li> <li>▪ Leasinggeschäfte Swiss GAAP FER 13</li> <li>▪ Transaktionen mit nahe-stehenden Personen Swiss GAAP FER 15</li> <li>▪ Vorsorgeverpflichtungen Swiss GAAP FER 16</li> <li>▪ Vorräte Swiss GAAP FER 17</li> <li>▪ Sachanlagen Swiss GAAP FER 18</li> <li>▪ Wertbeeinträchtigungen Swiss GAAP FER 20</li> <li>▪ Langfristige Aufträge Swiss GAAP FER 22</li> <li>▪ Rückstellungen Swiss GAAP FER 23</li> <li>▪ Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären Swiss GAAP FER 24</li> <li>▪ Derivative Finanzinstrumente Swiss GAAP FER 27</li> <li>▪ Konzernrechnung Swiss GAAP FER 30 (nur für Konzerne)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen Swiss GAAP FER 14</li> <li>▪ Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen Swiss GAAP FER 21</li> <li>▪ Rechnungslegung von Personalvorsorgeeinrichtungen Swiss GAAP FER 26</li> <li>▪ Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen Swiss GAAP FER 31</li> <li>▪ Rechnungslegung für Gebäudeversicherer und Krankenversicherer Swiss GAAP FER 41</li> </ul>

# 7 Geldflussrechnung

## 7.1 Einführung

Die Bedeutung der Geldflussrechnung bei Profit-Organisationen ist heute unbestritten. So zählt der Grundsatz der liquiditätsgenügenden Finanzpolitik zu einem der zentralen Grundsätze des Finanzmanagements. Dieser Aussage ist beizupflichten: Denn aus Sicht der Rechnungslegung kann die Fortführung einer Organisation entweder durch Überschuldung oder durch mangelnde Liquidität gefährdet sein. Beide Tatbestände sind sowohl für Profit- als auch für Nonprofit-Organisationen gleichermaßen von Bedeutung.

In erster Linie geht es darum, die stichtagsbezogene Sicht der Bilanz und die zeitraumbezogene Darstellung der Erfolgsrechnung um die liquiditätsbezogene Sicht der Geldflussrechnung zu ergänzen. Aus Letzterer ist die Veränderung der Liquidität zwischen zwei Bilanzstichtagen ersichtlich. Diese Veränderung der Geldmittel wird weiter unterteilt nach Betriebstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Erst im Zusammenspiel zwischen Bilanz, Betriebsrechnung und Geldflussrechnung, ergänzt notwendigerweise durch die Anhangsangaben, wird es möglich, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

Bestimmte Sachverhalte werden in der Geldflussrechnung und der Betriebsrechnung unterschiedlich behandelt. Ursache ist der Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben einerseits sowie Aufwand und Ertrag andererseits. Aufgrund dieses Unterschieds entspricht der Geldfluss aus Betriebstätigkeit in der Regel nicht dem Periodenergebnis (Gewinn oder Verlust). An einem einfachen Beispiel illustriert bedeutet dies Folgendes:

Im Dezember 20x8 stellt eine Organisation Leistungen in der Höhe von CHF 1 000 in Rechnung (mit einem Zahlungsziel von 45 Tagen). Die CHF 1 000 sind in der Betriebsrechnung für das Jahr 20x8 als Ertrag erfasst. In der Geldflussrechnung schlagen sich die CHF 1 000 noch nicht nieder, weil der Schuldner die Rechnung erst im Januar 20x9 bezahlt und der Betrag demnach erst in der Geldflussrechnung 20x9 als Einzahlung ausgewiesen wird.

Während in der Erfolgsrechnung zeitliche und sachliche Abgrenzungen vorgenommen werden (Swiss GAAP FER R/11 und 12), enthält die Geldflussrechnung naturgemäss nur die entsprechenden Geldflüsse, d. h. die (geldmässigen) Einnahmen und Ausgaben.



Aus konzeptioneller Sicht gibt es keinen Unterschied zwischen der Geldflussrechnung einer Profit- und einer Nonprofit-Organisation. Insofern kann bei fachtechnischen Fragen von Nonprofit-Organisationen auf die bestehende Literatur zur Geldflussrechnung Bezug genommen werden. Inhaltlich kann es allerdings sehr wohl zu Unterschieden kommen, insbesondere wenn bei Nonprofit-Organisationen Sachspenden und Freiwilligenarbeit eine grosse Rolle spielen. Beide Vorgänge finden mangels Bezahlung respektive Entschädigung durch Geld keinen Niederschlag in der Geldflussrechnung. Die Bedeutung der Geldflussrechnung im Nonprofit-Bereich wird daher hinterfragt. Angesichts dieser Tatsache können kleine Organisationen im Sinne von Swiss GAAP FER 21 auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten (Swiss GAAP FER 21/16). Die anderen, grossen Nonprofit-Organisationen hingegen müssen eine Geldflussrechnung erstellen (Swiss GAAP FER 21/15) und dabei insbesondere Swiss GAAP FER 4 befolgen (Swiss GAAP FER 21/39).

## 7.2 Fonds

In Swiss GAAP FER 21 finden sich keine detaillierten Bestimmungen zur Geldflussrechnung. Diese finden sich in Swiss GAAP FER 4, welcher auch für Nonprofit-Organisationen anzuwenden ist (Swiss GAAP FER 21/39). Wenn die Bezeichnungen von Swiss GAAP FER 4 dem Wesen der betreffenden Nonprofit-Organisation nicht gerecht werden, können diese entsprechend angepasst werden (Swiss GAAP FER 21/32). Bei der Gliederung der Geldflussrechnung sind Swiss GAAP FER 4 und insbesondere die Ziffern 9 bzw. 10 bis 12 zu befolgen. So ist die Veränderung der flüssigen Mittel infolge von Ein- und Auszahlungen aus Betriebstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit separat darzustellen (Swiss GAAP FER 21/15).

Die Aussagekraft einer Geldflussrechnung hängt von der Wahl des Fonds ab, d. h. von jener Grösse, deren Veränderung aufgezeigt werden soll. Es besteht Einigkeit, dass der Fonds «Flüssige Mittel» am besten geeignet ist. Eine solcherart erstellte Geldflussrechnung zeigt auf, wie sich die Veränderung des Bestandes der flüssigen Mittel von einem Bilanzstichtag zum anderen zusammensetzt (Swiss GAAP FER 4/4). Ebenfalls zulässig ist der Fonds «Netto-flüssige Mittel», der von den flüssigen Mitteln kurzfristige, jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten in Abzug bringt (Swiss GAAP FER 4/5). Nicht zulässig ist hingegen der Fonds «Netto-Umlaufvermögen». Darin enthaltene Positionen wie etwa Wertschriften, Debitoren oder Vorräte unterliegen Wertschwankungen und beeinträchtigen damit die Aussagekraft der Geldflussrechnung. Welcher Fonds der Geldflussrechnung zugrunde liegt und wie sich dieser zusammensetzt, hat eine Nonprofit-Organisation offenzulegen (Swiss GAAP FER 4/3).

Anhand des folgenden Beispiels der Nonprofit-Organisation A, das Swiss GAAP FER 21 entnommen ist, werden die Auswirkungen der unterschiedlichen Fonds dargestellt.

<b>Bilanz</b>		
<b>in TCHF</b>	<b>20x2 CHF</b>	<b>20x1 CHF</b>
Flüssige Mittel	1 031	1 291
Wertschriften	65	44
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	20	10
Sonstige kurzfristige Forderungen	60	120
Vorräte	15	22
Aktive Rechnungsabgrenzungen	12	8
<b>Umlaufvermögen</b>	<b>1 203</b>	<b>1 495</b>
Finanzanlagen	14	15
Sachanlagen	60	70
Immaterielle Anlagen	25	19
<b>Anlagevermögen</b>	<b>99</b>	<b>104</b>
<b>Aktiven</b>	<b>1 302</b>	<b>1 599</b>
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	10	0
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	6	14
Kurzfristige Rückstellungen	10	25
Passive Rechnungsabgrenzungen	35	22
<b>Kurzfristige Verbindlichkeiten</b>	<b>61</b>	<b>61</b>
Langfristige Finanzverbindlichkeiten	0	15
Langfristige Rückstellungen	10	10
<b>Langfristige Verbindlichkeiten</b>	<b>10</b>	<b>25</b>
<b>Fondskapital</b>	<b>696</b>	<b>908</b>
Grundkapital	70	70
Gebundenes Kapital	300	360
Freies Kapital	165	175
<b>Organisationskapital</b>	<b>535</b>	<b>605</b>
<b>Passiven</b>	<b>1 302</b>	<b>1 599</b>

<b>Betriebsrechnung: Gesamtkostenverfahren</b>		
<b>in TCHF</b>	<b>20x2 CHF</b>	<b>20x1 CHF</b>
Erhaltene Zuwendungen	1 590	1 892
davon zweckgebunden	800	1 400
davon frei	790	492
Beiträge der öffentlichen Hand	240	260
Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	60	30
<b>Betriebsertrag</b>	<b>1 890</b>	<b>2 182</b>
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen	1 600	1 520
Personalaufwand	470	445
Sachaufwand	110	80
Abschreibungen	16	17
<b>Betriebsaufwand</b>	<b>2 196</b>	<b>2 062</b>
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>-306</b>	<b>120</b>
Finanzergebnis	4	2
Betriebsfremdes Ergebnis	20	20
Ausserordentliches Ergebnis	0	-5
<b>Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals</b>	<b>-282</b>	<b>137</b>
Veränderung des Fondskapitals	212	-196
<b>Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)</b>	<b>-70</b>	<b>-59</b>

Abbildung 11: Bilanz und Betriebsrechnung der Nonprofit-Organisation A

<b>Geldflussrechnung</b>		
<b>in TCHF</b>	<b>20x2 CHF</b>	<b>20x1 CHF</b>
Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)	-70	-59
Veränderung des Fondskapitals	-212	196
Abschreibungen	16	17
(Abnahme)/Zunahme der Rückstellungen	-15	0
Abnahme/(Zunahme) der Wertschriften	-21	76
Abnahme/(Zunahme) der Forderungen	50	10
Abnahme/(Zunahme) der Vorräte	7	0
Abnahme/(Zunahme) der aktiven Rechnungsabgrenzungen	-4	16
(Abnahme)/Zunahme der kurzfristigen Verbindlichkeiten	2	0
(Abnahme)/Zunahme der passiven Rechnungsabgrenzungen	13	-4
<b>Geldfluss aus Betriebstätigkeit</b>	<b>-234</b>	<b>252</b>
(Investitionen) in Sachanlagen	-2	0
Devestitionen von Sachanlagen	0	0
(Investitionen) in Finanzanlagen	-2	-1
Devestitionen von Finanzanlagen	3	1
(Investitionen) in immaterielle Anlagen	-10	0
Devestitionen von immateriellen Anlagen	0	0
<b>Geldfluss aus Investitionstätigkeit</b>	<b>-11</b>	<b>0</b>
(Abnahme)/Zunahme der Finanzverbindlichkeiten	-15	0
<b>Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>-15</b>	<b>0</b>
<b>Veränderung der Flüssigen Mittel</b>	<b>-260</b>	<b>252</b>
Bestand Flüssige Mittel per 1.1.	1291	1039
Bestand Flüssige Mittel per 31.12.	1031	1291
<b>Nachweis Veränderung der Flüssigen Mittel</b>	<b>-260</b>	<b>252</b>

Abbildung 12: Geldflussrechnung der Nonprofit-Organisation A

### Fonds «Flüssige Mittel»

Die Bilanzposition «Flüssige Mittel» beinhaltet Kasse, Postguthaben und Bankguthaben sowie geldnahe Mittel (Swiss GAAP FER 4/4), nicht aber die Wertschriften. Letzte qualifizieren nicht als flüssige Mittel, weil Wertschriften zwar jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können, aber wesentlichen Wertschwankungen unterliegen (Swiss GAAP FER 4/4). Geld und geldnahe Mittel haben eine Restlaufzeit ab Bilanzstichtag von höchstens 90 Tagen (Swiss GAAP FER 4/13).

Der Fonds «Flüssige Mittel» entspricht daher der Bilanzposition (Swiss GAAP FER 4/3) und macht am 31.12. 20x1 CHF 1 031 000 und am 31.12. 20x2 CHF 1 291 000 aus. Die Geldflussrechnung der Nonprofit-Organisation A zeigt schliesslich die Zusammensetzung der Veränderung der flüssigen Mittel in der Berichtsperiode 20x2 von CHF –260 000 (Abnahme) bzw. der Vorjahresperiode 20x1 von CHF 252 000 (Zunahme) auf.

### Fonds «Netto-flüssige Mittel»

Die Verwendung des gemäss Swiss GAAP FER 4 ebenfalls zulässigen Fonds «Netto-flüssige Mittel» ändert im vorliegenden Fall nichts, weil die Nonprofit-Organisation A keine kurzfristigen Bankverbindlichkeiten aufweist.

### Nicht mehr zulässiger Fonds «Netto-Umlaufvermögen»

Im Falle des früher zum Teil verwendeten Fonds «Netto-Umlaufvermögen» würde die Aussagekraft der Geldflussrechnung stark eingeschränkt, weil alle Änderungen innerhalb der kurzfristigen Aktiven abzüglich der kurzfristigen Passiven nicht ersichtlich wären. Daher ist dieser Fonds nach Swiss GAAP FER 4 nicht zulässig.

Swiss GAAP FER 4 enthält eine Mindestgliederung für die Geldflüsse aus Betriebstätigkeit (Swiss GAAP FER 4/9 für die direkte Methode bzw. Swiss GAAP FER 4/10 für die indirekte Methode), aus Investitionstätigkeit (Swiss GAAP FER 4/11) und aus Finanzierungstätigkeit (Swiss GAAP FER 4/12).

Es ergibt sich in 20x2 eine Abnahme des Fonds «Flüssige Mittel» von insgesamt CHF 260 000 (Geldfluss aus Betriebstätigkeit CHF –234 000, Geldfluss aus Investitionstätigkeit CHF –11 000, Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit CHF –15 000):

Die Bilanz der dem illustrativen Beispiel von Swiss GAAP FER 21 zugrunde liegenden Organisation zeigt, dass nur ein bescheidenes Anlagevermögen und geringe langfristige Verbindlichkeiten (sowie keine kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten) bestehen. Entsprechend ist der Geldfluss aus Investitionstätigkeit, der die Geldzu- und -abflüsse im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen darstellt, ebenso wie der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit, welcher die Geldzu-

und -abflüsse im Zusammenhang mit den Finanzverbindlichkeiten abbildet, nicht bedeutend. Die Veränderung der flüssigen Mittel resultiert daher fast ausschliesslich aus der Betriebstätigkeit.

## **Geldflussrechnung der Nonprofit-Organisation A**

### **Geldfluss aus Betriebstätigkeit (indirekt)**

Für Nonprofit-Organisation A ist das Jahresergebnis (vor Zuweisungen an das Organisationskapital) von CHF –70 000 der Ausgangspunkt zur indirekten Ermittlung des Geldflusses aus Betriebstätigkeit. Dieses wird korrigiert durch die Veränderung des Fondskapitals, die gemäss der Betriebsrechnung CHF 212 000 beträgt. Da es sich in der Betriebsrechnung um eine Abnahme des Fondskapitals und damit um einen Ertrag handelt, erfolgt die Korrektur zur Ermittlung des Geldflusses aus Betriebstätigkeit bei der indirekten Methode durch einen Minusbetrag (d. h. CHF –212 000). Den Abschreibungen, welche in der Betriebsrechnung separat ausgewiesen sind, liegt kein Geldfluss zugrunde; vielmehr handelt es sich dabei um einen klassischen nicht geldwirksamen Vorgang, der bei der indirekten Methode durch eine Zurechnung von CHF 16 000 korrigiert wird. Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und die sonstigen kurzfristigen Forderungen haben vom 31.12.20x1 auf den 31.12.20x2 um insgesamt CHF 50 000 abgenommen. Diese Verringerung bedeutet, dass weniger Geldmittel gebunden sind bzw. solche freigesetzt wurden, indem in der Berichtsperiode Forderungen beglichen wurden. Bei der indirekten Ermittlung des Geldflusses aus Betriebstätigkeit wird die Abnahme der Forderungen daher als Zurechnung von CHF 50 000 dargestellt. Spiegelbildlich bindet die Zunahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie der übrigen kurzfristigen Verbindlichkeiten Geldmittel. Diese Erhöhung wird bei der Ermittlung des Geldflusses aus Betriebstätigkeit dargestellt als Zurechnung von CHF 2 000. Insgesamt verzeichnete die Organisation im Berichtsjahr 20x2 einen Geldabfluss aus Betriebstätigkeit von CHF –234 000. In der Vergleichsperiode 20x1 hingegen wurde ein Geldzufluss aus Betriebstätigkeit von CHF 252 000 verzeichnet. Massgeblich beeinflusst wurde dieses Ergebnis durch die Veränderung des Fondskapitals (und damit der eigentlichen Haupttätigkeit einer Nonprofit-Organisation): Im Berichtsjahr 20x2 verringerte sich wie bereits dargelegt das Fondskapital um mehr als CHF 200 000, was nichts anderes bedeutet als dass Geldmittel in dieser Höhe abgeflossen sind – eine von Nonprofit-Organisationen an sich gewünschte und beabsichtigte Entwicklung. In der Vergleichsperiode 20x1 hingegen hat das Fondskapital zugenommen, weil die zugeflossenen Geldmittel noch nicht für Projekte eingesetzt, sondern als flüssige Mittel gehalten wurden.

### **Geldfluss aus Investitionstätigkeit**

Aus der Bilanz der Organisation ist ersichtlich, dass diese nicht über bedeutende Finanz-, Sach- und immaterielle Anlagen verfügt. Entsprechend übersichtlich fallen die entsprechenden Auszahlungen für Investitionen (Anschaffungen) oder Einzahlungen aus Devestitionen (Verkäufen) im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen aus. Es ergibt sich ein Geldfluss aus Investitionstätigkeit von CHF – 11 000.

### **Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit**

Aus der Bilanz der Nonprofit-Organisation geht hervor, dass am 31.12.20x1 noch langfristige Finanzverbindlichkeiten von CHF 15 000 bestanden, in der Berichtsperiode 20x2 aber auf Null reduziert wurden. Dieser Rückzahlung (eines Bankkredits oder eine Hypothek beispielsweise) liegt ein Geldabfluss zugrunde, der entsprechend als Abnahme der Finanzverbindlichkeiten von CHF – 15 000 im Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit dargestellt wird.

# 10 Leistungsbericht

## 10.1 Einführung

Eine grosse Herausforderung der NPO-Rechnungslegung ist der Umgang mit der fehlenden finanziellen Gewinnstrebigkeit und mit der Besonderheit der Mittelbeschaffung. Swiss GAAP FER 21 trägt diesen Besonderheiten Rechnung, indem die Jahresrechnung durch die Rechnung über die Veränderung des Kapitals (vgl. **Kapitel 8**) und durch den Leistungsbericht ergänzt wird (Swiss GAAP FER 21/Einleitung). Der Leistungsbericht ist damit ein zentrales Element der NPO-Rechnungslegung.

## 10.2 Grundsätze

Das eigentliche Ziel einer Nonprofit-Organisation ist nicht der Gewinn, sondern eine dem Zweck der Organisation entsprechende Wirkung. Über den Zweck, die Ziele und die im Geschäftsjahr erbrachten Leistungen zugunsten der Zielgruppe wird im Leistungsbericht informiert (Swiss GAAP FER 21/26).

Der Leistungsbericht ist Teil des NPO-Geschäftsberichts, gilt aber nicht als Bestandteil der Jahresrechnung (Swiss GAAP FER 21/4 und 3). Nichtsdestotrotz müssen die Ausführungen im Leistungsbericht mit der Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung übereinstimmen (Swiss GAAP FER 21/28). Um Doppelspurigkeiten zu vermeiden, andere Berichtsteile zu entlasten und letztlich die Informationspolitik zu verbessern, ist es ausdrücklich möglich, den Leistungsbericht in den Jahresbericht<sup>14</sup> zu integrieren (Swiss GAAP FER 21/4). Denn der Leistungsbericht greift bereits dort offengelegte Informationen auf bzw. ergänzt diese.

Die im Rahmenkonzept formulierten qualitativen Anforderungen an die Wesentlichkeit, Stetigkeit, Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Klarheit gelten für den Leistungsbericht gleichermaßen (Swiss GAAP FER 21/49; vgl. **Kapitel 4**). Im Weiteren betont FER 21/48 den Grundsatz der Vollständigkeit, indem er eine Berichterstattung über die erbrachten Leistungen der gesamten Nonprofit-Organisation verlangt.

<sup>14</sup> Gemäss Swiss GAAP FER R/34 beinhaltet der Jahresbericht Aussagen zum wirtschaftlichen Umfeld, zum Geschäftsjahr sowie einen Ausblick.



Da der Leistungsbericht nicht Teil der NPO-Jahresrechnung ist, untersteht er keiner Revisionspflicht (Swiss GAAP FER 21/28). Dies ist nicht zuletzt auch deshalb sinnvoll, da es für die externen Prüfer kaum möglich ist, ein Testat für die Erfassung und Darstellung von qualitativen Informationen zu erstellen.<sup>15</sup>

### 10.3 Inhalt

Für die Erstellung des Leistungsberichts bestehen keine allgemeingültigen Mindestvorgaben in Form eines Rasters, wie es solche beispielsweise für den Aufbau einer Betriebsrechnung gibt (Swiss GAAP FER 21/11 und 12). Je nach Nonprofit-Organisation und deren Zweck, Ziel und Tätigkeiten werden sich Leistungsberichte mit unterschiedlichen Schwerpunkten und unterschiedlichen Ausgestaltungen entwickeln. Nichtsdestotrotz verlangt Swiss GAAP FER 21 für den Leistungsbericht Offenlegungen sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Form. Im Weiteren wird zwischen verpflichtend offenzulegenden (Swiss GAAP FER 21/26–27) und empfehlenswerten Informationen (Swiss GAAP FER 21/50–51) unterschieden (vgl. **Abbildung 18**).

Leistungsbericht nach Swiss GAAP FER 21	
Verpflichtend offenzulegende Angaben (FER 21/26–27)	Empfehlenswerte Angaben (FER 21/50–51)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Zweck, Ziele und im jeweiligen Geschäftsjahr erbrachte Leistungen der Nonprofit-Organisation</li> <li>▪ Mitglieder des obersten Leistungsorgans und Mitglieder der Geschäftsleitung</li> <li>▪ Anzahl Vollzeitstellen</li> <li>▪ Verbindungen zu nahestehenden Organisationen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mandate und Verbindungen der Mitglieder des obersten Leistungsorgans und der Mitglieder der Geschäftsleitung</li> <li>▪ Angaben, wie die gesetzten Ziele erreicht und die Zielerreichung beurteilt werden</li> <li>▪ Aussagekräftige Kennzahlen und Vergleiche (z. B. Wirkung, Wirtschaftlichkeit)</li> <li>▪ Risiken und Herausforderungen, denen die Organisation ausgesetzt ist, und allfällige Massnahmen</li> </ul>

**Abbildung 18: Verpflichtende und empfehlenswerte Angaben im Leistungsbericht**

Diese Unterscheidung bedeutet nicht, dass die empfehlenswerten Angaben weniger wichtig und deshalb nur als freiwilliger Zusatz zu betrachten sind. Im Gegenteil: Die empfehlenswerten Angaben stossen zum Kern der Beschreibung der Ziele vor, indem die Zielerreichung sowie die resultierenden Wirkungen aus-

<sup>15</sup> Konsistenterweise untersteht der Jahresbericht ebenfalls keiner Revisionspflicht (Swiss GAAP FER R/34), sodass sich diesbezüglich bei einem mit dem Leistungsbericht kombinierten Jahresbericht keine abweichende Regelung ergibt.

geführt werden. Im Gegensatz zu den verpflichtend offenzulegenden Angaben sind solche Themen jedoch in der Regel nicht einfach zu identifizieren, zu erfassen und darzustellen.

Im Weiteren sei darauf hingewiesen, dass die Aufzählung von verpflichtend offenzulegenden und empfehlenswerten Angaben im Leistungsbericht nicht abschliessend ist. Je nach Nonprofit-Organisation sind möglicherweise weitere Informationen wichtig. Auf diese Weise kann den besonderen, individuellen Gegebenheiten der Nonprofit-Organisation Rechnung getragen werden.

## 10.4 Illustrierendes Beispiel

### ■ Ausgangslage

Im Rahmen des Leistungsberichts hat eine Nonprofit-Organisation die Möglichkeit, über ihre Wirkungen zu berichten (Swiss GAAP FER 21/26 und 51). Für eine angemessene Berichterstattung kommen regelmässig sogenannte «Wirkmodelle» zur Anwendung.

### ■ Aufgabenstellung

Erstellen Sie ein einfaches Wirkmodell für die genannten Beispielorganisationen. Strukturieren Sie Ihre Überlegungen anhand der folgenden Kriterien:

- **Input/Aktivitäten:** welche Tätigkeiten übt die Nonprofit-Organisation aus?
- **Output:** welche Leistungen werden durch die Nonprofit-Organisation erreicht?
- **Outcome:** welche Wirkungen werden durch die NPO-Aktivitäten bei den Begünstigten direkt erreicht?
- **Impact:** welche Wirkungen werden durch die NPO-Aktivitäten indirekt und in einem Gesamtkontext erreicht?

Wirkmodell				
Beispiel-organisation	Input/Aktivitäten	Output	Outcome	Impact
Arbeitsintegrationsorganisation				
Jugendorganisation mit Schuldenberatung				

**■ Lösungsvorschlag**  
**Wirkungsmessung mithilfe eines Wirkmodells**

<b>Wirkmodell</b>				
<b>Beispiel-organisation</b>	<b>Input/Aktivitäten</b> (welche Tätigkeiten übt die NPO aus?)	<b>Output</b> (welche Leistungen werden durch die NPO erreicht?)	<b>Outcome</b> (welche Wirkungen werden durch die NPO-Aktivitäten bei den Begünstigten direkt erreicht?)	<b>Impact</b> (welche Wirkungen werden durch die NPO-Aktivitäten indirekt und in einem Gesamtkontext erreicht?)
Arbeitsintegrationsorganisation	Produktive Arbeitsplätze, Coachings	Integration in den Arbeitsmarkt, Anschlusslösungen	Verbesserung der finanziellen Situation der Personen, Tagesstruktur, Teilhabe	Erhöhte Erwerbsquote, Wiedereingliederung, Reduktion der Armutsgefährdung
Jugendorganisation mit Schuldenberatung	Schuldnerberatung	Besserer Umgang mit den eigenen Finanzen	Verbesserung der Schuldensituation der Jugendlichen, Verbessern der finanziellen Situation	Reduktion der (Jugend)Armutsgefährdung