

EVELYN TEITLER-FEINBERG

DANIELA MÜHLENBERG-  
SCHMITZ

DANIEL ZÖBELI

# VOM OR ZU SWISS GAAP FER 21

## Eine gelungene Erstanwendung von Nonprofit-Organisationen

**Immer mehr Nonprofit-Organisationen (NPO) entscheiden sich für einen Wechsel von einer einfachen Jahresrechnung nach Obligationenrecht (OR) zum NPO-spezifischen und aussagekräftigen Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21. Was es bei der erstmaligen Anwendung zu berücksichtigen gilt, zeigt der Beitrag in übersichtlicher Form.**

### 1. EINLEITUNG

Im gemeinnützigen Bereich ist eine transparente Rechnungslegung für bestehende und potenzielle Geldgeber das A und O. Spender, staatliche Leistungsfinanzierer oder Stifter können dann prüfen, dass ihre zur Verfügung gestellten Mittel auch tatsächlich zweckgemäss eingesetzt werden und die NPO wirtschaftlich arbeitet. Nicht zuletzt aus diesem Grund verlangen beispielsweise die *Zewo*, der Swiss Foundation Code, die *Schweizerische Evangelische Allianz* sowie vermehrt verschiedene kantonale Behörden die Anwendung des NPO-Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER 21. Insofern nimmt für NPO die Bedeutung einer Swiss-GAAP-FER-21-Rechnungslegung stetig zu und der Wechsel von einer OR-Jahresrechnung zu Swiss GAAP FER 21 wird immer häufiger in Betracht gezogen. Dieser Beitrag zeigt, wie NPO möglichst unkompliziert diesen Wechsel umsetzen und erstmals eine Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21 erstellen können.

### 2. AUSGANGSLAGE: OR-JAHRESRECHNUNG

Gegeben sei folgendes Beispiel: Die Stiftung «Stopp Mama's Not» steht Müttern, die in der Schweiz leben, in Notsituationen bei, z. B. mit Mitteln für Familien- oder Mütterferien, mit Nachhilfestunden für Kinder, mit Zahlungen bei Erwerbsausfall usw. Derzeit erstellt die Stiftung ihre Bilanz in Einklang mit dem 32. Titel des OR über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung (Rechnungslegungsrecht). Der Stiftungsrat hat sich entschieden, vom Geschäfts-

jahr 2017 an die Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21 zu erstellen.

Damit für das Jahr 2017 Swiss GAAP FER 21 angewendet und testiert werden kann, sind auch die Vorjahreszahlen der Bilanz 2016 gemäss Swiss GAAP FER 21 zu präsentieren (vgl. Swiss GAAP FER R/8). Das wiederum macht eine Überleitung der OR-Bilanz 2016 auf Swiss GAAP FER 21 notwendig.

Da die Organisation die Grössenkriterien für die obligatorische Anwendung der gesamten *Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER)* unterschreitet, darf sie sich auf die Anwendung der Kern-FER beschränken (vgl. Swiss GAAP FER 1/2). Stopp Mama's Not strebt eine einzige Jahresrechnung an, die sowohl den Kriterien des OR als auch denjenigen von Swiss GAAP FER 21/Kern-FER genügt.

*Abbildung 1* zeigt die OR-Bilanz des Jahres 2016, die nun entsprechend den nachfolgenden Zusatzinformationen (vgl. 3. Kapitel) für die erstmalige Swiss-GAAP-FER-21-Anwendung im Jahr 2017 auf eine Vorjahresbilanz 2016 gemäss Swiss GAAP FER zu überführen ist (vgl. Swiss GAAP FER R/8). Demgegenüber kann auch die Vorjahres-Betriebsrechnung im Jahr 2016 in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21/Kern-FER erstellt werden – die Stiftung ist hierzu jedoch nicht verpflichtet. Erst in den Folgejahren muss sie zwingend die aktuellen und die Vorjahreszahlen zeigen. In jedem Fall ist ein Anhang zu erstellen, der die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 6 sowie Swiss GAAP FER 21/20 ff. erfüllt (vgl. Abschnitt 6.2).



EVELYN TEITLER-FEINBERG,  
DR. OEC. PUBL., MITHERAUS-  
GEBERIN IRZ-ZEIT-  
SCHRIFT FÜR INTERNATIO-  
NALE RECHNUNGSLEGUNG,  
TEITLER CONSULTING,  
ACCOUNTING +  
COMMUNICATION, ZÜRICH,  
CONSULTING@TEITLER.CH



DANIELA MÜHLENBERG-  
SCHMITZ, DR. OEC.,  
FORSCHUNGS-  
FELDLITERIN, INSTITUT  
FÜR MANAGEMENT UND  
INNOVATION (IMI),  
FFHS,  
BRIG/VS, REGENSDORF/ZH,  
DANIELA.SCHMITZ@FFHS.CH

### 3. RELEVANTE INFORMATIONEN IM HINBLICK AUF DIE ÜBERLEITUNG DER OR-BILANZ AUF SWISS GAAP FER 21

→ *Wertschriften*: Die Wertschriften wurden unter OR zu Anschaffungswerten bewertet. Swiss GAAP FER 21/31 verweist für die Bewertung explizit auf Swiss GAAP FER 2. Swiss GAAP FER 2/7 fordert für Wertschriften des Umlaufvermögens aktuelle Werte. Der Marktwert der Wertschriften bei Abschluss beträgt CHF 99'132. → *Forderungen*: Die kurzfristigen Forderungen wurden in der OR-Bilanz 2016 netto ausgewiesen, d. h. abzüglich Wertberichtigung. Sie enthalten stille Reserven. Bei der Swiss-GAAP-FER-Bewertung dürfen nur notwendige Wertberichtigungen abgezogen werden (vgl. Swiss GAAP FER 2/8). Das entspricht dem Prinzip der True and Fair View sowie dem Verbot willkürlicher stiller Reserven (vgl. Swiss GAAP FER R/6 und Swiss GAAP FER R/13). Der FER-Wert dieser Forderungen beläuft sich auf CHF 24'724. → *Transitorien*: Ebenso sind in der OR-Bilanz 2016 stille Reserven bei der aktiven Rechnungsabgrenzung enthalten. Nach Swiss GAAP FER beträgt der Wert dieser Position CHF 22'364. → *Rückstellungen*: Die langfristigen Rückstellungen betragen nach Swiss GAAP FER nur CHF 31'723. → *Fondskapital*: Das Fondskapital besteht aus zweckgebundenen Fonds, deren Verwendung durch Dritte (z. B. Spender) eingeschränkt ist (vgl. Swiss GAAP FER 21/8). Es beläuft sich auf CHF 53'435. → *Organisationskapital*: Das Organisationskapital ist wie folgt zu gliedern (vgl. Swiss GAAP FER 21/10):

- Grundkapital: CHF 20'000,
- gebundenes Kapital: CHF 50'590,
- der verbleibende Rest von CHF 8'150 ist freies Kapital.

Nun sind die Neubewertungen der Aktiven und Passiven vorzunehmen sowie die NPO-spezifischen Passivkonten gemäss Swiss GAAP FER 21 zu gliedern.

### 4. NPO-SPEZIFISCHE PASSIVKONTEN

Die Gliederung der Passivseite nach Swiss GAAP FER 21/7 verlangt in der NPO-Bilanz drei Gruppen von Passiven: Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital.

Swiss GAAP FER 21/7 legt das Fondskapital als eigenständige Kategorie fest und diese wird nach dem Fremdkapital ausgewiesen. Fondskapital gilt weder als Organisations- noch als Fremdkapital [1]. Dahinter steckt die Überlegung, dass dieses Kapital für vorbestimmte Zwecke eingesetzt werden muss (Swiss GAAP FER 21/8):

«Mittel, die einem von Dritten bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck unterliegen, sind als zweckgebundene Fonds im Fondskapital auszuweisen.»



DANIEL ZÖBELI,  
PROF. DR. RER. POL.,  
DIREKTOR FORSCHUNG,  
FERNFACHHOCHSCHULE  
SCHWEIZ (FFHS), BRIG/VS,  
REGENSDORF/ZH,  
DANIEL.ZOEBELI@FFHS.CH

Dem Fondskapital werden die zweckgebundenen Zuwendungen via Betriebsrechnung zugerechnet (vgl. Swiss GAAP FER 21/11–12); diese Zuweisung ist zwingend offenzulegen. Zuwendungen sind zweckgebunden, wenn der Dritte (z. B. Spender) ausdrücklich einen Zweck bestimmt, sei es durch Vertrag, durch letztwillige Verfügung oder durch eine Anmerkung bei der Überweisung, z. B. im Rahmen einer Sammelaktion (vgl. Swiss GAAP FER 21/33). Die Zewo legt Swiss GAAP FER 21 eng aus und hält fest:

«Will eine Organisation über die gesammelten Spendengelder frei im Rahmen des Organisationszwecks verfügen können, muss dies aus dem Sammlungsauftrag erkennbar sein». [2]

So gelten Spendenaufträge, in denen ein einziges Projekt beschrieben wird, als zweckgebunden [3]. Wenn die Stiftung Stopp Mama's Not ein Bild einer Mutter mit Kindern in einer Alpregion zeigt und einzig die Schwierigkeiten von Müttern in Bergregionen beschrieben werden, dann ist es nicht zulässig, diese Spenden in der Stadt Zürich für notleidende asylsuchende Mütter mitzuverwenden. Es wird eben der Anschein erweckt, dass die Spenden Müttern in den Bergregionen zukommen werden.

Das Organisationskapital von NPO wird in Grundkapital, gebundenes Kapital und freies Kapital gegliedert (vgl. Swiss GAAP FER 21/10), und es ergibt sich für die Passivseite eine Gliederung, wie sie in *Abbildung 2* dargestellt ist [4]. Das Grundkapital wird im Gründungszeitpunkt der NPO eingebracht (z. B. Stiftungskapital oder Sacheinlagen). Beim gebundenen Kapital hat sich die NPO selbst [5] einen Zweck auferlegt. Es handelt sich demnach nicht um Zuwendungen von Dritten, die unter einer Zweckbestimmung geleistet worden sind. Deshalb ist das gebundene Kapital klar vom Fondskapital abzugrenzen (vgl. Swiss GAAP FER 21/8–9) [6]. Mittel ohne Zweckbestimmung, die zur freien Verfügung stehen – jedoch mit dem statutarischen Zweck als zu beachtende Grenze –, sind unter dem freien Kapital auszuweisen.

### 5. NOTWENDIGE ANPASSUNGEN ZUR ÜBERLEITUNG DER OR-BILANZ

**5.1 Neubewertungen für die Vorjahresbilanz 2016 in Übereinstimmung mit FER.** Die Anpassungen der OR-Bilanz 2016 (vgl. 3. Kapitel), die zur übergeleiteten Swiss GAAP-FER-Vorjahresbilanz 2016 für die erstmalige Swiss GAAP-FER-Bilanz 2017 führen, sind erfolgsneutral und die Gegenkorrekturen im freien Kapital zu erfassen (*Abbildung 3*).

**5.2 Neugliederung der Passivseite.** Bei der Umgliederung in den Passiven ist zu beachten, dass die zweckgebundenen Fonds im Fondskapital auszuweisen und das gebundene Kapital in das Organisationskapital einzugliedern ist. Die Neubewertung infolge der Überleitung wird dem freien Kapital zugerechnet (*Abbildung 4*).

### 6. ERSTMALIGE NPO-JAHRESRECHNUNG NACH SWISS GAAP FER 21

**6.1 Übergeleitete Vorjahresbilanz 2016.** Unter Berücksichtigung der notwendigen Anpassungen (Neubewertungen,

Abbildung 1: **BILANZ 2016 GEMÄSS OR**  
Stiftung Stopp Mama's Not

<b>Aktiven</b>	<b>CHF</b>	<b>Passiven</b>	<b>CHF</b>
Flüssige Mittel	93 493	Kurzfristige Verbindlichkeiten	12 582
Wertschriften	80 000	Passive Rechnungsabgrenzung	39 963
Kurzfristige Forderungen	21 500	<b>Kurzfristiges Fremdkapital</b>	<b>52 545</b>
Aktive Rechnungsabgrenzung	16 000	Langfristige Rückstellungen	34 000
<b>Umlaufvermögen</b>	<b>210 993</b>	<b>Langfristiges Fremdkapital</b>	<b>34 000</b>
		<b>Fremdkapital</b>	<b>86 545</b>
Finanzanlagen	1 497	Zweckgebundene Fonds und gebundenes Kapital	104 025
Sachanlagen	4 728	Freies Kapital	8 150
Immaterielle Anlagen	1 503	Stiftungskapital	20 000
<b>Anlagevermögen</b>	<b>7 727</b>	<b>Eigenkapital</b>	<b>132 175</b>
<b>Aktiven</b>	<b>218 720</b>	<b>Passiven</b>	<b>218 720</b>

Umgliederungen) mit dem Zweck, dass die OR-Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21/Kern-FER bewertet und dargestellt wird, ergibt sich die Swiss-GAAP-FER-21-Vorjahresbilanz 2016 für die Stiftung Stopp Mama's Not (Abbildung 5). Dabei sei festgehalten, dass die Überleitungsrechnungen (Abbildung 3 und 4) nicht offengelegt werden müssen.

Zusammen mit der noch zu erstellenden Bilanz 2017 ergibt sich eine vollständige Bilanz nach Swiss GAAP FER 21/Kern-FER, sodass in dieser Hinsicht einer erstmaligen FER-21-Jahresrechnung nichts mehr im Wege steht.

Abbildung 2: **GLIEDERUNG DER PASSIVEN EINER NPO-BILANZ NACH SWISS GAAP FER 21** [7]

<b>Passiven</b>
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten
Kurzfristige Rückstellungen
Passive Rechnungsabgrenzungen
<i>Kurzfristige Verbindlichkeiten</i>
Langfristige Finanzverbindlichkeiten
Langfristige Rückstellungen
<i>Langfristige Verbindlichkeiten</i>
<b>Fremdkapital</b>
<b>Fondskapital</b>
<i>Grundkapital</i>
<i>Gebundenes Kapital</i>
<i>Freies Kapital</i>
<b>Organisationskapital</b>

**6.2 Weitere Bestandteile sowie Ausblick auf die Folgejahre.** Seit Inkrafttreten des Rechnungslegungsrechts hat sich in der NPO-Praxis und Lehre durchgesetzt, dass der Swiss-GAAP-FER-21-Abschluss – entgegen des anderslautenden Wortlauts von Art. 962 Abs. 1 OR – in der Regel problemlos mit den OR-Bestimmungen in Übereinstimmung gebracht werden kann. Mit anderen Worten: Im NPO-Umfeld ist in der Regel lediglich ein einziger Abschluss notwendig, um sowohl den Swiss-GAAP-FER-21/Kern-FER-Bestimmungen als auch den OR-Bestimmungen zu genügen [8]. Folgende Tatsachen unterstützen diese Auslegung:

→ Da die meisten NPO steuerbefreit sind, sind durch stille Reserven keine Steuervorteile zu erzielen. Ein zusätzlicher OR-Abschluss erübrigt sich damit. → Gliederung und Bewertung nach OR können so gewählt werden, dass sie auch den Anforderungen der (Kern-)FER genügen. Ausgehend von Art. 69a des *Zivilgesetzbuchs* (ZGB) bzw. Art. 83a ZGB gelten für NPO und ihre Jahresrechnung die OR-Bestimmungen «sinngemäss». Dementsprechend sind die NPO-Besonderheiten (z. B. Bewertungen, Dreiteilung der Passivseite) in der Jahresrechnung zulässig. → Der Abschluss nach den FER ist meistens freiwillig bzw. nicht von Gesetzes wegen vorgesehen. Darüber hinaus ist ein Mehr an Transparenz, wie es ein Swiss-GAAP-FER-21-Abschluss bietet, immer möglich; insbesondere im Vergleich zu einem OR-Abschluss, der sich lediglich an den Minimal Kriterien ausrichtet.

Demgegenüber können allerdings in selteneren Fällen Gegebenheiten bestehen, welche einen dualen Abschluss/Einheitsabschluss nicht erlauben und eine NPO zwingen, letztlich zwei Jahresrechnungen zu erstellen (z. B. Korrektur von

### Abbildung 3: ÜBERLEITUNG DER OR-BILANZ 2016 – NEUBEWERTUNGEN UND AUSWIRKUNGEN AUF DAS FREIE KAPITAL

Stiftung Stopp Mama's Not

in CHF

Position	Wert OR-Bilanz	Wert FER-Bilanz	Differenz
Wertschriften	80 000	99 132	19 132
Kurzfristige Forderungen	21 500	24 724	3 224
Aktive Rechnungsabgrenzung	16 000	22 364	6 364
<i>Erhöhung des freien Kapitals nach FER aus Aktiven</i>		=	28 720
Langfristige Rückstellungen	34 000	31 723	2 277
<i>Erhöhung des freien Kapitals nach FER aus Passiven</i>		=	2 277
<b>Erhöhung des freien Kapitals nach Swiss GAAP FER insgesamt</b>		=	<b>30 997</b>

Fehlern, Änderung einer Fachempfehlung, Wahl einer für die Organisation aussagekräftigeren Option (Swiss GAAP FER R/30) und Derivate ohne Absicherungszweck [Swiss GAAP FER 27/5]). Deshalb ist insbesondere im Jahr der ersten Swiss-GAAP-FER-21-Anwendung darauf zu achten, dass die OR-Gliederungs- und -Bewertungsmöglichkeiten so gewählt werden, dass sie gleichzeitig mit Swiss GAAP FER 21/Kern-FER in Einklang stehen. Mit anderen Worten: Es sind jene Bestimmungen zu bereinigen, die nach dem einen Regelwerk zwingend gefordert bzw. zulässig sind, jedoch nach dem anderen Regelwerk verboten sind. Die gewählte Gliederung und Bewertung der Positionen ist anschliessend gemäss Swiss GAAP FER 21 weiterzuführen.

Auch der Anhang muss sowohl den Bestimmungen des OR wie auch denjenigen von Swiss GAAP FER 21/Kern-FER genügen. Der Anhang nach Swiss GAAP FER 21 ist dabei vergleichsweise anspruchsvoll (vgl. Swiss GAAP FER 21/20–25): Gesondert offenzulegen sind, sofern nicht aus der Betriebsrechnung ersichtlich, der administrative Aufwand inkl. Per-

sonalaufwand, der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand inkl. Personalaufwand sowie die angewendete Methode, um diese Positionen zu ermitteln [9]. Ebenso sind unentgeltliche Zuwendungen in Form von Sachen, Dienstleistungen und Freiwilligenarbeit offenzulegen [10]. Es wird mindestens eine statistische Form gefordert, das heisst, es sind beispielsweise geleistete Stunden offenzulegen (vgl. Swiss GAAP FER 21/43). Falls diese Leistungen auch in der Betriebsrechnung erfasst wurden, verlangt Swiss GAAP FER 21/44 die Offenlegung des entsprechenden Bewertungsgrundsatzes [11]. Als weitere Besonderheit im NPO-Anhang gemäss Swiss GAAP FER 21 sind die Gesamtbeträge aller Vergütungen, die an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie an die geschäftsleitenden Personen ausgerichtet worden sind, offenzulegen sowie die Transaktionen mit Nahestehenden. Nichtsdestotrotz darf festgehalten werden, dass der Swiss-GAAP-FER-21-Anhang in keiner Weise im Widerspruch zu den Anhangsbestimmungen des OR steht [12].

### Abbildung 4: UMGliederung der Passiven nach Neubewertung gemäss Swiss GAAP FER 21

Stiftung Stopp Mama's Not

in CHF

Gliederung nach OR	Wert	Gliederung nach Swiss GAAP FER 21	Wert
Zweckgebundene Fonds und gebundenes Kapital	104 025	Fondskapital	53 435
Stiftungskapital	20 000	Grundkapital	20 000
		Gebundenes Kapital	50 590
Freies Kapital	8 150	Freies Kapital (8150 + 30 997 Neubewertung)	39 147
<b>Eigenkapital</b>	<b>132 175</b>	<b>Organisationskapital</b>	<b>109 737</b>

Abbildung 5: **ÜBERGELEITETE VORJAHRESBILANZ 2016 IN ÜBEREINSTIMMUNG MIT SWISS GAAP FER 21/KERN-FER**  
Stiftung Stopp Mama's Not

<b>Aktiven</b>	<b>CHF</b>	<b>Passiven</b>	<b>CHF</b>
Flüssige Mittel	93 493	Kurzfristige Verbindlichkeiten	12 582
Wertschriften	99 132	Passive Rechnungsabgrenzung	39 963
Kurzfristige Forderungen	24 724	<b>Kurzfristiges Fremdkapital</b>	<b>52 545</b>
Aktive Rechnungsabgrenzung	22 364	Langfristige Rückstellungen	31 723
<b>Umlaufvermögen</b>	<b>239 712</b>	<b>Langfristiges Fremdkapital</b>	<b>31 723</b>
		<b>Fremdkapital</b>	<b>84 268</b>
		<b>Fondskapital</b>	<b>53 435</b>
Finanzanlagen	1 497	Grundkapital	20 000
Sachanlagen	4 728	Gebundenes Kapital	50 590
Immaterielle Anlagen	1 503	Freies Kapital	39 147
<b>Anlagevermögen</b>	<b>7 728</b>	<b>Organisationskapital</b>	<b>109 737</b>
<b>Aktiven</b>	<b>247 440</b>	<b>Passiven</b>	<b>247 440</b>

Die Beispielstiftung Stopp Mama's Not ist eine kleine gemeinnützige NPO (vgl. Swiss GAAP FER 21/Einleitung) und muss deshalb keine Geldflussrechnung erstellen (vgl. Swiss GAAP FER 21/16).

Ein weiterer besonderer Bestandteil der NPO-Jahresrechnung, die Rechnung über die Veränderung des Kapitals, muss dagegen von jeder NPO erstellt werden. Diese Übersicht entspricht dem Eigenkapitalnachweis gemäss Swiss GAAP FER 24 und zeigt die Bestände und Veränderungen des Fondskapitals sowie des Organisationskapitals (Abbildung 6). Spender, staatliche Leistungsfinanzierer und die weiteren Geldgeber erhalten einen Einblick, ob und wie die anvertrauten Mittel tatsächlich zweckgemäss eingesetzt wurden.

Schliesslich ist der NPO-spezifische Leistungsbericht zu erstellen, der u. a. den Zweck, die Ziele und die erbrachten

Leistungen der NPO beschreibt (vgl. Swiss GAAP FER 21/26–28 und 48–51). Dieser ist Teil des NPO-Geschäftsberichts<sup>[14]</sup> und kann in den Jahresbericht integriert werden (vgl. Swiss GAAP FER 21/3–4).

## 7. FAZIT

Die Beispielstiftung Stopp Mama's Not hat den ersten wichtigen Schritt für eine Swiss-GAAP-FER-21-Erstanwendung bewältigt. Mit dem Anhang, der Rechnung über die Veränderung des Kapitals und dem NPO-spezifischen Leistungsbericht dagegen betritt die Stiftung Neuland. Ausserdem ist die Erstanwendung von FER wegen der Angabe der Vorjahreszahlen in der Bilanz frühzeitig anzugehen.

Allfällige Unterstützung für die erste Swiss-GAAP-FER-21-Jahresrechnung bieten gute Fachliteratur, Beispiele einer

## Abbildung 6: GRUNDSTRUKTUR DER KAPITALVERÄNDERUNGSRECHNUNG GEMÄSS SWISS GAAP FER 21 [13]

Stiftung Stopp Mama's Not

in CHF

	Bestand 1.1.	Zuweisungen	«Interne Fonds-transfers»	Verwendungen	Zuweisung Finanzergebnis	Total Veränderung	Bestand 31.12.
<b>Fondskapital</b>	...	...	...	...	...	...	...
Fonds Notruftelefon	...	...	...	...	...	...	...
Fonds Mütterferien	...	...	...	...	...	...	...
Fonds Mütterhilfe	...	...	...	...	...	...	...
<b>Total Fondskapital</b>	...	...	...	...	...	...	...
<b>Organisationskapital</b>	...	...	...	...	...	...	...
Grundkapital (einbezahltes Stiftungskapital)	...	...	...	...	...	...	...
Gebundenes Kapital	...	...	...	...	...	...	...
Freies Kapital	...	...	...	...	...	...	...
<b>Total Organisationskapital</b>	...	...	...	...	...	...	...

«good practice», wie etwa von Zewo-zertifizierten NPO, sowie bei Bedarf der Rat eines Sachverständigen. Insofern ist eine Umstellung auf FER bzw. Swiss GAAP FER 21 zwar immer auch mit einem zeitlichen und finanziellen Aufwand verbunden, der sich einer Umfrage nach jedoch in Grenzen hält [15]. Das gilt insbesondere für kleine NPO, die sich auf die Kern-FER beschränken und auf eine Geldflussrechnung verzichten können.

Alles in allem darf festgestellt werden, dass die NPO mit der Anwendung von Swiss GAAP FER 21 zufrieden sind – eine nach dessen Bestimmungen erstellte Jahresrechnung schafft das für NPO so wichtige Vertrauen, weil diese zeigt,

dass die NPO mit den finanziellen Mitteln zweckmässig und sorgfältig umgehen. Darüber hinaus liegt die Beispielstiftung voll im Trend: Der NPO-Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 hat sich etabliert und immer mehr NPO – sei es freiwillig oder durch Auflage von Leistungsfinanzierern – erstellen ihre Jahresrechnung danach. Es ist damit zu rechnen, dass künftig auch vermehrt mitgliederorientierte Vereine, Verbände sowie Förderstiftungen freiwillig Swiss GAAP FER 21 anwenden werden – also Organisationen, die eigentlich nicht zur Zielgruppe dieses Rechnungslegungsstandards gehören [16].

**Anmerkungen:** 1) A. M. FASB Concept Statement No 6: Hier zählen alle Fonds (dieser Begriff wird im Statement bewusst vermieden) zum Eigenkapital: «Net assets of not-for-profit organizations is divided into three mutually exclusive classes, permanently restricted net assets, temporarily restricted net assets, and unrestricted net assets.» 2) Vgl. Zewo-Standard 18.3. 3) Vgl. Halter, Zweckgebundene Spenden, unveröffentlichte Unterlagen anlässlich eines Seminars von Expertsuisse vom 12. Dezember 2016, Folie 10 ff. 4) Diese Gliederung findet sich auch im illustrativen Anhang zu Swiss GAAP FER 21. Die Überführung der grundsätzlichen Eigenkapitalgliederung gemäss OR auf Swiss GAAP FER 21 findet sich in: Teitler-Feinberg/Zöbeli, Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss?, in: Der Schweizer Treuhänder, 2014/1–2, S. 20. Vgl. auch Herzog/Thalmann, Fonds – Fluch oder Segen?, in: Expert Focus 2017/5, S. 335. 5) Und zwar unabhängig, ob für interne oder externe Vorhaben. Vgl. Zöbeli/Schmitz, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, 3. Auflage, 2017, S. 95 ff. 6) Vgl. Questions & Answers von Zewo und Expertsuisse vom 12. Dezember 2016, S. 10. Abrufbar unter

www.expertsuisse.ch. 7) In Anlehnung an den illustrativen Anhang zu Swiss GAAP FER 21. 8) Expertsuisse nennt den Abschluss im Einklang mit OR und gleichzeitig im Einklang mit FER «Dualer Abschluss» und hält fest, dass ein einziger Abschluss beiden Zwecken dienen kann. Vgl. Questions & Answers von Zewo und Expertsuisse vom 12. Dezember 2016, S. 13. Abrufbar auf www.expertsuisse.ch. Vgl. auch Nachgehakt: Duale Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen?, Teitler-Feinberg/Zöbeli/Kleibold/Buchmann, in: Der Schweizer Treuhänder, 2014/4, S. 308 ff. 9) Merkblatt zur Zewo-Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands sowie Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, Zürich, 1.6.2011, jeweils auf www.zewo.ch verfügbar. 10) Vgl. Zöbeli/Schmitz, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, 3. Auflage, 2017, S. 142 ff. Eberle/Schmitz, Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen, 2. Auflage, 2017, S. 97 empfehlen eine Angabe in Stunden oder Tagen. Zu sämtlichen Anhangsangaben findet sich dort eine übersichtliche Tabelle, die auch die entsprechende Swiss-GAAP-FER-21-Ziffer zeigt. 11) Freiwilligen-

arbeit kann/darf nicht in der Betriebsrechnung erfasst werden. Vgl. Zöbeli/Schmitz, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, 3. Auflage, 2017, S. 117. 12) Vgl. Teitler-Feinberg/Zöbeli, Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss?, in: Der Schweizer Treuhänder, 2014/1–2, S. 24. 13) In Anlehnung an den illustrativen Anhang zu Swiss GAAP FER 21. Die genannten Fonds sind Beispielfonds. 14) Hier ist die Abgrenzung wichtig: Der Leistungsbericht ist Teil des Geschäftsberichts, nicht aber der Jahresrechnung. Dieser Umstand hat Konsequenzen für die Revisionspflicht. Der Leistungsbericht muss nicht revidiert werden (vgl. Swiss GAAP FER 21/28). 15) Vgl. Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Unternehmen – Eine empirische Erhebung zu Swiss GAAP FER, 2014, S. 50. 16) Vgl. Swiss GAAP FER 21/Einleitung. Vgl. weiterführend Zöbeli/Schmitz, 2016, der Schweizer NPO-Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 – Ein Vorbild für den übrigen deutschsprachigen Raum?, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), Heft 5, Mai 2016, S. 209 ff.