

Johannes Fark, Reto Eberle

Der Umbau des Aquariums für die Kanarienvögel...

...oder wie die Rechnungslegung auf den Kopf gestellt werden muss, damit sie die Tätigkeit einer Nonprofit-Organisation angemessen abbildet

Als Mitglieder der Arbeitsgruppe für die Entwicklung der Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, stossen wir immer wieder auf grundlegende Unvereinbarkeiten zwischen dem herkömmlichen Konzept der Rechnungslegung und den besonderen Fragestellungen dieser Organisationen. Auch im Sinne des Kurzkomentars (vgl. S. 550) von Giorgio Behr und Daniel Suter stellen wir im vorliegenden Beitrag einige dieser Aspekte dar, die eine fundamentale Veränderung des Blickwinkels vom Betrachter verlangen. Wir wählen dazu die Form des wechselseitigen Diskurses, der möglichst klar die Gegensätzlichkeit des Forprofit-Konzeptes (kursiv, verfasst durch Reto Eberle) zu jenem der Nonprofit-Organisationen (regulär, verfasst durch Johannes Fark) thematisieren soll.

Dabei sind wir uns bewusst, dass sich aufgrund der breiten Streuung der Nonprofit-Organisationen hinsichtlich ihrer Struktur, Marktnähe, Trägerschaft, usw. durchaus einzelne, von uns im folgenden absichtlich polarisiert dargestellte Aspekte für die einzelne Organisation weniger klar von den Bedürfnissen der Forprofit-Unternehmungen unterscheiden werden.

1. Ziel der Gesellschaft bzw. Organisation

Eine private Unternehmung kann ihre Ziele weitgehend frei festlegen. Bei Forprofit-Unternehmen ist die Gewinnorientierung sicherlich das naheliegendste Ziel. Getreu dem ökonomischen Prin-

zip wird der optimale Einsatz der (knappen) Produktionsfaktoren verlangt. Produktivität, Wirtschaftlichkeit und Gewinn werden folgerichtig als Zielinhalte definiert.

Obschon eine Forprofit-Unternehmung in verschiedene Umwelten – ökologische, technologische, ökonomische und soziale – eingebettet ist, überwiegen die Interessen einer Anspruchsgruppe – jene der Shareholders. Die Ziele der Shareholders können sein:

- Eigenkapitalgeber: Verzinsung/Wertsteigerung des investierten Kapitals;
- Fremdkapitalgeber: Sichere Kapitalanlage zu einer befriedigenden Verzinsung;
- Manager: Macht, Einfluss, Prestige.

Die Triebfeder jeder betriebswirtschaftlichen, gewinnorientierten Tätigkeit liegt in der Befriedigung der Nachfrage nach (knappen) Gütern. Je besser dies einer Unternehmung gelingt, desto erfolgreicher ist sie. Besser bedeutet in diesem Zusammenhang: Erreichung der gesetzten Hauptziele (in der Regel: Finanz- und Leistungsziele) unter angemessener Berücksichtigung der Nebenziele. Insbesondere auf dem Kapitalmarkt kommt messbaren Zielen und deren Niederschlag in der finanziellen Rechnungslegung überragende Bedeutung zu. Eine Forprofit-Unternehmung wird daher bestrebt sein, die erreichten Ziele (resp. die Gründe für das Nicht-Erreichen) den Kapitalgebern – als wichtigster Anspruchsgruppe – zu kommunizieren. Dies geschieht in der Regel im Rahmen des Geschäftsberichts oder anderweitiger Investor-Relations-Aktivitäten.

Eine Nonprofit-Organisation arbeitet grundsätzlich auf zwei Märkten und hat auf diesen unterschiedliche, wenn-



Johannes Fark, lic. iur. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Stellvertretender Direktor, Head of Training Assurance, KPMG, Zürich
jfark@kpmg.com

gleich sich ergänzende Ziele und Strategien. Ausgangspunkt ist grundsätzlich der «Service-Markt». Die Nonprofit-Organisation hat ihre Existenzberechtigung aufgrund ihres gemeinnützigen, ethisch-moralisch begründeten Zweckes. Sie erfüllt eine Mission, wie zum Beispiel Schutz bedrohter Arten, Unterstützung bedürftiger Menschen oder Katastrophenhilfe. Sie wird also ihren Erfolg daran messen, inwieweit sie diesen Zielgruppen spürbaren Nutzen bringt. Man könnte da von einem Stakeholder Value sprechen.

Der zweite idealtypisch nicht auf dieselbe Personengruppe ausgerichtete Markt ist der «Fundraising-Markt». Während bei der Forprofit-Unternehmung durch ein Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung diese beiden Aufgaben auf demselben Markt gefunden werden, kann die Nonprofit-Organisation grundsätzlich keine kostendeckenden Gegenleistungen erwarten. Sie muss sich also dort die notwendigen Mittel beschaffen, wo das Versprechen der Erfüllung eines ideellen Zweckes als Gegenwert bereits ausreicht. Die Organisation kann auf diesem Markt vor allem zwei Werte anbieten: Vertrauenswürdigkeit und Bewusstseinsbildung. Oder anders ausgedrückt: Nur Personen, die von der dringlichen Notwendigkeit des Zweckes und gleichzeitig von der Integrität der Organisation überzeugt sind, werden bereit sein, ihr Geld anzuvertrauen. Die Ziele der Organisation werden entsprechend stark auf Kommunikation und Medienpräsenz ausgerichtet sein. Insbesondere dem Geschäftsbericht und dessen Qualität muss dabei ein hoher Stellenwert eingeräumt werden.

Swiss GAAP FER 21 kann in diesem Punkt ein wertvolles Hilfsmittel sein, um Vertrauenswürdigkeit zu kommunizieren. In der Jahresrechnung ist ein Teil mit qualitativen Angaben vorgesehen. Dieser Leistungsbericht soll Angaben zur Struktur und Arbeitsweise der Organisation enthalten und Rechenschaft über die zweckkongruente, effiziente sowie effektive Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel ablegen. Man könnte beinahe sagen, der Leistungsbericht ist die Erfolgsrechnung der Nonprofit-Organisation.

2. Messgrößen für die Leistung

Einleitend seien noch einmal die verschiedenen Ziele einer Forprofit-Unternehmung aufgelistet: Finanz-, Leistungs-, Organisations-, soziale und ökologische Ziele. Getreu dem ökonomischen Prinzip gilt es zu beurteilen, ob mit dem gegebenen Input ein möglichst hoher Output oder ein geforderter Output mit möglichst kleinem Input erreicht worden ist. Entscheidend für die Messung dieser Leistung ist das Vorhandensein von Märkten, auf denen die Inputs und Outputs im Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage mit einem Preis versehen und so die Leistungen auf den Märkten quantifiziert werden.

Hieraus ist ersichtlich, dass damit eine Vielzahl von Messgrößen definiert werden kann. Einige sollen exemplarisch aufgezählt werden:

- *Finanzielle Ziele: Arbeits-, Flächen- oder Maschinenproduktivität; Eigenkapital-/Gesamtkapitalrentabilität; optimale Kapital-/Vermögensstruktur; Liquiditätsgrößen; geschaffene Mehrwerte (EVA, u. ä.);*
- *Leistungsziele: Umsatzvolumen; Markt-, Segmentanteile; Produktqualität.*

Während es etablierte Messgrößen für den Shareholder Value gibt, können keine griffigen Kennzahlen für einen Stakeholder Value definiert werden.



Reto Eberle, Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Vizedirektor, Professional Practice Department, KPMG, Zürich
reberle@kpmg.com

Es bleiben individuelle Kriterien, die meist nur verbal umschrieben werden können. Swiss GAAP FER 21 sieht für die Dokumentation der erbrachten Leistungen den Leistungsbericht als sechsten Bestandteil [1] der Jahresrechnung vor. Der Leistungsbericht soll unter anderem ausdrücklich die gesetzten Ziele der Organisation, eine Beschreibung der erbrachten Leistungen und die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel beinhalten. Weiter regt Swiss GAAP FER 21 an, im Leistungsbericht Angaben zu folgenden Themen zu machen:

- Zufriedenheit der Leistungsempfänger;
- geplante Leistungen;
- Vorgehen zur Messung qualitativer Ziele;
- aussagekräftige Kennzahlen;
- Risiken und Kontrollen.

Hilfreich können statistische Angaben über die erbrachten Leistungen sein oder konkrete Erfolgs-Geschichten, welchen jedoch immer das Stigma anhaftet, dass ein Einzelfall willkürlich als Beispiel für das Ganze gesetzt wird. Wichtig für die Erfüllung des Organisationszweckes ist, dass im «Service-Markt» möglichst viel mit den zur Verfügung stehenden Mitteln getan wird. Oder pointierter formuliert: Je grösser der Aufwand, desto besser wurde der Auftrag wahrgenommen. Hohe Kosten sind also eher ein Indiz für gute Arbeit! Dies stimmt natürlich nur, wenn den Kosten auch eine effiziente Nutzung gegenübersteht.

Diese Kosteneffizienz hat eine weitere Komponente, die bei der Vergleichbarkeit verschiedener Jahresabschlüsse eine grosse Rolle spielen kann, nämlich der Umfang von Gratisleistungen in Form von Arbeit oder Waren. Diese Vergleichbarkeit lässt sich fast nur durch statistische Angaben bewerkstelligen.

Im «Fundraising-Markt» ist die Messbarkeit etwas einfacher. Kurzfristig lässt sich der Erfolg auf diesem Markt direkt in der Ertragsposition Spendeneinnahmen messen, doch bleibt diese Grösse unzuverlässig, da auch hier die Freiwilligenarbeit und Sachspenden angemessen zu den Erträgen zu rechnen sind.

Die Marktbearbeitung hinsichtlich der Bewusstseinsbildung wird sich nur langfristig bemerkbar machen und wird auch durch «Konkurrenz» auf dem «Service-Markt» sichtbar. Diese Konkurrenz hat dort nicht dieselbe Wertung wie bei Industrie und Handel, im Gegenteil: Konkurrenz auf dem «Service-Markt» ist ein Erfolg für das eigentliche gemeinnützige Ziel.

3. Rechnung versus Rechenschaft

Eine Forprofit-Unternehmung ist nicht zuletzt aufgrund von gesetzlichen Vorschriften angehalten, über ihre Tätigkeit zu informieren. «Die Rechnungslegung stellt die wirtschaftliche Lage, insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Organisation anhand der Jahresrechnung dar.» [2] Mit der Jahresrechnung wird Rechenschaft gegenüber den dazu berechtigten Anspruchsgruppen abgelegt. Der Jahresabschluss erfüllt u. a. folgende Funktionen [3]:

- Informationsfunktion;
- Rechenschaftsfunktion;
- Ausschüttungsbemessungsfunktion.

Inhaltlich wird diese Rechenschaftsablage massgeblich durch die gewählte Rechnungslegungsvorschrift bestimmt.

Die Jahresrechnung ist nach OR 662a so aufzustellen, «dass die Vermögens- und Ertragslage möglichst zuverlässig beurteilt werden kann». Da das Aktienrecht durch die Existenz von zahlreichen Wahlrechten und durch die Zulässigkeit von stillen Reserven charakterisiert ist, bleibt die Aussagekraft eines handelsrechtlichen Abschlusses eingeschränkt. Für kleine, selbstfinanzierte Gesellschaften mag dies heutzutage noch ausreichen, für mittlere und grosse Unternehmen entsprechen diese Vorschriften nicht mehr den Erfordernissen einer modernen Rechnungslegung.

Eine auf Transparenz ausgerichtete Informationspolitik im Bereich der Finanzen beruht auf der getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage (true and fair view, fair presentation). Stille Reserven werden von derartigen Rechnungslegungenwerken nicht, Wahlrechte nur aus-

nahmsweise zugelassen. In der Schweiz existieren (als Mindestnorm der Schweizer Börse) die Swiss GAAP FER, welche das true-and-fair-view-Konzept umsetzen, indem die wichtigsten Fragen der Rechnungslegung auf konsistente und prägnante Art geregelt werden. Für mittlere Unternehmen eignen sich die Swiss GAAP FER, indem die verlangte Transparenz durch ein nicht allzu komplexes Rechnungslegungswerk vermittelt wird (unter der Voraussetzung, dass die Unternehmung tatsächlich gewillt ist, dies auch zu tun!). Grosse, multinationale Unternehmungen müssen die Vorschriften der entsprechenden Börsenplätze einhalten und wenden daher entweder IAS oder US GAAP an.

Wie oben erwähnt, ist die Zweckkongruenz der Mittelverwendung von ausschlaggebender Wichtigkeit für die Vertrauenswürdigkeit einer Nonprofit-Organisation. Der Grund dafür liegt in der Absicht des Geldgebers (Spender, Vermächtnis-Geber usw.), dass sein Geld untrennbar mit seinem Willen verbunden bleibt. Die Nonprofit-Organisation ist somit Treuhänderin zweckbestimmter Mittel. Dieser Zweck liegt in der Regel im Verbrauch der Mittel im Rahmen der gemeinnützigen Ausrichtung der Nonprofit-Organisation oder eines bestimmten Projektes innerhalb dieser Ausrichtung. Eine Thesaurierung von Mitteln ist demnach ein Indiz dafür, dass die Aufträge der Treugeber (Spender) noch nicht erfüllt wurden.

Je konkreter ein Spendenaufruf formuliert ist oder Projekte kommuniziert werden, desto grösser ist die Bereitschaft des «Spenden-Marktes», Mittel zur Verfügung zu stellen. Deshalb neigen Nonprofit-Organisationen dazu, Sammelzwecke enger oder konkreter zu definieren. Auch der Zweck, der mit einem Legat verbunden ist, grenzt die Verwendung meist stark ein.

Die Jahresrechnung ist der Ort, wo Rechenschaft über die zweckkongruente Verwendung der Mittel abzulegen ist. Dieser Anspruch geht entschieden weiter, als der vergleichbare Anspruch an die Jahresrechnung einer Forprofit-Unternehmung. Dort genügt die Rechenschaft über die Veränderung des Eigenkapitals. Bei Nonprofit-Organisa-

sationen hingegen ist die gesamte zweckgebundene Mittelherkunft einzubeziehen. Der Informationsbedarf zur Zusammensetzung und zum Inhalt der Veränderungen der Positionen der Mittelherkunft geht weiter. Diesem Umstand trägt Swiss GAAP FER 21 mit einem besonderen Kapitalveränderungsbericht Rechnung.

4. Mittelherkunft und Finanzierung

Die Passiven der nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellten Jahresrechnung einer Forprofit-Unternehmung gliedern sich wie folgt (vereinfachte Darstellung):

- *Fremdkapital*
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
 - andere kurzfristige Verbindlichkeiten;
 - passive Rechnungsabgrenzungen;
 - langfristige Verbindlichkeiten;
 - Rückstellungen.
- *Eigenkapital*
 - Aktienkapital;
 - gesetzliche Reserven;
 - andere Reserven;
 - Bilanzgewinn/-verlust.

Das Eigenkapital wird der Unternehmung von den Eigentümern als Risikokapital unbefristet und unkündbar zur Verfügung gestellt [4]. Das Fremdkapital dagegen wird der Unternehmung von Dritten nur für eine bestimmte Zeit überlassen und ist rückzahlungspflichtig. Die rechtliche Abgrenzung gegenüber dem Eigenkapital erfolgt aufgrund der Tatsache, dass Fremdkapitalgeber Gläubiger der Gesellschaft sind. Rückstellungen kommt ebenfalls Fremdkapitalcharakter zu. Rückstellungen [5] werden für Verluste, «die am Bilanzstichtag dem Grund, nicht aber der Höhe nach bekannt sind», oder für Verbindlichkeiten, «die am Bilanzstichtag bereits bestehen, sich nach Betrag und Fälligkeit aber nicht genau bestimmen lassen», gebildet.

In der Theorie bereitet die Unterscheidung der verschiedenen Posten des Fremdkapitals keine grossen Schwierigkeiten. Die Abgrenzung der Rückstellungen insbesondere vom Eigenkapital

ist im handelsrechtlichen Abschluss nicht immer einfach, da in diesem Rechnungslegungswerk stille Reserven bekanntlicherweise zugelassen sind (und letzteren Eigenkapitalcharakter zukommt).

Die Nonprofit-Organisation steht im Dilemma, einerseits ein gesundes Polster an frei verfügbaren Mitteln zu brauchen, um allfällige Lücken im Spendenfluss überbrücken zu können (Faustregel in der Praxis: 50% eines Jahres-Aufwandes als freie Organisationsmittel). Andererseits dokumentieren grosse Positionen thesaurierter Spendengelder einen Mangel an Mittelbedarf und speditiver, zweckkongruenter Verwendung. Häufig bedient man sich dann in der Praxis verschiedenster «Kunstgriffe», um freie Mittel zu verstecken, d.h. stille Reserven zu bilden. Die Gliederung der Passiven stellt deshalb die Nonprofit-Organisation vor besondere Fragen.

Es gibt kein Eigenkapital bei Nonprofit-Organisationen. Nichts gehört der Organisation, alles gehört dem Zweck und ist damit in gewissem Sinne im Machtbereich des Treugebers (also Fremdkapital?). Zugegeben, auch bei Forprofit-Gesellschaften ist das Kapital an den Zweck der Gesellschaft gebunden, doch liegt der Zweck dort innerhalb der Gesellschaft selbst, während der Zweck der Nonprofit-Organisation ausserhalb der Organisation, in der Gemeinnützigkeit liegt. Wie lassen sich dann die Positionen der Mittelherkunft gliedern? Die graduellen Unterschiede der Verfügungsgewalt über die Mittelherkunft sind fliessend zwischen Kreditverbindlichkeiten im herkömmlichen Sinne bis hin zum freien «Organisationskapital» (z.B. Vereinskapital). Das Wort «frei» ist allerdings, wie bereits angedeutet, etwas irreführend, da auch dieses Kapital dem allgemeinen Zweck der Organisation unterliegt. Dieser Zweck ist nach aussen gerichtet, altruistisch, während er in der Forprofit-Gesellschaft auf sich selbst gerichtet ist (Eigennutzen). Im Rahmen dieses Zweckes können die Organe der Organisation allerdings frei über die Verwendung dieser Mittel entscheiden.

Zum «Organisationskapital» können deshalb nur Mittel gerechnet werden,

deren Herkunft nicht mit Zweckbindungen verknüpft ist, welche konkreter oder enger definiert sind als der allgemeine statutarische Zweck der Organisation. Es sind dies in der Regel: Einbezahltes Kapital, Neubewertungsreserven, thesaurierte Einnahmenüberschüsse ohne besondere Zweckbindung, sowie von den Organen der Organisation selbst mit einem besonderen Zweck versehene Reservepositionen, die in der Praxis leider noch oft unter dem Titel «Rückstellungen» aufgeführt sind. Die Reservepositionen gehören trotz des eingegrenzten Zweckes zum Organisationskapital, da die organisationseigenen Organe, welche den Zweck definierten, diesen im Rahmen des allgemeinen Zweckes auch wieder ändern können.

Mittel, die aufgrund ihrer Herkunft an einen Zweck gebunden sind, welcher konkreter oder enger definiert ist als der statutarische Zweck der Organisation, tragen deutlichere Anzeichen des Fremdkapital-Charakters. Swiss GAAP FER 21 nennt diese Gruppe «Fondskapital». Dies können Legate, Vermächtnisse etc. mit eigenem Reglement sein oder auch nur Ergebnisse aus

tal kann unter Umständen bei Nichterfüllung des Zweckes rückzahlungspflichtig sein, doch ist dies eine nur bedingte Rückzahlungspflicht, da das Eintreten dieser Bedingung nicht erwartet wird.

5. Mittelflüsse und Abgrenzungskriterien

Leistungsbeziehungen einer Forprofit-Unternehmung mit der Umwelt lassen sich in der Regel in Geldflüssen ausdrücken. Aktiven stellen wirtschaftliche Nutzleistungspotentiale dar, die künftig zu einem Zufluss von Zahlungsmitteln führen. Demgegenüber stellen Schulden Verpflichtungen dar, die in Zukunft zu einem Abfluss an Zahlungsmitteln führen. Damit diese Aktiven, Schulden, Erträge und Aufwendungen aber im Jahresabschluss überhaupt erfasst werden können, müssen folgende Bedingungen erfüllt sein: Der künftige Nutzen muss wahrscheinlich und die Bewertung verlässlich sein. Als Bewertungsgrundlage werden am häufigsten historische Kosten angewendet, da deren Bestimmung am verlässlichsten erfolgen kann.

«Die Nonprofit-Organisation hat ihre Existenzberechtigung aufgrund ihres gemeinnützigen, ethisch-moralisch begründeten Zweckes.»

projektbezogenen Sammelaktionen, welche noch nicht im vorgesehenen Projekt verbraucht wurden. Letztere sind eng mit Vorauszahlungen oder Transitorischen Passiven verwandt.

Das eigentliche «Fremdkapital» entsteht aus der Mittelherkunft, welche grundsätzlich rückzahlungspflichtig ist und unterscheidet sich damit in seiner Definition für Nonprofit-Organisationen nicht vom herkömmlichen Verständnis, wobei allerdings daran erinnert werden muss, dass in der Praxis der Nonprofit-Organisationen immer noch «Rückstellungen» ausgewiesen werden, welche als Reserven und damit unter dem «Organisationskapital» auszuweisen wären. Auch das Fondskapi-

Um ergänzende Informationen über die Entwicklung der Finanzlage der Unternehmung, insbesondere über Investitions- und Finanzierungsvorgänge, zu geben, wird von anerkannten Rechnungslegungswerken die Erstellung einer Mittelflussrechnung (Swiss GAAP FER 6) gefordert. Für die Beurteilung der Finanzkraft eines Unternehmens ist es notwendig zu beurteilen, ob erstens die aus der Geschäftstätigkeit resultierenden Mittel positiv sind und ob zweitens damit die Investitionen finanziert werden können.

Weil durch die Periodenabgrenzung (Accrual Accounting) zusätzliche Informationen vermittelt werden, erfasst die Jahresrechnung Ereignisse, wenn

sie auftreten. Internationale Rechnungslegungswerke zählen dieses Prinzip zu den grundlegenden Annahmen einer Jahresrechnung. Auch das schweizerische Handelsrecht zählt die zeitliche Abgrenzung zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung.

Die Mittel, mittels welcher eine Nonprofit-Organisation ihre Ziele erreicht, sind neben Geldmitteln teilweise in sehr erheblichem Ausmass Freiwilligenarbeit, Gratisdienste oder Sachspenden. Was sagen Cash-Flow-Statements aus, wenn entscheidende Mittelflüsse nicht in Cash gemessen werden können? Der Vergleich der Zahlen zweier Organisationen ist nur sinnvoll, wenn die Non-Cash-Flows vergleichbar sind. Ein Mehrjahresvergleich derselben Organisation kann unter Umständen Trends im geldflusswirksamen Bereich aufzeigen, welche sonst kaum aus der Betriebsrechnung ableitbar wären. Sollten allerdings die Mittelflüsse im Non-Cash-Bereich von wesentlicher Bedeutung sein, bleibt auch in diesen Fällen die Aussage über die Organisation von geringer Bedeutung. Auf diesem Hintergrund gibt die Pflicht zur Erstellung einer Mittelflussrechnung zu Diskussionen Anlass (vgl. auch Kurzkommentar von Giorgio Behr und Daniel Suter, S. 550). Der Sinn einer Geldflussrechnung kann sich nicht darin erschöpfen, nachzuweisen, dass man richtig rechnen kann und deshalb am Ende der Wert resultiert, um welchen sich die Geldmittel veränderten.

Umfassende Diskussionen in der Swiss GAAP FER 21-Arbeitsgruppe löste auch die Frage der Abgrenzung der Jahresrechnung aus. Wird Ertrag erst dann erfasst, wenn er vereinnahmt ist oder gilt bereits die Spendenzusage als Legitimation zur ertragswirksamen Verbuchung? Ist der Zuordnung von Aufwendungen zu entsprechenden Erträgen oder der Zuverlässigkeit sowie rechtlichen Durchsetzbarkeit der erfassten Transaktion mehr Gewicht beizumessen? Damit verbunden stellt sich auch die Frage: Sind noch nicht verwendete Mittel mit besonderer Zweckbindung vollständig brutto über die Betriebsrechnung zu erfassen oder sind dort nur die Erträge auszuweisen, welchen in derselben Betriebsrechnung

bereits Ausgaben gegenüberstehen? Nicht vereinnahmte Spenden-, Beitrags- oder Subventions-Erträge einer Nonprofit-Organisation stellen in der Regel keine durchsetzbaren Forderungen dar. Eine Aktivierung könnte deshalb problematisch erscheinen. Allerdings müssten diese Beträge, da sie in aller Regel für einen konkreten Zweck bestimmt sind, welcher noch nicht erfüllt wurde, ohnehin gleichlautend passiviert werden.

Wie weiter oben erläutert, arbeiten Nonprofit-Organisationen grundsätzlich auf zwei Märkten, dem «Service-Markt» und dem «Fundraising-Markt». Es liegt nahe, dass die Betriebsrechnung beide Tätigkeitsfelder periodengerecht abbildet. Das würde bedeuten, dass eine Spendenzusage (ein Erfolg auf dem «Fundraising-Markt») ebenso vollständig zu erfassen ist wie alle in einer Periode entstandenen Aufwendungen zur Zielerfüllung, ob sie nun bereits bezahlt wurden oder nicht. Mit der Erfassung von Kreditoren, welche im Zusammenhang mit dem «Service-Markt» entstanden, tut man sich in der Praxis jedoch wesentlich weniger schwer als mit der Erfassung von zugesagten Spenden. Swiss GAAP FER 21 sieht grundsätzlich das Accrual-Prinzip vor, lässt aber für kleine Organisationen auch die Abgrenzung nach dem Geldfluss (Cash-Basis) zu. Schliesslich wird es auf das Ergebnis der Jahresrechnung keinen wesentlichen Einfluss haben, welches Prinzip gewählt wurde, da, wie bereits erwähnt, zugesagte Mittel in der Regel auch nur zukünftige Projekte betreffen und damit die entsprechenden Werte als Fondskapital zu passivieren sind.

6. Bewertung der Anlagewerte

Aufgrund eines allgemein anerkannten, geeigneteren Massstabs findet bei den meisten Rechnungslegungsstandards das Kostenwertprinzip Anwendung [6]. Aktiven dürfen nach diesem Prinzip höchstens zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten erfasst werden. Interessanterweise findet sich im Aktienrecht keine explizite Definition von Aktiven. Käufer hat im Zusammenhang mit den Ausführungen zum Wert, der den Aktiven

für das Geschäft zukommt (OR 960 Abs. 2), den Begriff «Nutzeleistungspotential» geprägt [7]. Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Sachanlagen nach aktienrechtlichen Vorschriften hält das «Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung» (HWP) fest, dass die um die planmässigen Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellkosten auf ihre Werthaltigkeit überprüft werden müssen [8]. Als Vergleichswert ist der Wert für das Geschäft (gemäss OR 960 Abs. 2) oder eben das Nutzeleistungspotential beizuziehen. Falls der Nutzwert eines Aktivums unter dem Buchwert liegt, liegt eine Wertbeeinträchtigung vor, die eine zusätzliche (ausserplanmässige) Abschreibung notwendig macht [9]. Internationalen Rechnungslegungswerken liegt eine ähnliche Konzeption von Aktiven zugrunde, indem z. B. das IASB im Rahmenkonzept folgende Definition anführt: «Ein Vermögenswert ist eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.» (Paragraph 49. a)

Die jüngeren Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung deuten zunehmend auf eine Durchbrechung des strengen Anschaffungskostenprinzips einerseits und auf eine Bewertung zu fair values andererseits hin. Ob diese Tendenz anhalten wird, ist angesichts der damit verbundenen erfolgswirksam zu erfassenden Schwankungen fraglich.

Nonprofit-Organisationen halten ihr Anlagevermögen entweder als Rendite-Anlagen für Kapital, welches erst mittel- oder langfristig für ihre Service-Leistung benötigt wird, oder aber sie halten Anlagevermögen, welches zur direkten Erbringung der Service-Leistung eingesetzt ist.

Rendite-Anlagen sind nicht anders zu beurteilen als bei den Forprofit-Unternehmungen. Einzig ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Nonprofit-Organisationen Anlagewerte auch als Sachspenden erhalten. Nach Anschaffungswert wäre in diesen Fällen nichts zu bilanzieren und auch der entsprechende Spendenertrag würde aus der Jahresrechnung nicht ersichtlich. Dies ist insbesondere da störend, wo die

Nonprofit-Organisation sich auf dem fremden Markt der Forprofit-Unternehmungen bewegt und Erträge erwirtschaftet, die buchhalterisch aus dem Nichts kommen. Swiss GAAP FER 21 sieht deshalb vor, dass Schenkungs- und Tauschtransaktionen zum Marktwert im Zeitpunkt der Transaktion zu bilanzieren sind. Damit wird der entsprechende Ertrag in der Betriebsrechnung sichtbar und es entsteht ein Vermögenswert in der Bilanz, welcher sich durch entsprechende Erträge rechtfertigt.

Anders sieht es beim Anlagevermögen aus, welches für die Service-Leistung eingesetzt ist. Diese Anlagen wurden zwar möglicherweise einmal käuflich erworben, könnten also zum Anschaffungswert bilanziert werden, jedoch wird der zukünftige Nutzen sehr schwer zu beziffern sein, da die Service-Leistungen ja in der Regel keine Deckungsbeiträge erwirtschaften. Man könnte die wegfallenden zukünftigen Kosten quasi als Opportunitäts-Nutzen betrachten und daraus einen Vermögenswert kalkulieren. Im Falle einer Schenkung von Anlagevermögen ist allerdings ebenfalls zu beachten, dass mit der Schenkung immer ein Zweck verbunden ist, welcher erst erfüllt ist, wenn der Vermögenswert aufgebraucht wurde, was wiederum eine analoge Erfassung des aktivierten Wertes auf der Passivseite im Fondskapital (bei einschränkender Zweckbindung) oder im Organisationskapital (bei allgemeiner Nutzung) zur Folge hat. Die

Aktivierung bleibt dann also ohne Ergebniswirkung, gibt aber einen Anhaltspunkt zum Umfang und zur Nutzbarkeit der vorhandenen Anlagen.

7. Projekte

Im Falle von Forprofit-Organisationen stellen sich im Zusammenhang mit der Behandlung von Projekten in der Jahresrechnung keine grundsätzlichen Probleme. Projekte werden in der Regel in derselben juristischen Einheit angesiedelt. Das Controlling erfolgt durch eine Kostenrechnung. Sind verschiedene juristische Einheiten betroffen, greift das Erfordernis der Konzernrechnung. Nach den Vorschriften von OR 663e ist eine solche zu erstellen, falls eine Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere andere Gesellschaften unter einheitlicher Leistung zusammenfasst. In diesem Zusammenhang ist auch die Behandlung von einfachen Gesellschaften (z. B. ARGE) geregelt, indem das HWP die anteilige Erfassung an den Aktiven und Schulden der einfachen Gesellschaft im Abschluss der Obergesellschaft verlangt [10]. Im Anhang müssen Angaben über einzelne wesentliche Posten sowie insbesondere über die aus dem Engagement resultierenden Haftungsverhältnisse offengelegt werden.

Während Projektrechnungen in der Forprofit-Welt ein unternehmensinternes Hilfsmittel sind, die Geschäftstätig-

keit auf überschaubare Einheiten herunterzubrechen und damit wirtschaftliche Zielgrössen besser im Griff zu halten, stellt die Projektrechnung einer Nonprofit-Organisation einen wesentlichen Pfeiler der externen Rechenschaft für die Mittelverwendung dar. Der Spender oder, wie oben beschrieben, der Treugeber will über die zweckkongruente Verwendung seiner Beiträge informiert werden. Er sieht dabei nicht nur auf die richtige Zuweisung der Mittel, sondern will auch eine gewisse Wirtschaftlichkeit oder Effizienz des Mitteleinsatzes erkennen: Möglichst viel von seinem Geld soll direkt für den definierten Zweck beim Adressaten oder Stakeholder der Service-Leistung ankommen, möglichst wenig soll in der Administration versickern. Die Maxime des Bruttoprinzips, die Konsolidierungspflicht und Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen und Organisationen tragen in diesem Zusammenhang zur Klarheit der Rechnungslegung bei. Die Ergebnisse der Projektrechnungen fliessen direkt in die von Swiss GAAP FER 21 geforderte Rechnung über die Veränderung des Kapitals. Diesem Teil der Jahresrechnung soll zu entnehmen sein, wie sich die betroffenen Bilanzpositionen veränderten und was der Zweck der jeweiligen Position ist.

8. Schlussbemerkung

Die gängigen Rechnungslegungsgrundsätze sind in verschiedenen Teilen nicht

unbesehen geeignet, um die Jahresrechnung einer Nonprofit-Organisation angemessen zu dokumentieren. Beim Blick hinter den Sinn der jeweiligen Grundsätze wird der Bedarf zusätzlicher Bestandteile der Jahresrechnung ersichtlich. Insbesondere betrifft das die Rechnung über die Veränderung des Kapitals und den Leistungsbericht. Andere Teile der Jahresrechnung verlieren an Bedeutung. Dies trifft vor allem für die Mittelflussrechnung und teilweise auch für die Betriebsrechnung zu. Abschliessend kann

festgehalten werden, dass es unter Beachtung der besonderen Bedürfnisse möglich ist, «in einem Aquarium einen Lebensraum für Kanarienvögel einzurichten».

Anmerkungen

- 1 Die Bestandteile sind: Bilanz, Betriebsrechnung, Mittelflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals, Anhang und Leistungsbericht.
- 2 Boemle, Max, *Der Jahresabschluss*, 4. Auflage, 2001, S. 36.
- 3 Vgl. Boemle (2001), S. 65–68.

- 4 Boemle, Max, *Unternehmensfinanzierung*, 12. Auflage, 1998, S. 36–42.
- 5 Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), 1998, Band 1, S. 215.
- 6 Es sei nur am Rande darauf hingewiesen, dass die allgemeinen Buchführungsvorschriften von OR 957 ff. die Bewertung zu Tageswerten zulassen.
- 7 Käfer, Karl, *Berner Kommentar: Artikel 958–964 OR*, Bd. 8, Abt. 2, Teildbd. 2, 1981.
- 8 HWP (1998), S.171.
- 9 Für eine vertiefte Behandlung dieses Themas siehe: Eberle, Reto, *Impairment of Assets/ Wertbeeinträchtigung von Vermögensgegenständen*, 2000.
- 10 HWP (1998), Band 1, S. 202.

RESUME

La transformation de l'aquarium en refuge pour canaris...

Les auteurs montrent comment il faut «chambarder» la présentation des comptes pour refléter l'activité d'une organisation sans but lucratif. Il existe des incompatibilités entre le concept traditionnel régissant la présentation des comptes et les questions particulières inhérentes à une telle organisation, qui exigent un regard totalement différent de l'observateur.

Une organisation sans but lucratif opère en principe sur deux marchés différents: sur un «marché de services» et sur un «marché de collecte de fonds» (fund-raising). L'organisation sans but lucratif trouve sa justification dans les buts éthiques, socio-culturels et d'utilité publique qu'elle poursuit. Elle remplit une mission. On pourrait parler d'une «stakeholder value». L'organisation sans but lucratif ne peut toutefois compter sur une contre-présentation pour couvrir ses frais et doit dès lors se procurer les ressources dont elle a besoin là où la promesse d'accomplir un but idéal constitue une contre-valeur suffisante. L'organisation peut offrir deux valeurs: une prise de conscience de l'objectif visé et la confiance en l'institution.

Alors qu'il existe des données de référence pour fixer la «shareholder

value», il n'est pas possible de définir des critères sûrs pour déterminer une «stakeholder value».

La conformité de l'affectation des fonds aux objectifs poursuivis est d'une importance capitale pour la confiance en l'organisation sans but lucratif.

L'organisation sans but lucratif se trouve confrontée à un dilemme: d'une part, elle a besoin d'un coussin de ressources disponibles afin de pouvoir combler les lacunes éventuelles dans l'afflux des dons; d'autre part, les positions éminentes des fonds thésaurisés provenant des dons font apparaître un manque dans le besoin de ressources et dans leur affectation rapide, conforme au but.

Les organisations sans but lucratif ne disposent pas de fonds propres: rien ne leur appartient, tout revient au but qu'elles se sont fixé.

Les ressources qui permettent à une organisation sans but lucratif d'atteindre ses objectifs sont, outre les moyens financiers, le travail volontaire et les services gratuits ou dons en nature. Mais que signifient les cash flow statements si des flux de moyens

déterminants ne peuvent pas être évalués dans le cash?

Les organisations sans but lucratif considèrent leurs actifs immobilisés soit comme des placements destinés à faire fructifier le capital, soit comme des valeurs immobilisées utilisées directement pour la fourniture des prestations de services.

Alors que le monde du profit considère les comptes de projets comme un moyen propre à l'entreprise de redistribuer l'activité professionnelle à un nombre restreint d'unités, le compte de projet d'une organisation sans but lucratif représente un élément essentiel du compte rendu externe de l'affectation des ressources.

Les règles habituelles régissant la présentation des comptes ne sont pas applicables telles quelles à la présentation des comptes annuels d'une organisation sans but lucratif. Au-delà du sens des règles en question, on devine le besoin d'éléments supplémentaires pour l'établissement des comptes annuels. Si l'on considère le besoin particulier dont il s'agit, on peut pour ainsi dire parler de l'aménagement d'un habitat pour canaris dans un aquarium.

JF/RE/MA