

RBi / Stand: 01.06.2019

Übersicht Swiss GAAP FER 21

1. Einschätzung Vor- und Nachteile

Vorteile Swiss GAAP FER:

- «True & Fair View»: Vermittelt ein Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, das den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Stille Reserven sind untersagt.
- Aussagekraft und Verständlichkeit steigt:
 - ➔ Schafft Vertrauen und mehr Transparenz gegenüber Spendern und anderen Geldgebern
 - ➔ Erhöhung der Kreditfähigkeit
 - ➔ Erhöhung der Vergleichbarkeit und mehr Fairness bei der Steuerung durch den Kanton; verbessert Datengrundlage für faire Normkostenberechnung

Nachteile:

- Mehraufwand und -kosten, insbesondere Initialaufwand (personell/finanziell)
- Buchhaltung muss von einer entsprechend qualifizierten Person geführt werden
- Weiterentwicklung der Standards erfordern gelegentliche Anpassungen
- Verhältnismässigkeit Aufwand/Ertrag bei kleineren Institutionen???

2. Fachlicher Hintergrund

2.1 Überblick

Zu Swiss GAAP FER 21:

- Swiss GAAP FER 21 ist eine Fachempfehlung speziell für Nonprofit-Organisationen (NPOs) mit dem Merkmal, dass sich der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungserbringer (Spender, Stifter, Mitglieder, Gönner, Mitarbeitende usw.) unterscheidet.
- Das Ziel der «True & fair-View» ist eine gute Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Leistungserbringern gewährleistet.
- OR und FER 21 sind grundsätzlich kompatibel.
-
- Die aktuelle Fassung in Kraft seit 01.01.2016. Sie ist online verfügbar unter: <https://www.fer.ch/standards/swiss-gaap-fer-21-rechnungslegung-fuer-gemeinnuetzige-nonprofit-organisationen/>
- Je nach der Grösse der NPO kommt das gesamte Regelwerk oder nur ein Teil davon zu tragen:

	Grössenkriterien:	Auflagen:
1) Grosse Institution	An zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen werden zwei der nachfolgenden Kriterien überschritten: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanzsumme von 10 Mio. CHF ○ Jahresumsatz von 20 Mio. CHF ○ 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. 	Gesamtes Regelwerk Swiss GAP FER 21 zuzüglich spezifischer Standards an.
2) Mittlere Institutionen	An zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen werden zwei der nachfolgenden Kriterien <u>nicht</u> überschritten: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanzsumme von 10 Mio. CHF ○ Jahresumsatz von 20 Mio. CHF ○ 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. 	Rahmenkonzept und KERN FER

3) Kleine Institutionen	<p>An zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen werden zwei der nachfolgenden Kriterien <u>nicht überschritten</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanzsumme von 2 Mio. CHF ○ Zuwendungen (Spenden, Legate), Beiträge der öffentlichen Hand) und Erlösung aus Lieferungen und Leistungen: insgesamt 1 Mio. CHF ○ 10 bezahlte Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. 	Rahmenkonzept und KERN FER, aber keine Geldflussrechnung (vgl. Swiss GAAP FER 21/16)
--------------------------------	---	--

- KERN-FER beinhaltet die grundlegenden Bilanzierungs- Bewertungs- und Gliederungsbestimmungen, bestehend aus:

Kern-FER
(Rahmenkonzept und Swiss GAAP FER 1–6)

- Rahmenkonzept
- Grundlagen Swiss GAAP FER 1
- Bewertung Swiss GAAP FER 2
- Darstellung und Gliederung Swiss GAAP FER 3
- Geldflussrechnung Swiss GAAP FER 4
- Ausserbilanzgeschäfte Swiss GAAP FER 5
- Anhang Swiss GAAP FER 6
- Konzernrechnung Swiss GAAP FER 30 (nur für Kern-FER-Konzerne)

- In den FER 10-31-Regelungen finden sich neben weiteren Branchenstandards zusätzliche Bestimmungen für grössere Organisationen (unter anderem bezüglich Konzernrechnung, immaterielle Werte, Ertragssteuern, Vorsorgeverpflichtungen und Rückstellungen)

Zum CURAVIVA-Kontenrahmen:

- Der CURAVIVA-Kontenrahmen bietet viel individuellen Spielraum und kann sowohl mit OR wie auch mit Swiss GAAP FER angewendet werden, er ist also auch auf Swiss GAAP FER ausgerichtet.
- Der Kontenrahmen bietet ein gewisses Mass an Vereinheitlichung der Kostenrechnungen. Werden jedoch von einem Teil der Institutionen FER 21 und von einem anderen OR angewendet, relativiert sich die Vergleichbarkeit.

Auszug aus den Vorgaben LAKORE (IVSE)¹:

- 1.3 Die Leistungsabgeltung erfolgt aufgrund einer Vollkostenrechnung. Grundlage der Vollkostenrechnung ist der Kontenplan gemäss Kontenrahmen für soziale Einrichtungen IVSE von CURAVIVA, Verband Heime und Institutionen Schweiz.
- 1.4 Öffentlich-rechtliche Einrichtungen, die ihre Rechnung nach staatlichem Kontenplan führen, können bei der Erstellung der Vollkostenrechnung vom IVSE-Kontenplan abweichen, wenn die grundlegenden Anforderungen an die Berechnung der Leistungsabgeltung erfüllt sind, wie sie in diesen Richtlinien festgelegt sind.

2.2 Unterschiede in der Rechnungslegen zw. FER21-Standards und OR-Vorgaben

a) Wichtige Elemente von FER:

- **Passivseite: Unterscheidung** zwischen

1 Verbindlichkeiten	
2 Organisationskapital	freie Verfügbarkeit im Rahmen des allg. Organisationszwecks
3 Fondskapital	unterliegt einer einschränkenden Zweckbindung seitens Dritter wie Spender, Stifter oder staatlicher Leistungsfinanzierung

(zum Vergleich: OR unterscheidet nur (1) Fremd- und (2) Eigenkapital)

¹ Siehe: IVSE-Richtlinie zur Leistungsabgeltung und zur Kostenrechnung (IVSE-Richtlinie LAKORE), http://www.sodk.ch/fileadmin/user_upload/Fachbereiche/Behindertenpolitik/IVSE/2013.12.17_LAKORE_und_Anhang.pdf

Ziel: Klare Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital, keine Vermischung.

- FER 21-Anwender haben zusätzlich zum OR eine **Kapitalveränderungsrechnung sowie einen Leistungsbericht** zu erstellen.

1 Kapitalveränderungsrechnung:	Zeigt die Bestände und Veränderungen des Fonds- und Organisationskapital im Detail und dokumentiert somit, ob die Mittel tatsächlich zweckentsprechend verwendet wurden.
2 Leistungsbericht:	Bericht über die Performance (als Teil des Geschäftsberichts, nicht der Jahresrechnung). Er ist aber grundsätzlich inhalts-offen, sollte aber Aufschluss geben über Zweck, Ziele und Zielerreichung sowie erbrachte Leistungen, zur Struktur, Angaben zum obersten Leitungs- und Verwaltungsorgan, sowie zu Risiken und Herausforderungen und aussagekräftige Kennzahlen enthalten.

- **Anhang: Zusätzliche Offenlegungspflichten, insb.:**
 - o Administrationskosten
 - o Fundraisingaufwendungen
 - o Total der an die Geschäftsleitung ausgerichtete Vergütung. (Verzicht möglich, wenn nur eine Person mit der Geschäftsführung betraut ist)
 - o Unentgeltliche Zuwendungen

b) Unterschiede zum OR:

- OR kennt auf Passivseite nur Fremd- und Eigenkapital, nicht die Dreiteilung in Verbindlichkeiten, Organisationskapital und Fondkapital.
- In der OR-Darstellung fehlt eine Darstellung über die verwendeten zweckgebundenen und freien Mittel sowie über die Ziele und Wirkungen der NPO.
- OR nimmt keine Stellung zur Bilanzierung von:
 - o NPO-spezifischen Vermögenswerten wie erwartete Spenden
 - o Aktiven, die der NPO-unentgeltlich übertragen wurden (z.B. Naturalspenden oder Legate)
 - o Aktiven, bei denen die entsprechenden Eigentumsrechte eingeschränkt sind
- Zum Teil andere Bezeichnungen in FER 21, z.B. Betriebsrechnung statt Erfolgsrechnung.
- Geldflussrechnung (zur Sicherstellung der liquiditätsgenügenden Finanzpolitik): In OR nur verpflichtend für NPO, die der ordentlichen Revision unterstehen. FER 21.16 ist strenger, bereits bei niedrigen Schwellenwerten ist eine Geldflussrechnung zu erstellen.
Kleine Organisationen im Sinne von Swiss GAAPFER21 können 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 (vgl. Swiss GAAP FER 21 / 39).
- Ausgeglichenes Jahresergebnis unter FER 21, da die Veränderung des Organisationskapitals (also die Überschussverwendung) in die Betriebsrechnung aufgenommen werden darf (idealerweise separat ausgewiesen).

c) Detailinfos zum Anhang gemäss FER 21:

Folgende Zusatzangaben, die sich an die Anhangsangaben von FER 21 anlehnen, sind für das Verständnis der NPO-Jahresrechnung relevant.

Beispiele NPO-spezifischer Anhangangaben (in Anlehnung an Swiss GAAP FER 21)

- Aktiven mit einer Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkung
- Unterscheidung der zweckgebundenen und freien Zuwendungen
- Administrativer Aufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand
- Angewendete Methode zur Berechnung des administrativen Aufwands sowie des Fundraising- und allgemeinen Werbeaufwands
- Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, Personalaufwand und Abschreibungen
- Erläuterung der Zweckbestimmung eines Fonds
- Unentgeltlich erhaltene Zuwendungen in Form von Sachen, Dienstleistungen und Freiwilligenarbeit sowie Art und Umfang wichtiger unentgeltlicher Zuwendungen, auch von nahestehenden Personen/Organisationen
- Gesamtbetrag aller Vergütungen an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie der Geschäftsleitung
- Transaktionen sowie Guthaben/Verpflichtungen gegenüber nahestehenden, rechtlich selbstständigen Personen/Organisationen

d) Dualer Abschluss (Abschluss nach Rechnungslegungsrecht UND Abschluss nach einem anerkannten Standard, z.B. FER 21)

Wer muss einen dualen Abschluss machen?

- Stiftungen, die von Gesetzes wegen der ordentlichen Revision unterliegen (d.h. in 2 aufeinander folgenden Jahren Überschreitung der Schwellenwerte von CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Umsatz, sowie 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) müssen einen dualen Abschluss machen.

Quellenangaben:

Ein Grossteil der Informationen beruht auf folgender Quelle:

- Zöbeli Daniel / Mühlenberg-Schmitz z Daniela: Massgeblichkeit des OR für NPO (2019), in: 2019 Verlag SKV AG. Rechnungslegung nach Obligationenrecht. 2. Auflage, 2019, S. 932 – 954.

Weitere wichtige Quellen:

- Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/2015 (Stand 10. Dezember 2014), SWISS GAAP FER, Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung.
- Teitler-Feinberg / Evelyn/Mühlenberg-Schmitz Daniela/ Zöbeli Daniel: Vom OR zu SWISS GAAP FER 21 - Eine gelungene Erstanwendung von Nonprofit-Organisationen (2017), in: EXPERT FOCUS 9/2017.

Rechtliche Hinweise:

Die Informationen dienen nur zu Informationszwecken. Sie sind nicht als Rechts-, Steuer- oder sonstige Beratung zu verstehen. SOCIALBERN übernimmt keine Verantwortung für irgendwelche Fehler oder Unvollständigkeiten, oder für die Folgen der Nutzung dieser Informationen.