

Nonprofit-Organisationen verfügen dank Swiss GAAP FER 21 über verlässliche «allgemein akzeptierte» Rahmenbedingungen für ihre Rechnungslegung. Swiss GAAP FER 21 hat sich in der Praxis für kleine und grosse Organisationen bewährt und entfaltet seine nutzenstiftende Funktion als Bindeglied zwischen der Rechnungslegung, den strategischen Herausforderungen und Governance-Fragen.

KASPAR MÜLLER

RECHNUNGSLEGUNG FÜR NONPROFIT-ORGANISATIONEN

Swiss GAAP FER 21

1. SWISS GAAP FER 21 HAT SICH BEWÄHRT

Swiss GAAP FER 21 wurde von der Fachkommission Swiss GAAP FER im November 2002 für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2003 in Kraft gesetzt. Der Stiftungsrat der *Zewo* hat im März 2003 beschlossen, Swiss GAAP FER 21 für die Erlangung des *Zewo*-Gütesiegels verbindlich zu erklären, und zwar für grosse Organisationen ab Geschäftsjahr 2004 und für kleine Organisationen ab Geschäftsjahr 2005.

Nach der Inkraftsetzung musste Swiss GAAP FER 21 die praktische Tauglichkeit beweisen. Aufgrund der vorliegenden Erfahrungen darf festgestellt werden, dass sich Swiss GAAP FER 21 bewährt hat. Die lange und intensive Vorbereitungsarbeit von fast fünf Jahren hat sich gelohnt.

Seit der Inkraftsetzung hat Swiss GAAP FER 21 nur geringfügige Änderungen erfahren. Auf die wichtigste, nämlich die Konsolidierung (Ziff. 10 bis 12 und 45), wird später eingegangen. Auch im Rahmen der umfassenden Überarbeitung der Swiss GAAP FER im Jahre 2007 (Einführung des modularen Konzepts mit Rahmenkonzept, Kern-FER, weiteren Standards, Swiss GAAP FER 30 für die Konzernrechnung und branchenspezifische Standards wie z. B. Swiss GAAP FER 21) wurde ausdrücklich festgehalten, dass sich Swiss GAAP FER 21 bewährt hat und dass kein unmittelbarer Handlungsbedarf bezüglich Änderungen besteht [1].

Dass Swiss GAAP FER 21 anerkannt wird, zeigt sich auch darin, dass die Empfehlungen zur Rechnungslegung von Swiss GAAP FER, insbesondere Swiss GAAP FER 21, auch im «Swiss NPO-Code» als integrierter und verbindlicher Bestandteil der Corporate Governance verankert sind [2]. Der «Swiss NPO-Code» richtet sich vor allem an gemeinnützige,

spendensammelnde Hilfswerke. Auch der Verband Schweizer Förderstiftungen, «Swiss Foundations», empfiehlt seinen Mitgliedern im Rahmen des «Swiss Foundation Code», «dass sich die Jahresrechnung grundsätzlich an der besonderen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 oder gegebenenfalls an entsprechenden ausländischen Fachempfehlungen zu orientieren hat» [3].

Zudem vergibt die öffentliche Hand Subventionen in vielen Fällen nur noch, wenn über die Verwendung der Mittel mit Swiss GAAP FER 21 Rechnung gelegt wird.

Dank dieser grossen Akzeptanz von Swiss GAAP FER 21 verfügen Nonprofit-Organisationen heute über verlässliche «allgemein akzeptierte» Rahmenbedingungen für ihre Rechnungslegung.

2. VON DER RECHNUNGSLEGUNG ZUR GOVERNANCE

Ziel dieses Artikels ist es, ausgewählte Themen anzusprechen, die seit der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21 immer wieder zu Diskussionen und Fragen Anlass gegeben haben [4]. Es sind dies: Die Schnittstelle zu Swiss GAAP FER, der Leistungsbericht, die Bewertung von Wertschriften, die Konsolidierung, die Offenlegung der Entschädigungen sowie die Auswirkungen des neuen Revisionsgesetzes.

Dabei fällt auf, dass sich die Themenschwerpunkte sukzessive verschoben haben, und zwar von anfänglich ausschliesslich rechnungslegungstechnischen Unklarheiten hin zu Problemstellungen, die auch Strategie- und Governancefragen betreffen. Dies ist eine erfreuliche Entwicklung, weil kein Rechnungslegungsstandard als isolierter Selbstzweck entwickelt wird; vielmehr muss er seine nutzenstiftende Funktion immer als Teil in einem umfassenden Führungs- und Kontrollsystem erfüllen können.

3. SCHNITTSTELLE

Swiss GAAP FER 21 als branchenspezifische Fachempfehlung ist ein in sich geschlossenes Regelwerk, das neben der finanziellen Berichterstattung (Grundlagen und Grundsätze, Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang) mit dem Leistungsbericht auch qualitative Elemente betreffend erzielter



KASPAR MÜLLER,
MITGLIED DER FACH-
KOMMISSION VON
SWISS GAAP FER,
LEITER DER ARBEITS-
GRUPPE FER 21,
BASEL, MAIL@KASPAR-
MUELLER.CH

Wirkungen der Leistungen von Nonprofit-Organisationen enthält.

Swiss GAAP FER 21 ist aber in das Gesamtkonzept der Swiss GAAP FER eingebettet, wie bereits die Einleitung festhält:

«In Ergänzung und in teilweiser Abänderung der Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Jahresrechnungen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen die nachstehenden besonderen Empfehlungen.»

Konkret heisst das, dass die in Swiss GAAP FER 21 enthaltenen Empfehlungen den Fachempfehlungen grundsätzlich vorgehen. Es heisst aber auch, dass Swiss GAAP FER 21 die Fachempfehlungen ergänzt, was wiederum bedeutet, dass dort wo Swiss GAAP FER 21 keine Regelungen vorgibt, die Fachempfehlungen anzuwenden sind.

4. LEISTUNGSBERICHT

Besonders viele Fragen tauchen zum Leistungsbericht auf. Ziel von Nonprofit-Organisationen ist nicht der Gewinn, sondern eine dem Zweck der Organisation entsprechende Wirkung. Swiss GAAP FER 21 verlangt deshalb einen Leistungsbericht, in dem über die Wirkungen der Leistungen berichtet werden kann, und zwar sowohl in quantitativer wie auch in qualitativer Hinsicht. Wirkungen, und insbesondere Wirkungszusammenhänge, lassen sich nicht nur in Zahlen messen, sondern sie müssen immer auch qualitativ beschrieben werden.

Ein mit einer quantitativen Kennzahl kommuniziertes Ergebnis entspricht nämlich nicht zwingend einer gewollten Wirkung. Zum Beispiel sagt die Anzahl verteilter Decken und Moskitonetze noch nichts über die erzielte Wirkung in einem Flüchtlingslager. Das Wort Kennzahlen bedeutet nur, dass man die Zahlen kennt. Aber diese müssen noch richtig verstanden und interpretiert werden. Grundsätzlich gilt, dass Zahlen allein immer weniger genügen werden, um einen Sachverhalt nachvollziehbar darzustellen [5]. Das Erzählen (Narrative Reporting) wird deshalb in der Berichterstattung für Profit- und Nonprofit-Organisationen eine immer wichtigere Rolle spielen. Moderne Kommunikationsmittel beschleunigen diesen Trend, weil sie neue Möglichkeiten für die qualitative Berichterstattung anbieten [6].

Die Ziff. 42 und 43 sowie 59 und 60 von Swiss GAAP FER 21 geben dem Leistungsbericht eine Grundstruktur, die in «zwingend offenzulegende Informationen» und in «zusätzlich empfehlenswerte Informationen» aufgeteilt ist. Somit verbindet der Leistungsbericht bereits bekannte und schon lange kommunizierte Informationen mit neuen Elementen. Die zusätzlich empfehlenswerten Informationen enthalten die qualitativen Elemente wie beispielsweise die «Beurteilung der Zufriedenheit der Leistungsempfänger, die Haupt Risiken, denen die Organisation ausgesetzt ist», usw.

Oft suchen Organisationen ein allgemein gültiges Raster für die Erstellung des Leistungsberichtes. Dieses kann aber nicht existieren, da sich je nach Zweck und Zielen von Organisationen unterschiedliche Typen von Leistungsberichten entwickeln müssen. Im Leistungsbericht kann eine Organisation aktiv auf Fragen eingehen, welche die Mitglieder oder aussenstehende Dritte erst in drei Jahren stellen.

Trotz der sich daraus ergebenden Entfaltungsmöglichkeiten bei der Gestaltung des Leistungsberichtes sind die Grundsätze von Swiss GAAP FER 21 auch beim Leistungsbericht einzuhalten. Dazu gehört insbesondere die Stetigkeit (Ziff. 59).

5. WERTSCHRIFTEN

5.1 Bewertung. Anhand der Debatte über die sinnvolle Bewertung von Wertschriften lässt sich besonders gut zeigen, dass die Rechnungslegung «nur» ein Teil des strategischen Gesamtsystems einer Organisation und dass die Bewertungsfrage nicht die Schlüsselfrage des Themas Wertschriften ist. Das Dauerthema Bewertung von Wertschriften taucht, je nach Lage an den Finanzmärkten, in Form von zwei Grundmustern auf.

Bei einer Börsenhausse, und damit hohen Werten, fürchten die Organisationen, dass einerseits Begehrlichkeiten geweckt werden und andererseits, dass das künftige Spendenvolumen abnimmt. Die bisherigen Spender ihrerseits wollen, dass ihr Geld zweckorientiert eingesetzt und nicht gehortet wird. Wenn die Finanzmärkte einbrechen, fürchten die Organisationen, die hohe Wertschriftenbestände haben, den Vorwurf, sie hätten die Spendengelder an der Börse verspielt. Diese Aspekte kommen bei der Bewertung zu Marktwerten besonders drastisch zum Ausdruck. Verständlich, dass deshalb die Bewertung von Wertschriften zu Anschaffungskosten favorisiert oder gefordert wird.

Aber: Die Wertschriftendebatte auf die Bewertungsfrage zu reduzieren greift zu kurz; es wäre nur Symptombekämpfung. Wertschriften schwanken nun einmal, ob wir das wollen oder nicht. Die wirklichen Kernfragen stellen sich vor der Bewertung. Es sind Strategie- und Governance-Entscheidungen, deren Folgen später in der Rechnungslegung in der einen oder andern Form abgebildet werden müssen.

Strategisch entscheidend für die leitenden Organe und Spender ist die Frage: Warum haben wir Wertschriften, wozu und in welchem Umfang bilden wir Wertschriftenbestände, und wie wird dies kommuniziert? Eine strategisch einleuchtende Wertschriftenstrategie werden auch die Spenderinnen und Spender verstehen. Wichtige Argumente können z. B. sein: Wertschriftenbestände sind eine Reserve, um auch in Zeiten mit sinkendem Spendeneingang weiterhin den Zweck erfüllen zu können (Planungssicherheit für Zweckerfüllung). Es kann z. B. sein, dass eine bereits erbrachte Leistung ihre Wirkung wieder verliert, wenn der Leistungsempfänger nicht dauerhaft mit einer Unterstützung rechnen kann. Ein Spendenentscheid kann auch davon abhängen, dass die Spenderinnen sicher sein wollen, dass die Organisation ihre Leistungen dauerhaft erbringen kann. Eine solide Finanzbasis ist dafür eine gute Voraussetzung.

Die Governance-Fragen lauten: Wie ist die Anlagepolitik definiert (Prozess und Organisation), und wie und von wem wird diese kontrolliert? Eine weitere Frage ist, zu welchen Konditionen und von welchen Banken wird das Finanzvermögen verwaltet? Und bezüglich Anlagepolitik muss die Frage beantwortet sein, ob auch die Anlagepolitik dem Zweck der Organisation entspricht. Es wäre tragisch und nur schwer verständlich, wenn beispielsweise eine Organisation, die Mi-

nenopfer betreut, in Hersteller von Landminen, oder wenn eine Lungenkrebsorganisation in Tabakproduzenten investiert wären.

Eine oft vergessene Frage, die aber im Rahmen der Wertschriftendebatte absolut zentral ist, ist, ob bei der Verwaltung der Wertschriften Organmitglieder involviert sind, die im Sinne von Swiss GAAP FER 21, Ziff. 41 und 58 und insbesondere Swiss GAAP FER 15 als «nahestehende Personen» gelten und mögliche Interessenkonflikte haben könnten. Solche Situationen sind gemäss Ziff. 41 offenzulegen.

5.2 Die Swiss-GAAP-FER-21-Regelung. Die von Swiss GAAP FER zulässigen Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten sind im Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept Ziff. 25 bis 28 festgelegt. Darauf aufbauend, legt der Bewertungsstandard Swiss GAAP FER 2, Ziff. 7 fest, dass Wertschriften im Umlaufvermögen zu aktuellen Werten, also Tageswerten, in der Bilanz aufzuführen sind, und in Ziff. 11 wird geregelt, dass Finanzanlagen zu Anschaffungskosten abzüglich allfälliger Wertberichtigungen zu bewerten sind. Swiss GAAP FER 21 äussert sich in Ziff. 9, dass die angewandten Bewertungsgrundlagen und -grundsätze im Anhang offenzulegen sind. In Ziff. 37 (Anhang) wird diesbezüglich gefordert, dass bei den Finanzanlagen im Anhang zusätzlich die Marktwerte anzugeben sind. Das ist der Rahmen, den die Rechnungslegung für die Bewertung von Wertschriften und/resp. Finanzanlagen vorgibt.

Wertschriften, die im Umlaufvermögen erfasst sind, sind Teil der Liquiditätsplanung und deshalb zu Tageswerten zu bewerten. Wenn das nicht der Zweck ist, dann gehören Wertschriften ins Anlagevermögen und werden zu Anschaffungskosten bewertet, und die Marktwerte sind im Anhang offenzulegen. Die strategische Kernfrage, wozu eine Organisation Wertschriftenbestände aufbaut, entscheidet somit, ob diese im Umlauf- oder Anlagevermögen auszuweisen und auch welche Bewertungskonzepte anzuwenden sind. Problematisch wird es, wenn Organisationen Wertschriften als strategische Reserve halten und diese trotzdem im Umlaufvermögen ausweisen.

6. INTERESSENKONFLIKTE UND ENTSCHÄDIGUNGSPOLITIK

Interessenkonflikte sind nicht a priori negativ. Entscheidend ist, dass Organisationen mögliche und bestehende Interessenkonflikte identifizieren und transparent offenlegen, den Umgang mit Interessenkonflikten regeln und die Grenzen für Interessenkonflikte bestimmen. Wir befassen uns viel zu wenig mit der Frage, wie Interessenkonflikte entstehen. Manchmal bahnen sich diese an, manchmal kommen sie schnell und überraschend.

Die Bedeutung von Interessenkonflikten wird sowohl von Swiss GAAP FER 21, der Zewo, dem «Swiss NPO-Code» und dem «Swiss Foundation Code» thematisiert. Interessenkonflikte, insbesondere nicht tragbare, sind oft mit der Entschädigungspolitik, der Unabhängigkeit und Disponibilität der Organmitglieder und der Revision verbunden.

Swiss GAAP FER 21 Ziff. 36 verlangt, dass Entschädigungen an Mitglieder der leitenden Organe offenzulegen

sind. In diesem Zusammenhang taucht immer wieder die Frage auf, ob dies Stiftungsrat und Geschäftsleitung betreffe oder nur den Stiftungsrat. Es hat sich eingebürgert, dass nur die Honorare der Stiftungsräte sowie die Spesen der Geschäftsleitung offengelegt werden, nicht aber die Entschädigung der Geschäftsleitung [7].

Sowohl die Zewo [8] wie auch der «Swiss NPO-Code» [9] gehen von einer grundsätzlich ehrenamtlichen Tätigkeit der obersten Leitungsorgane aus. Swiss Foundations hingegen bejaht die Entschädigung, sofern diese angemessen ist, dies die Mittel der Organisation erlauben und die Mitglieder nicht ehrenamtlich tätig sein können [10].

Persönlich plädiere ich aus zwei Gründen auch beim Stiftungsrat für eine angemessene Entschädigung. Erstens: Auf-

«Verständlich, dass die Bewertung von Wertschriften zu Anschaffungskosten favorisiert oder gefordert wird.»

grund der Professionalisierung brauchen insbesondere grössere Organisationen Organmitglieder mit entsprechendem Wissen und Erfahrung. Solche Fachpersonen haben nicht unlimitierte zeitliche und finanzielle Ressourcen. Bei einem zeitlichen Konflikt zwischen einer bezahlten und nicht bezahlten Tätigkeit besteht die Gefahr, dass zugunsten der bezahlten entschieden werden muss. Gerade aber die zeitliche Verfügbarkeit ist wichtig; die Organe müssen grundsätzlich, besonders aber bei schwierigen Entscheidungen, verfügbar sein. Dies auch in ihrem eigenen Interesse, denn das Haftungsrisiko der Organmitglieder ist grösser geworden, weil der Gesetzgeber auch Nonprofit-Organisationen konsequenter in die Pflicht nimmt.

Der zweite Grund, der für eine angemessene Entschädigung spricht, ist, dass damit die Gefahr vermindert wird, dass sich Organmitglieder in anderer Form, z. B. durch Aufträge zu nicht marktüblichen Bedingungen, entschädigen müssen. Damit geht ein wichtiger Teil ihrer Unabhängigkeit verloren, und der den «Transaktionen mit nahe stehenden Personen» inhärente klassische Konflikt ist vorprogrammiert.

Um allen Missverständnissen vorzubeugen: Es geht nur, und ausschliesslich nur, um angemessene Entschädigungen, und diese müssen zudem offengelegt werden (Swiss GAAP FER 21 Ziff. 36 und 41).

7. KONSOLIDIERUNG

Die Konsolidierung ist, besonders bei Nonprofit-Organisationen, ein wichtiges, aber auch sehr heikles Thema. Drei Entwicklungen sind von Bedeutung. Erstens: Bezüglich der Schnittstelle zu Swiss GAAP FER wird ausdrücklich festgehalten, dass die Empfehlungen von Swiss GAAP FER 21 denjenigen der neuen Swiss GAAP FER 30 (Konzernrechnung) vorgehen [11, 12].

Zweitens wurden in Swiss GAAP FER 21 neu Ziff. 10 und 45 eingefügt. Es hat sich gezeigt, dass aufgrund einer korrekten Vollkonsolidierung die Aussagekraft der konsolidierten Jah-

resrechnung abnehmen kann, wenn die Tätigkeiten der zu konsolidierenden Organisationen zu unterschiedlich sind. Für solche Fälle wird anstatt einer Vollkonsolidierung die Equity-Methode sowie im Anhang die Begründung des Ausschlusses von der Vollkonsolidierung vorgeschrieben (Ziff. 45).

Und drittens hat die Zewo eine «Handlungsanweisung zur Konsolidierung» veröffentlicht, welche die Anwendung der Konsolidierungskriterien und -methoden erleichtern soll [13]. Dies wurde nötig, weil bei Nonprofit-Organisationen neben dem Kriterium «beherrschender Einfluss» (Swiss GAAP FER 21 Ziff. 11 und 46) oft weitere Konsolidierungskriterien von Bedeutung sind, die aber nicht die gleiche Trennschärfe wie der beherrschende Einfluss aufweisen. Wenn z. B. zwei Organisationen gemeinsam im Spendenmarkt auftreten, werden diese von den Spendern als Einheit wahrgenommen. Für diesen Fall empfiehlt die Zewo in ihrer Handlungsanweisung eine Konsolidierung oder Offenlegung der Jahresrechnung der nicht konsolidierten Organisation. Diese Frage ist z. B. in Swiss GAAP FER 21 nicht ausdrücklich geregelt.

Die Interpretation einer konsolidierten Jahresrechnung ist schwierig, weil die Kombination verschiedener Methoden (Vollkonsolidierung, Equity-Methode, Quotenkonsolidierung, Addition) unterschiedliche Spuren hinterlässt. Dies gilt ebenso für Profit- wie für Nonprofit-Organisationen. Deshalb ist es zwingend, dass Stiftungsräte sich auf diesem Gebiet gezielt weiterbilden. Nicht vergessen darf man dabei die möglichen vielfältigen «Transaktionen mit nahe stehenden Personen» (Swiss GAAP FER 15), die sich zwischen den verschiedenen in einer konsolidierten Jahresrechnung vereinten Organisationen ergeben können. Alle solchen Transaktionen sind offenzulegen (Swiss GAAP FER 21, Ziff. 41).

8. NEUES REVISIONSGESETZ

In der Einleitung zu Swiss GAAP FER 21 wird festgehalten, dass die Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 geprüft und bestätigt werden sollte. Von der ordentlichen Prüfungspflicht

der Revisionsstelle ausgenommen sind gemäss Swiss GAAP FER 21 Ziff. 59 lediglich die Angaben im Leistungsbericht.

Mit dem neuen Revisionsgesetz, das seit dem 1. Januar 2008 in Kraft ist, wird die Revisionspflicht neu von der Grösse und nicht mehr von der Rechtsform einer Organisation abhängig gemacht.

Grosse Organisationen unterliegen einer ordentlichen, kleine einer eingeschränkten Revision. Eine Organisation gilt gemäss Art. 727 des *Obligationenrechts (OR)* als «gross», wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Jahren mindestens zwei der folgenden Kriterien überschreitet: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatz von CHF 20 Mio. und 50 oder mehr Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Im Falle einer eingeschränkten Revision bei kleinen Organisationen bestätigt die Revisionsstelle gemäss Art. 729 a OR lediglich, dass aufgrund ihrer Prüfungshandlungen keine Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften oder Statuten entspricht. Diese Formulierung wird als Negativklausel bezeichnet.

Damit stellt sich die Frage, wie neben den gesetzlichen Bestimmungen auch die Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 geprüft wird. Zewo akzeptiert im Falle einer eingeschränkten Revision die Negativklausel bezüglich Gesetz, Statuten und Swiss GAAP FER [14]. Auch für die eingeschränkte Revision gilt, dass die Revision von einem nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes zugelassenen Revisors durchgeführt wird (Art. 727 c OR).

9. REPUTATION IST DAS ERGEBNIS EINER PROFESSIONELLEN NPO-ARBEIT

Swiss GAAP FER 21 hat sich für Organisationen, ungeachtet ihrer Rechtsform, die

«→ gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Aussenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit erbringen; → und sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern wenden → oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder mit zweckbestimmten Geldern der öffentlichen Hand finanziert werden»

bewährt. Die oben beschriebene Definition entspricht dem in Swiss GAAP FER 21 definierten Gültigkeitsbereich. In Ziff. 44 wird explizit festgehalten, welche Organisationen nicht darunter fallen. Ohne diese Eingrenzung hätte Swiss GAAP FER 21 nie innert nützlicher Frist in Kraft gesetzt werden können. Heute kann aber festgestellt werden, dass Swiss GAAP FER 21 auch für mitgliederorientierte Vereine aus dem Wirtschafts- und Freizeitbereich und aus der Arbeitswelt (Wirtschaftsverbände, Gewerkschaften, Musik- und Sportvereine) nützlich und anwendbar ist. Alle diese Organisationen müssen sich im Rahmen ihrer Rechnungslegung auch mit Themen wie Vergleichbarkeit, Transparenz, Leistungsbericht oder Umgang mit zweckgebundenen Fonds auseinandersetzen.

Diesbezüglich hat die «NZZ am Sonntag» [15] ein Beispiel aus der Politik beschrieben. Gemäss «NZZ am Sonntag» legen offenbar nur zwei Parteien ihre Rechnungen offen. Vergleichbar sind diese aber nicht, da die Kampagnengelder nur in der Rechnung einer Partei enthalten sind. Sinnvoll für die breite Öffentlichkeit wäre, wenn alle Parteien ihre Zahlen mit einer transparenten und vergleichbaren Rechnungslegung

offenlegten. Diese müsste zwingend Kampagnengelder als zweckgebundene Fonds mit ausweisen.

Swiss GAAP FER 21 regelt die Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen und ist somit ein wichtiges Element einer professionellen Führung von Nonprofit-Organisationen. Swiss GAAP FER 21 hat auch, wie im Artikel immer wieder gezeigt, direkte Schnittstellen mit der Corporate Governance von Nonprofit-Organisationen. Somit ist Swiss GAAP FER 21 als wichtiger Baustein in eine moderne Corporate-Governance-Struktur eingebettet. Entscheidend ist dabei nicht nur die Struktur, sondern immer auch die gelebte Corporate-Governance-Kultur. Mit einer «Boxticking-Mentalität» ist es nicht getan.

Reputation und Vertrauen können nicht eingekauft werden. Reputation und Vertrauen sind das Ergebnis einer professionellen Arbeit von Nonprofit-Organisationen. Dazu gehören eine moderne Rechnungslegung und Corporate-Governance-Struktur. Denn jeder Tag ohne eine ausgewogene und gelebte Governance ist ein gefährlicher Tag, auch für Nonprofit-Organisationen. ■

Anmerkungen: 1) Swiss GAAP FER; Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2007: Einführung, 3.5 Branchenspezifische Swiss GAAP FER. 2) Swiss NPO-Code; Corporate-Governance-Richtlinien für Nonprofit-Organisationen in der Schweiz; Hrsg. Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke; 31. März 2006; V. Rechnungslegung und Kontrolle § 25 Swiss GAAP FER; www.swiss-npocode.ch. 3) Swiss Foundation Code 2009; Grundsätze und Empfehlungen zur Gründung und Führung von Förderstiftungen; Thomas Sprecher, Philipp Egger, Martin Janssen; Helbing Lichtenhahn Verlag; Empfehlung 22; www.swissfoundations.ch. 4) Für eine umfassende Behandlung aller Themen sowie für Detailfragen und Praxisbeispiele siehe: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen; ein praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21; Daniel Zöbeli; Orell Füssli; 2007 und: Für eine umfassende Behandlung des administrativen Aufwands siehe: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands; Zewo: http://www.zewo.ch/pdf/methodik_d.pdf. 5) Aktuelles Beispiel sind die mit tausenden von auf mathematischen Formeln beruhenden Indikatoren überfüllten Berichte über die Risiken von Banken. Diese haben sich nicht nur als ungenügend, sondern als fehlleitend herausgestellt. 6) Beispiel Leistungsbericht: In Form eines «Social Performance Reports» legt die Firma Responsibility Social Investments AG Rechenschaft

ab über die sozialen und entwicklungsrelevanten Wirkungen ihrer Investmenttätigkeiten; <http://www.responsability.com/de/documents/responsabilitySPR2008DE.pdf>. 7) Im Rahmen der Arbeitsgruppe Swiss GAAP FER 21 waren ursprünglich die Entschädigungen beider Organe gemeint. 8) Zewo: Reglement über das Zewo-Gütesiegel: Art. 6: organisatorische Kriterien; Juni 2006. 9) Swiss NPO-Code: § 21: Entschädigung. 10) Swiss Foundation Code 2009; Empfehlung 7: Honorierung von Stiftungsräten. 11) Swiss GAAP FER; Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2007: Einführung, 3.5 Branchenspezifische Swiss GAAP FER. 12) Swiss GAAP FER 30 ist also lediglich ergänzend zu Swiss GAAP FER 21 anzuwenden. Siehe auch: http://www.zewo.ch/pdf/zewoforum_3_08_d.pdf, Seite 11. 13) <http://www.zewo.ch/pdf/konsolidierung.pdf>. 14) http://www.zewo.ch/pdf/zewoforum_3_08_d.pdf; Neues Revisionsgesetz – das wichtigste auf einen Blick. 15) NZZ am Sonntag; 8. Februar 2009: Die FDP steckt finanziell in der Klemme.

Literatur: ► Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2007. ► Swiss GAAP FER, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele; Conrad Meyer (Hrsg.); Verlag SKV; 1. Auflage 2009. ► FER Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung; www.fer.ch. ► Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen; Ein praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21; Daniel Zöbeli;

Orell Füssli Verlag; 2007. ► Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21; in: Verbands-Management, 29. Jg. 2/2003; Kaspar Müller (<http://www.ellipson.com/publications.html>). ► FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen; Kaspar Müller, in: Der Schweizer Treuhänder: 02/6–7. ► Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen; Rechnungslegung, Revision, Internes Kontrollsystem, Sanierung und Vermögensanlage; Daniel Zöbeli und Luzius Neubert; Orell Füssli Verlag; 2009. ► Swiss NPO-Code; Corporate Governance-Richtlinien für Nonprofit-Organisationen in der Schweiz; Hrsg. Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke; 31. März 2006. ► Swiss Foundation Code 2009; Foundation Governance Bd. 5; Thomas Sprecher, Philipp Egger, Martin Janssen; Swiss Foundations; Helbing Lichtenhahn Verlag; 2009. ► Neues Revisionsgesetz – das wichtigste auf einen Blick; Zewo: http://www.zewo.ch/pdf/zewoforum_3_08_d.pdf. ► Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Erfahrungen aus der Einführung von Swiss GAAP FER 21; Michael Herzog, in: Der Schweizer Treuhänder: 08/5. ► Kern-FER und eingeschränkte Revision, Aspekte der Prüfungsplanung; Thorsten Kleibold und Oliver Theobald, in: Der Schweizer Treuhänder: 08/5. ► www.fer.ch. ► www.zewo.ch. ► www.swiss-npocode.ch. ► www.swissfoundations.ch.

RÉSUMÉ

États financiers des organisations à but non lucratif

Du fait de la large reconnaissance de la Swiss GAAP RPC 21, les organisations à but non lucratif jouissent aujourd'hui d'un cadre fiable «généralement accepté» pour l'établissement de leurs états fi-

nanciers. Depuis son entrée en vigueur et son application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003, cette recommandation n'a pas posé de problèmes pratiques majeurs et n'a subi que de

légères adaptations. Lors de la refonte la Swiss GAAP RPC en 2007, il a été admis que la Swiss GAAP RPC 21 s'était bien établie et qu'elle ne nécessitait aucune modification dans l'immédiat. Si bien

RÉSUMÉ

qu'aujourd'hui, la Swiss GAAP RPC 21 est exigée pour obtenir le label de qualité Zewo; mais elle fait aussi partie intégrante du «Swiss NPO-Code» et du «Swiss Foundation Code». Et dans bien des cas, les pouvoirs publics n'octroient désormais de subventions que si l'utilisation des ressources est justifiée au moyen de comptes établis selon la Swiss GAAP RPC 21.

Cet article aborde sept thématiques.

1. Convergence avec les Swiss GAAP RPC. La Swiss GAAP RPC 21 est une norme sectorielle qui constitue un référentiel comptable en soi. Elle règle non seulement la présentation des états financiers (bases et principes, bilan, compte d'exploitation, tableau de financement, tableau de variation du capital et annexe) mais prescrit aussi l'établissement d'un rapport de performance qui a pour objet de fournir des éléments qualitatifs concernant l'efficacité des prestations fournies par les organisations à but non lucratif. Néanmoins la Swiss GAAP RPC 21 est pleinement intégrée dans le concept global des Swiss GAAP RPC:

«Les recommandations particulières suivantes, complétant et modifiant partiellement les Swiss GAAP RPC existantes, s'appliquent aux comptes annuels des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif.»

2. Rapport de performance. Une organisation à but non lucratif n'a pas vocation à dégager un bénéfice mais à réaliser des actions conformes à son but social. C'est la raison pour laquelle la Swiss GAAP RPC 21 exige un rapport de performance dans lequel l'entité peut rendre compte de l'efficacité de son action en termes quantitatifs et qualitatifs.

Souvent, les organisations cherchent une grille prête à l'emploi qu'elles pourraient simplement adapter pour établir leur rapport de performance. Mais un modèle de cette nature n'existe pas pour la simple raison que la structure du rapport de performance doit refléter le but et les objectifs de l'organisation et que ceux-ci sont très variables. Les organisations jouissent donc d'une relative liberté dans l'établissement de leur rapport de performance, mais doivent toutefois

suivre les principes énoncés dans la Swiss GAAP RPC 21, en particulier celui de la permanence dans la présentation.

3. Évaluation des titres. La discussion sur la valorisation des titres montre que l'établissement des comptes ne constitue qu'un aspect de la stratégie de l'entité et qu'en ce qui concerne les titres, leur évaluation n'est pas la question principale. L'option stratégique prise par l'organisation au sujet de la finalité de son portefeuille de titres décidera, in fine, si ceux-ci doivent figurer dans l'actif circulant ou dans l'actif immobilisé, et la méthode d'évaluation à laquelle il faut recourir. La situation devient problématique lorsque les organisations détiennent des titres en tant que réserve stratégique et les inscrivent néanmoins dans l'actif circulant.

4. Conflits d'intérêts et indemnités. Des conflits d'intérêts insurmontables surgissent souvent en rapport avec la politique de rémunération, l'indépendance et la disponibilité des membres des organes et la révision. La Swiss GAAP RPC 21 exige que les indemnités versées aux membres des organes dirigeants soient publiées. L'usage qui s'est imposé est de ne publier que les honoraires des membres du conseil de fondation ainsi que les frais de la direction, mais pas les indemnités perçues par les membres de cette dernière.

5. Consolidation. Choisir les critères et les méthodes de consolidation est une gageure car, dans le secteur des organisations à but non lucratif, «l'influence dominante» n'est souvent pas le seul critère applicable, le problème étant que les autres sont plutôt flous. Par exemple, lorsque deux organismes agissent de concert pour la collecte de dons, les donateurs les assimilent à une entité unique. C'est la raison pour laquelle la fondation Zewo a édicté des *Consignes et explications concernant la consolidation* abordant les aspects qui n'ont pas été réglés explicitement dans la Swiss GAAP RPC 21. L'interprétation des comptes consolidés n'est pas aisée, car la combinaison de méthodes de consolidation différentes

(intégration globale, mise en équivalence, intégration proportionnelle, addition) laisse divers types de traces. Il est donc impératif que les membres du conseil de fondation suivent des cours de perfectionnement ciblés dans ce domaine.

6. Nouvelle loi sur la révision. Depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur la révision, le 1^{er} janvier 2008, se pose la question du contrôle des prescriptions légales mais aussi celle du respect de la Swiss GAAP RPC 21. Dans le cadre du contrôle restreint, la fondation Zewo accepte une formulation négative pour la conformité à la loi, aux statuts et aux Swiss GAAP RPC.

7. Réputation et gouvernance. Développer une norme comptable n'est pas un but en soi. Une norme doit pouvoir déployer des effets bénéfiques dans le cadre d'un système de gestion et de contrôle plus vaste. La Swiss GAAP RPC 21 régleme la présentation des comptes des organisations à but non lucratif et, à ce titre, elle contribue à une gestion professionnelle de ce secteur de l'économie et s'intègre dans un système de gouvernance moderne. Mais la structure du système de gouvernance n'est pas seule déterminante; elle va de pair avec la culture en matière de gouvernance qui règne au sein de l'institution. Ici, pas question de se contenter d'une mentalité de gratte-papier: la réputation et la confiance ne sont pas des marchandises. Elles sont le résultat d'un travail professionnel qui s'appuie sur des structures modernes d'établissement des comptes et de gouvernance. Chaque jour passé hors du cadre d'une gouvernance équilibrée et vécue est un jour dangereux, même pour les organisations à but non lucratif. *KM/PB*