



Ausgewählte Fragen und Antworten zu Rechnungslegung und Prüfung von Jahresrechnungen nach Swiss GAAP FER 21 bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

Erstpublikation vom 12. Dezember 2016

Version vom 6. Januar 2026



Vorwort

Die Stiftung Zewo sorgt für Transparenz bei Spenden sammelnden Organisationen und fördert das Vertrauen der Gesellschaft in die gemeinnützige Tätigkeit. Sie setzt sich dafür ein, dass Spendengelder zweckbestimmt, wirksam und wirtschaftlich eingesetzt werden. Hilfswerke, die sich von der Zewo zertifizieren lassen und die entsprechenden Anforderungen erfüllen, erhalten das Zewo-Gütesiegel. Eine transparente Rechnungslegung und die Prüfung der Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle oder eine Review (prüferische Durchsicht) oder Prüfung durch eine unabhängige Abschlussprüferin oder einen unabhängigen Abschlussprüfer im Auftrag sind dabei zentrale Elemente.

Die Anforderungen umfassen:

- Swiss GAAP FER, insbesondere Swiss GAAP FER 21 (in Kraft seit 1. Januar 2016);
- Die 21 [Zewo-Standards](#) (in Kraft gesetzt: 1. Januar 2016, leicht überarbeitete Auflage seit 1. Januar 2024).

In allen Zertifizierungsverfahren prüft die Zewo Hilfswerke mit Zewo-Gütesiegel oder solche, welche das Gütesiegel neu erlangen wollen, auf die Einhaltung der 21 Zewo-Standards.

Das vorliegende Dokument enthält in diesem Kontext Fragen und Antworten im Zusammenhang mit der Erstellung und Prüfung der Jahresrechnung sowie der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen mit Zewo-Gütesiegel.

Im Rahmen der Überarbeitung wurde das Q&A-Dokument inhaltlich aktualisiert, insbesondere zu den Themen Dualer Abschluss, Konzernrechnung und Swiss GAAP FER 28. Zudem stehen zwei Merkblätter der Zewo zur Verfügung: „[Klarheit beim Verbuchen von zweckgebundenen und freien Zuwendungen](#)“ (November 2024) sowie „[Frei oder zweckgebunden Spenden sammeln – worauf es ankommt](#)“ (November 2024). Die aktuellen Musterberichte sind auf der [Website](#) von EXPERTsuisse verfügbar.

Dieses Dokument stellt eine Arbeitshilfe dar. Die hier gemachten Aussagen entsprechen dem Meinungsstand der Stiftung Zewo und von EXPERTsuisse zum Zeitpunkt der Publikation dieses Dokumentes. Die vorliegenden Antworten sind genereller Natur und nicht ohne weiteres auf die konkreten Umstände einer bestimmten Organisation anwendbar.

Inhalt

1. Allgemeine Bestimmungen betreffend Rechnungslegung und Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel.....	6
1.1 Nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen haben Organisationen mit ZEWO-Gütesiegel ihre Jahresrechnung zu erstellen?	6
1.2 Welche Revisionsart ist bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel verlangt?	6
1.3 Was umfasst der Prüfungsauftrag an die Revisionsstelle bzw. die unabhängige Abschlussprüferin oder den unabhängigen Abschlussprüfer von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel?	7
1.4 Was ist zu tun, wenn bei der Prüfung der Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 falsche Aussagen festgestellt werden, die nicht zu einer Einschränkung im Testat führen?	8
1.5 Eine Organisation mit Zewo-Gütesiegel, die gesetzlich zu einer eingeschränkten oder keiner Revision verpflichtet ist, wünscht ein positiv formuliertes Prüfungsurteil im Testat. Welche Möglichkeiten gibt es?.....	8
1.6 Weshalb wird im Testat für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen nicht auf Swiss GAAP FER 21 verwiesen?	8
2. Fragen betreffend die Rechnungslegung von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel	10
2.1 Ausweis der zweckgebundenen Zuwendungen im Ertrag (Swiss GAAP FER 21/13, Zewo-Standard 18.4).....	10
2.1.1 Woran erkennt man, dass eine Zuwendung zweckgebunden ist?	10
2.1.2 Was sind Indizien und Kriterien für die Beurteilung der Zweckgebundenheit einer Sammelaktion aus Sicht der angesprochenen Öffentlichkeit?.....	10
3. Das Bruttoprinzip gilt auch im Zusammenhang mit Aktivitäten zur Beschaffung von Zuwendungen (Swiss GAAP FER 21/14). Worauf ist besonders zu achten?.....	11
4. Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital / Gliederung des Organisationskapitals (Swiss GAAP FER 21/8-10)	12
4.1 Wie wird das Fondskapital definiert und wie werden zweckgebundene Fonds behandelt?	12
4.2 Wie wird das Organisationskapital definiert und aus welchen Komponenten besteht dieses? ..	12
4.3 Worin unterscheidet sich das gebundene Kapital vom Fondskapital? Wie wird das gebundene Kapital behandelt?	12
4.4 Wie werden zweckgebundene Mittel in der Betriebsrechnung und der Rechnung über die Veränderung des Kapitals dargestellt?	13
4.5 Kann ein negatives Fondskapital entstehen?	13
4.6 Sonderfall Schwankungsreserve: Wie wird die Schwankungsreserve behandelt?	14
4.7 Verwendung zweckgebundener Fonds: Wie ist die Verwendung zweckgebundener Fonds zu belegen?	14
4.8 In welchen Fällen sind Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds möglich und wie werden diese behandelt?	14
5. Dualer Abschluss	15
5.1 Wie wird das Fondskapital in einem dualen Abschluss, der sowohl den Anforderungen des OR wie denjenigen der Swiss GAAP FER entsprechen soll, dargestellt?	15

5.2	Wie wirkt sich die Aktienrechtsrevision per 1. Januar 2023 auf die Gliederung des Eigenkapitals bei einem dualen Abschluss nach Swiss GAAP FER und OR aus?	16
5.3	Was ist hinsichtlich der Gliederung der Betriebsrechnung in einem dualen Abschluss zu beachten?.....	17
5.4	Wie ist die Rechnung über die Veränderung des Kapitals im dualen Abschluss darzustellen?. .	17
5.5	Wie erfolgt die Darstellung des Lageberichts und Leistungsberichts im dualen Abschluss im Geschäftsbericht?.....	18
6.	Ausweis der Ergebnisse in der Betriebsrechnung (Swiss GAAP FER 21/11-12)	19
6.1	Welche Ergebnis-Totale existieren in der Betriebsrechnung nach Swiss GAAP FER 21? Wie werden diese in der Jahresrechnung ausgewiesen?.....	19
6.2	Kann die Veränderung des Fondskapitals netto in der Betriebsrechnung ausgewiesen werden?.....	19
6.3	Inwiefern haben die Ergebnisse der Betriebsrechnung mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinzustimmen?	19
7.	Vergütungen	20
7.1	Wie sind die Vergütungen an das oberste Leitungsorgan (Vorstand, Stiftungsrat) der Organisation offenzulegen?	20
7.2	Wie sind die Vergütungen an die Geschäftsleitung der Organisation offenzulegen?	20
8.	Transaktionen mit Nahestehenden (Swiss GAAP FER 21/25, Zewo-Standard 5.6)	21
8.1	Was wird unter Swiss GAAP FER 21 als Nahestehende verstanden?	21
8.2	Wie müssen Transaktionen mit nahestehenden Personen offengelegt werden?.....	21
9.	Administrativer Aufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand	22
9.1	Welche Vorgaben zum Ausweis des administrativen Aufwands und des Fundraising-aufwands gibt es in Swiss GAAP FER?	22
9.2	Müssen Organisationen mit Zewo-Gütesiegel den administrativen und den Fundraisingaufwand/Werbeaufwand nach einer einheitlichen Methodik ausweisen?	22
9.3	Müssen zweckgebundene Spenden zu 100% für den entsprechenden Zweck (Projekt) verwendet werden?	22
10.	Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER	23
10.1	Wie ist die Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER geregelt?	23
10.2	Sind auch Zweckorganisationen zu konsolidieren?	24
10.3	Bestehen zwischen Swiss GAAP FER und dem Obligationenrecht Unterschiede betreffend die Pflicht zur Konzernrechnungslegung?.....	24
10.4	Woraus besteht eine konsolidierte Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21?	24
10.5	Welche Fachempfehlungen sind im Zusammenhang mit der konsolidierten Jahresrechnung zu beachten?	25



Anhang **26**

1. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Ordentliche Revision nach Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) – Berichterstattung gemäss PS-CH 700..... 26
2. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Prüfung im Auftragsverhältnis nach Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) – Berichterstattung gemäss ISA-CH 700 26
3. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER [den Kern-FER] – Eingeschränkte Revision nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)..... 26
4. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER [den Kern-FER] – Prüferische Durchsicht / Review nach Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 26

1. Allgemeine Bestimmungen betreffend Rechnungslegung und Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

1.1 Nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen haben Organisationen mit Zewo-Gütesiegel ihre Jahresrechnung zu erstellen?

Organisationen mit Zewo-Gütesiegel erstellen ihre Jahresrechnung nach den Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER und wenden Swiss GAAP FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige Non-Profit-Organisationen an. Kleine Organisationen haben mindestens das Rahmenkonzept, Swiss GAAP FER 21 und Kern-FER (Swiss GAAP FER 1 bis 6) einzuhalten, grosse Organisationen zusätzlich noch die weiteren Swiss GAAP FER 10 bis 28. Konsolidierungspflichtige Organisationen haben zusätzlich Swiss GAAP FER 30 anzuwenden. Es ist offenzulegen, ob die Kern-FER eingehalten werden oder das gesamte Swiss GAAP FER Regelwerk.

Der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand sowie der administrative Aufwand sind nach der von der Zewo veröffentlichten Methodik zu berechnen und auszuweisen (vgl. Zewo-Standard 13.3 und Frage 9.2).

Die entrichteten Gesamtvergütungen an die Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie an die Mitglieder der Geschäftsleitung sind gemäss den Bestimmungen von Swiss GAAP FER 21 im Anhang der Jahresrechnung je summarisch offenzulegen (vgl. Swiss GAAP FER 21/24 und Zewo-Standard 8.6).

Darüber hinaus sind gemäss Zewo-Standard 8 Vergütungen an die Präsidentin oder den Präsidenten der Organisation zusätzlich gesondert auszuweisen (vgl. Zewo-Standard 8.7 und Frage 7.1).

Ferner müssen gegenüber der Zewo die individuellen Vergütungen an die Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie die Vergütungen an die Geschäftsleiterin oder den Geschäftsleiter einzeln offengelegt werden (vgl. Zewo-Standard 8.9).

1.2 Welche Revisionsart ist bei Organisationen mit Zewo-Gütesiegel verlangt?

Ist die Organisation (Verein, Stiftung) gesetzlich zu einer Revision der Jahresrechnung verpflichtet, erfolgt diese gemäss den gesetzlichen Bestimmungen mittels eingeschränkter oder ordentlicher Revision (Art. 69b ZGB, Art. 83b ZGB).

Vereine, welche die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision gemäss Art. 69b ZGB nicht erreichen, sind in den meisten Fällen von der Pflicht, ihre Jahresrechnung prüfen zu lassen, befreit. Die Schwellenwerte in Art. 69b Abs. 1 ZGB (10-20-50) sind tiefer als diejenigen von Art. 727 OR. Siehe HWP «Ordentliche Revision», Kapitel I.2.7.6 «Verein» für weitere Ausführungen.

Bei Organisationen, die gesetzlich zu keiner Revision verpflichtet sind, namentlich bei kleineren Vereinen (Art. 69b Abs. 4 ZGB), hat gem. Zewo-Standard 14 mindestens eine Review (prüferische Durchsicht) der Jahresrechnung gemäss dem Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 von EXPERTsuisse durch eine unabhängige Abschlussprüferin oder einen unabhängigen Abschlussprüfer zu erfolgen (vgl. Berichtsbeispiel 4 im Anhang resp. auf der Website von EXPERTsuisse).

Sofern die Statuten oder ein Beschluss des obersten Organs eine eingeschränkte (vgl. Berichtsbeispiel 3 im Anhang) oder ordentliche (vgl. Berichtsbeispiel 1 im Anhang resp. auf der Website von EXPERTsuisse) Revision verlangen, ist diese jeweils gemäss den gesetzlichen Vorgaben durchzuführen.

Die Revision bzw. die Review erfolgt gemäss den entsprechenden Standards von EXPERTsuisse (Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)) für die ordentliche Revision oder freiwillige Abschlussprüfung, Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER), Review nach PS 910¹). Darüber hinaus sind die Standes- und Berufsregeln von EXPERTsuisse zu beachten.

1.3 Was umfasst der Prüfungsauftrag an die Revisionsstelle bzw. die unabhängige Abschlussprüferin oder den unabhängigen Abschlussprüfer von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel?

Aufgabe der Revisionsstelle ist es, zu prüfen und zu beurteilen, ob die Jahresrechnung der Organisation ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Geldflussrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER vermittelt und dem schweizerischen Gesetz und den Statuten bzw. der Stiftungsurkunde entspricht.

Vgl. Frage 1.2 betreffend Organisationen, die keiner gesetzlichen Prüfung unterliegen. Bei einer eingeschränkten Revision bzw. einer Prüfung oder einer Review im Auftragsverhältnis sind die obigen Ausführungen der Revisionsart/Auftragsart entsprechend anzupassen.

Gemäss Swiss GAAP FER 21/28 ist der Leistungsbericht nicht Gegenstand der Prüfung. Dies wird mit dem Satz «In Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 21 unterliegen die Angaben im Leistungsbericht keiner Prüfpflicht der [...]» im Bericht der Revisionsstelle bzw. des unabhängigen Abschlussprüfers festgehalten.

Im Rahmen der Prüfung ist auch zu beurteilen, ob der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand im Wesentlichen nach der von der Zewo veröffentlichten Methodik ausgewiesen wird (vgl. Zewo-Standard 13.3) und ob die Offenlegung der Vergütungen gemäss den Zewo-Standards (vgl. Zewo-Standard 8) erfolgt.

¹ Die künftige Bezeichnung des PS 910 wird ISRE-CH 2400 und ISRE-CH 2410 lauten.

1.4 Was ist zu tun, wenn bei der Prüfung der Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 falsche Aussagen festgestellt werden, die nicht zu einer Einschränkung im Testat führen?

Solche falschen Angaben dürfen nicht wesentlich sein, ansonsten führen sie zu einer Einschränkung oder gar zu einem versagten Prüfungsurteil (ordentliche Revision) resp. zu einer verneinenden Prüfungsaussage (eingeschränkte Revision). Die Revisionsstelle bzw. die unabhängige Abschlussprüferin oder der unabhängige Abschlussprüfer entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und in welcher Form solche falschen Angaben in der Jahresrechnung oder auch andere Feststellungen dem obersten Leitungsorgan der Organisation, gegebenenfalls der Geschäftsleitung schriftlich mitzuteilen sind. Dies kann im Rahmen einer ordentlichen Revision im umfassenden Bericht an das oberste Leitungsorgan der Organisation, andernfalls auch mittels eines Schlussbesprechungsprotokolls oder in anderer geeigneter Form (z. B. Management Letter) erfolgen.

1.5 Eine Organisation mit Zewo-Gütesiegel, die gesetzlich zu einer eingeschränkten oder keiner Revision verpflichtet ist, wünscht ein positiv formuliertes Prüfungsurteil im Testat. Welche Möglichkeiten gibt es?

Die Organisation kann zusätzlich zur gesetzlich erforderlichen eingeschränkten Revision oder anstelle einer von der Zewo verlangten Review freiwillig eine Prüfung nach den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) in Auftrag geben (Berichterstattung nach ISA-CH 700, vgl. Berichtsbeispiel 2 im Anhang resp. auf der [Website](#) von EXPERTsuisse).

Möglich ist aber auch, dass bereits die Statuten vorsehen oder das oberste Organ beschliesst, dass an Stelle einer eingeschränkten Revision oder einer Review eine ordentliche Revision nach Art. 727 OR durchzuführen ist. Überdies können die Statuten oder das oberste Organ ergänzend zu den gesetzlichen Bestimmungen weitergehende Prüfungen vorsehen.

1.6 Weshalb wird im Testat für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen nicht auf Swiss GAAP FER 21 verwiesen?

Swiss GAAP FER 21 in der Version gültig bis 2015 sah in der Einleitung folgendes vor: "Die Einhaltung der Fachempfehlung sollte geprüft und bestätigt werden." Dieser Passus führte dazu, dass in den Revisionsberichten jeweils explizit Bezug auf die Einhaltung von Swiss GAAP FER 21 genommen wurde.

Swiss GAAP FER 21 in der Version ab 2016 enthält keinen entsprechenden Passus mehr dazu. In der Einleitung zu Swiss GAAP FER 21 heisst es u.a.: "In Ergänzung und in teilweiser Abänderung der übrigen Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Jahresrechnungen von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen die nachstehenden



besonderen Empfehlungen. Die Bestimmungen dieser Fachempfehlung (...) gehen denjenigen der übrigen Fachempfehlungen vor."

Organisationen, die Swiss GAAP FER 21 befolgen, haben dies im Anhang bei den Rechnungslegungsgrundsätzen zum Ausdruck zu bringen (siehe Einleitung Swiss GAAP FER 21).

2. Fragen betreffend die Rechnungslegung von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel

Ergänzend wird auf das Merkblatt der Zewo „[Frei oder zweckgebunden Spenden sammeln – worauf es ankommt](#)“ vom November 2024 verwiesen.

2.1 Ausweis der zweckgebundenen Zuwendungen im Ertrag (Swiss GAAP FER 21/13, Zewo-Standard 18.4)

2.1.1 Woran erkennt man, dass eine Zuwendung zweckgebunden ist?

Eine Zuwendung ist explizit zweckgebunden, wenn die Zuwenderin oder der Zuwender einen bestimmten Verwendungszweck vorgibt. Dies kann bspw. im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung, im Testament oder durch Angabe eines Verwendungszwecks bei der Überweisung erfolgen.

Eine Zuwendung ist implizit zweckgebunden, wenn die Zuwenderin oder der Zuwender von der Organisation um Unterstützung für eine bestimme Leistung, ein Tätigkeitsgebiet, Projekt etc. gebeten wird und daher davon ausgehen kann bzw. muss, dass seine Zuwendung dafür verwendet wird (Swiss GAAP FER 21/33). Dies ist in der Regel bei den (meist projektbezogenen) Gesuchen an institutionelle Geldgeber der Fall. Aber auch spezifische themen- oder projektbezogene Sammelaktionen in der breiten Öffentlichkeit (z.B. Spenden-Mailings), die zu kleinen Einzelbeträgen führen, stellen zweckgebundene Zuwendungen dar.

2.1.2 Was sind Indizien und Kriterien für die Beurteilung der Zweckgebundenheit einer Sammelaktion aus Sicht der angesprochenen Öffentlichkeit?

Zewo-Standard 18.4 verlangt: «Will eine Organisation über die gesammelten Spendengelder frei im Rahmen des Organisationszwecks verfügen können, muss die beabsichtigte freie Verwendung aus dem Sammlungsauftruf klar und eindeutig erkennbar sein»

Als *frei verfügbar* im Rahmen des Organisationszwecks gelten Spendengelder, wenn aus dem Sammlungsauftruf implizit klar hervorgeht oder darin explizit darauf hingewiesen wird, dass die Organisation die Mittel frei verwenden kann. Entscheidend ist dabei der Gesamteindruck, den der Sammlungsauftruf beim typischen Adressaten erweckt. Enthält ein Sammelauftruf lediglich Beispiele für die Spendenverwendung, muss klar hervorgehen, dass mit dem betreffenden Aufruf die gesamte Tätigkeit der Organisation und nicht das als Beispiel aufgeführte Projekt unterstützt wird. Falls dies mit einem expliziten Hinweis auf die freie Verwendung erfolgt, muss dieser klar erkennbar sein. Ein Hinweis allein genügt allerdings nicht, wenn ein anderer Gesamteindruck entsteht.

Spendenaufrufe, in denen ausschliesslich ein Themengebiet, ein Programm oder ein Projekt der Organisation beschrieben wird, sind als zweckgebunden zu beurteilen.

3. Das Brutto Prinzip gilt auch im Zusammenhang mit Aktivitäten zur Beschaffung von Zuwendungen (Swiss GAAP FER 21/14). Worauf ist besonders zu achten?

Das Brutto Prinzip ist hier von besonderer Bedeutung, weil der Aufwand für die Mittelbeschaffung eine wichtige Kennzahl für die Beurteilung von gemeinnützigen Spenden sammelnde Organisationen ist. Es bedeutet, dass sämtliche diesbezügliche Aufwendungen brutto im Betriebsaufwand auszuweisen sind. Eine Verrechnung des Aufwands für (gewisse) Sammelaktionen mit entsprechenden Erträgen ist nicht zulässig.

In der Praxis ist insbesondere in den folgenden Fällen darauf zu achten, dass das Brutto Prinzip eingehalten ist:

- Externe Dienstleisterinnen oder Dienstleister werden für die Durchführung von Sammelaktionen beauftragt. Falls die Dienstleisterin oder der Dienstleister zusätzlich eine Vorfinanzierung der Kosten übernimmt, sind die vollständigen Kosten für die in der Berichtsperiode durchgeführten Aktionen im Aufwand zu erfassen;
- bei der Veranstaltung von Spendengalas, Charity Events o.ä. durch die Organisation;
- beim Verkauf von Merchandising-Artikeln.

4. Abgrenzung von Fonds- und Organisationskapital / Gliederung des Organisationskapitals (Swiss GAAP FER 21/8-10)

Ergänzend wird auf das Merkblatt der Zewo „[Klarheit beim Verbuchen von zweckgebundenen und freien Zuwendungen](#)“ vom November 2024 verwiesen.

4.1 Wie wird das Fondskapital definiert und wie werden zweckgebundene Fonds behandelt?

Das Fondskapital besteht aus Mitteln, die aufgrund des Willens externer Zuwenderinnen oder Zuwender einer spezifischen Zweckbindung unterliegen. Ein zweckgebundener Fonds entsteht entweder aus einer expliziten Bestimmung der zuwendenden Person oder aus den Umständen der Zuwendung, die eine Zweckbindung durch die zuwendende Person implizieren (Swiss GAAP FER 21/33). Solche Gelder stammen zum Beispiel aus Sammelaktionen für einen spezifischen Zweck (Zuwenderinnen oder Zuwender) oder entstehen durch Verträge (z.B. Stifterin oder Stifter, staatliche Leistungsfinanzierungen).

Der bilanzierte Bestand des Fondskapitals am Ende einer Berichtsperiode zeigt die noch nicht ausgegebenen Gelder, die für einen bestimmten Zweck vereinnahmt wurden. Das Fondskapital stellt nach Swiss GAAP FER 21 insoweit weder Organisations- noch Fremdkapital dar. Die Zweckbestimmung eines Fonds ist durch eine aussagekräftige Bezeichnung offenzulegen. Allenfalls ist diese Zweckbestimmung im Anhang zu erläutern (Swiss GAAP FER 21/40).

4.2 Wie wird das Organisationskapital definiert und aus welchen Komponenten besteht dieses?

Mittel ohne Verwendungsbeschränkung durch Dritte oder Mittel, bei denen sich die Organisation den Verwendungszweck nach dem Erhalt der Mittel selbst auferlegt, sind im Organisationskapital zu erfassen. Das Organisationskapital gliedert sich in Grundkapital (z.B. Genossenschaftskapital, Stiftungskapital), gebundenes Kapital (von der Organisation selbst auferlegter Zweck) und freies Kapital (in der Regel die ein behaltenen Jahresergebnisse).

4.3 Worin unterscheidet sich das gebundene Kapital vom Fondskapital? Wie wird das gebundene Kapital behandelt?

Beim gebundenen Kapital handelt es sich um Mittel, deren Verwendungszweck sich die Organisation selbst auferlegt hat. Es handelt sich nicht um Fondskapital, da die Zweckbestimmung nicht durch eine externe Zuwenderin oder einen externen Zuwender definiert wurde. Das gebundene Kapital ist innerhalb des Organisationskapitals gesondert auszuweisen.

Wie beim Fondskapital muss die Zweckbestimmung der Positionen des gebundenen Kapitals durch eine aussagekräftige Bezeichnung offengelegt werden. Allenfalls ist die Zweckbestimmung im Anhang zu erläutern.

4.4 Wie werden zweckgebundene Mittel in der Betriebsrechnung und der Rechnung über die Veränderung des Kapitals dargestellt?

In der Betriebsrechnung sind bei den erhaltenen Zuwendungen die zweckgebundenen Zuwendungen und die freien Zuwendungen zu unterscheiden oder im Anhang gesondert auszuweisen (Swiss GAAP FER 21/13). Die Veränderung des Fondskapitals wird als Ergebnis in der Betriebsrechnung ausgewiesen (Swiss GAAP FER 21/11-12). Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Bestände und die Veränderung der Positionen des Fondskapitals brutto dar (Swiss GAAP FER 21/17). Die zweckgebundenen Zuwendungen werden in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals bei den jeweiligen Fonds als Zuweisung offengelegt. Mit dieser Bruttodarstellung können die zweckgebundenen Einnahmen von der Betriebsrechnung bis hin zur Rechnung über die Veränderung des Kapitals verfolgt werden.

4.5 Kann ein negatives Fondskapital entstehen?

Nein. Ein zweckgebundener Fonds zeigt zweckgebundene Mittel, die noch nicht verwendet wurden. Sofern in der Folge die Ausgaben für einen bestimmten Zweck höher sind als die zuvor vereinnahmten zweckgebundenen Zuwendungen, wird der Ausgabenüberschuss durch entsprechende freie Mittel finanziert. Das Fondskapital kann insoweit nicht negativ werden.

Illustration anhand eines Beispiels:

Das Fondskapital für einen bestimmten Zweck beträgt per 1. Januar CHF 450'000. Im Berichtsjahr sind für den bestimmten Zweck Zuwendungen in Höhe von CHF 150'000 vereinnahmt worden. Im Fondskapital stehen damit CHF 600'000 für diese Zweckbestimmung zur Verfügung. Die Ausgaben im Berichtsjahr betragen CHF 700'000. Der Ausgabenüberschuss von CHF 100'000 wird durch freie Mittel finanziert. Per Ende Jahr stehen somit keine zweckgebundenen Mittel für diesen Zweck mehr zur Verfügung. Der Fonds beträgt CHF 0.

Beispiel für den Ausweis in der Jahresrechnung:

Dem zweckgebundenen Fonds werden nur die verfügbaren CHF 600'000 entnommen. Der Ausgabenüberschuss von CHF 100'000 geht somit zu Lasten des Jahresergebnisses respektive des Organisationskapitals.

Fondskapital

Zahlen in CHF	Bestand 1.1.	Zuweisungen	interne Transfers	Verwendung	Bestand 31.12.
Fonds 1	450'000	150'000	0	-600'000	0

4.6 Sonderfall Schwankungsreserve: Wie wird die Schwankungsreserve behandelt?

Eine Organisation, die Wertschriften hält, kann im gebundenen Kapital des Organisationskapitals eine Schwankungsreserve ausweisen (vgl. Swiss GAAP FER 21, Anhang). Bildung bzw. Auflösung der Schwankungsreserve erfolgen als Zuweisung bzw. Verwendung des Organisationskapitals (siehe Illustration zu Frage 5.4). Eine Schwankungsreserve hat somit keinen Einfluss auf das Finanzergebnis. Es empfiehlt sich, im Anhang Angaben über die Schwankungsreserve zu machen (Swiss GAAP FER 21/20). Ferner ist bei Finanzanlagen der Marktwert der Wertschriften in der Bilanz oder im Anhang gesondert offenzulegen (Swiss GAAP FER 21/21).

Die Bildung einer Schwankungsreserve auf die in Art. 960b OR beschriebene Weise ist hingegen mit Swiss GAAP FER 21 nicht vereinbar.

4.7 Verwendung zweckgebundener Fonds: Wie ist die Verwendung zweckgebundener Fonds zu belegen?

Die Verwendung zweckgebundener Fonds ist durch entsprechende Belege (z.B. Verträge, Kontoauszüge, Quittungen, interne Abrechnungen von Personalkosten etc.) nachzuweisen.

4.8 In welchen Fällen sind Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds möglich und wie werden diese behandelt?

Ist eine zweckgebundene Verwendung nicht mehr möglich, z.B. weil mehr Mittel vorhanden sind als für die Erfüllung des Zwecks benötigt wurden, ist - wenn immer möglich - die Zustimmung der ursprünglichen Zuwenderinnen oder Zuwender für einen Transfer einzuholen. Ist dies nicht mehr möglich, so sind die Mittel durch einen Beschluss des leitenden Organs in einen anderen Fonds mit möglichst ähnlicher Zwecksetzung zu transferieren.

Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds sind in der Jahresrechnung einzeln auszuweisen und zu begründen (Swiss GAAP FER 21/19).

5. Dualer Abschluss

Zur Möglichkeit eines dualen Abschlusses, der zugleich den Anforderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung und jenen des Obligationenrechts für die Jahresrechnung entspricht, vgl. HWP, Eingeschränkte Revision und HWP, Buchführung und Rechnungslegung. Grundsätzlich kann ein Abschluss einer gemeinnützigen Nonprofit-Organisation sowohl den Anforderungen von Swiss GAAP FER 21 wie denjenigen des Obligationenrechts genügen, sofern die Wahlrechte von Swiss GAAP FER 21 im Sinne der obligationenrechtlichen Bestimmungen ausgeübt werden.

5.1 Wie wird das Fondskapital in einem dualen Abschluss, der sowohl den Anforderungen des OR wie denjenigen der Swiss GAAP FER entsprechen soll, dargestellt?

Nach Swiss GAAP FER 21 stellt das Fondskapital weder Organisations- noch Fremdkapital dar und ist auf der Passivseite als separate Position auszuweisen (Swiss GAAP FER 21/7). Andere Gliederungen sind grundsätzlich möglich, solange diese in einer sachgerechten Form erfolgen (Swiss GAAP FER 21/32).

Das Obligationenrecht hingegen kennt die Position Fondskapital nicht, sondern unterscheidet generell zwischen Fremd- und Eigenkapital. Gemäss Art. 958c Abs. 3 OR ist die Rechnungslegung unter Wahrung der Mindestgliederung den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen. Zusätzlich sind nach Art. 959a Abs. 3 OR weitere Positionen einzeln in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen, "sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist".

Entsprechend beinhalten sowohl Swiss GAAP FER 21 wie auch die obligationenrechtlichen Vorschriften eine gewisse Flexibilität im Hinblick auf Anpassungen in der Gliederung.

Es stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, wie das Fondskapital in einem dualen Abschluss dargestellt werden kann, so dass die Gliederung sowohl Swiss GAAP FER 21 als auch den obligationenrechtlichen Anforderungen genügt.

Die Swiss GAAP FER als anerkannter Standard zur Rechnungslegung (Art. 962a OR) verstehen Swiss GAAP FER 21 explizit als branchenspezifischen Standard (Einführung Swiss GAAP FER, Ziff. 3.5). Insoweit besteht eine Besonderheit bezüglich Branche (Art. 958c Abs. 3 OR) bzw. Tätigkeit des Unternehmens (Art. 959a Abs. 3 OR). Auf dieser Basis ist eine Anpassung der Gliederung der Bilanz nach OR möglich, beispielsweise, indem die Gliederungsvorgaben gemäss Swiss GAAP FER 21/7 übernommen werden.

Auf der anderen Seite impliziert das OR eine abschliessende Unterteilung der Passivseite der Bilanz in kurz- und langfristiges Fremdkapital und Eigenkapital (Art. 959 Abs. 4 ff. OR, Art. 959a Abs. 2 OR). Nachdem das Fondskapital weder nach Swiss GAAP FER 21 noch

nach OR als Organisations- bzw. Eigenkapital betrachtet werden kann, ist eine Gliederung als Fremdkapital in einem dualen Abschluss als sachgerecht i.S. von Swiss GAAP FER 21/32 zu betrachten.

Somit sind folgende Gliederungen des Fondskapitals in einem dualen Abschluss nach OR und Swiss GAAP FER 21 vorstellbar:

- als gleichberechtigte Position innerhalb des Fremdkapitals (Bilanzposition "Fremdkapital und Fondskapital" oder "Fremdkapital", jeweils mit eigenem Subtotal zusätzlich zu kurz- und langfristigem Fremdkapital)
- als integraler Bestandteil des Fremdkapitals (Bilanzposition "Fremdkapital", jeweils als separat erwähnter Teil der beiden Subtotale kurz- und langfristiges Fremdkapital)
- als eigene, neutrale Position zwischen Fremdkapital und Eigenkapital (Bilanzposition "Fondskapital", nach Swiss GAAP FER 21/7)

Dabei ist die letzte Variante (eigene, neutrale Position zusätzlich zu Fremd- und Eigen- bzw. Organisationskapital) in einem dualen Abschluss nicht als gleichwertig, aber als vertretbar zu betrachten. Mit diesem Ausweis wird allerdings die aus OR-Sicht zentrale Zweiteilung in Fremd- und Eigenkapital durchbrochen und die Klarheit der Rechnungslegung im Vergleich zu den übrigen möglichen Varianten reduziert (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 3 OR).

Im Hinblick auf Kapitalschutzmassnahmen im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung (Art. 84a ZGB bzw. Art. 725b OR) ist das Fondskapital unabhängig der Gliederung in jedem Fall als Fremdkapital zu betrachten. Diese zweckgebundenen Drittmittel weisen bezüglich Kapitalschutz vorwiegend Fremdkapitalcharakteristiken auf, da die Organisation sich eben zu einer zweckgebundenen Verwendung verpflichtet hat (und diese Mittel entsprechend nicht wie das Organisations- bzw. Eigenkapital zur allgemeinen Sanierung der Organisation herbeigezogen werden können). In der Konsequenz ist das Fondskapital gleich dem Fremdkapital durch Aktiven zu decken.

Der gewählte Ausweis ist im Anhang darzulegen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR).

5.2 Wie wirkt sich die Aktienrechtsrevision per 1. Januar 2023 auf die Gliederung des Eigenkapitals bei einem dualen Abschluss nach Swiss GAAP FER und OR aus?

Mit der Aktienrechtsrevision wurden die Mindestgliederungsvorschriften in Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR angepasst. Gewinnvortrag/-verlust sowie Jahresgewinn/-verlust sind als separate Teile des Eigenkapitals auszuweisen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. f und g OR). Diese gesetzliche Mindestvorgabe geht weiter als die entsprechenden Mindestvorgaben in Swiss GAAP FER (Swiss GAAP FER 3/3 und Swiss GAAP FER 21/10), welche diese Aufteilung nicht explizit verlangen.

Bei einem dualen Abschluss (Swiss GAAP FER/OR) sind auch diese revidierten Mindestgliederungsvorschriften des OR einzuhalten. Entsprechend ist die Gliederung des

Organisations- bzw. Stiftungskapitals im dualen Abschluss an die OR-Struktur anzupassen.

Daraus ergibt sich die Pflicht, im dualen Abschluss unter den Subpositionen «Gebundenes Kapital» und «Freies Kapital» zusätzlich den Gewinn-/Verlustvortrag sowie den Jahresgewinn/-verlust separat auszuweisen.

Die Problematik besteht dabei grundsätzlich darin, dass Swiss GAAP FER 21 eine Darstellung des Eigenkapitals *nach* Ergebnisverwendung verlangt, das OR hingegen eine Darstellung *vor* Gewinnverwendung. Ferner stellt sich die Problematik der Behandlung von unterjährigen Zuweisungen aus dem gebundenen Kapital, welche in der OR-Rechnungslegung nicht vorgesehen sind.

Aus Sicht OR und Swiss GAAP FER 21 Rechnungslegung sind verschiedene Lösungsansätze denkbar. So können die Angaben im Eigenkapital sowie im Rahmen der Rechnung über die Veränderung des Kapitals gezeigt werden. Auch eine Ergänzung der Ergebnisangaben in Betriebsrechnung und Bilanz ist vorstellbar.

5.3 Was ist hinsichtlich der Gliederung der Betriebsrechnung in einem dualen Abschluss zu beachten?

Swiss GAAP FER 21 sieht in der Mindestgliederung der Betriebsrechnung sowohl die Darstellung einzelner Positionen wie auch von gewissen Ergebnis-Totalen vor (vgl. Frage 6.1). Demgegenüber verlangt Art. 959b OR neben einer Mindestgliederung auch die zwingende Reihenfolge der Erfolgsrechnungspositionen.

Hinsichtlich der Bezeichnung der Erfolgsrechnungspositionen überlassen es beide Regelwerke den Abschlusserstellerinnen oder Abschlusserstellern, zweckmässige Begriffe zu verwenden (Swiss GAAP FER 3/11 bzw. Art. 958c Abs. 3 OR).

5.4 Wie ist die Rechnung über die Veränderung des Kapitals im dualen Abschluss darzustellen?

Basis für die Zuteilung an die verschiedenen Komponenten des Organisationskapitals bildet das Jahresergebnis. Entsprechend ist dieses in der Rechnung über die Veränderung des Organisationskapitals separat darzustellen. In der Praxis sind verschiedene vertretbare Ansätze anzutreffen.

5.5 Wie erfolgt die Darstellung des Lageberichts und Leistungsberichts im dualen Abschluss im Geschäftsbericht?

Zu beachten ist, dass die inhaltlichen Mindestvorgaben betreffend Lagebericht (OR) und Leistungsbericht (Swiss GAAP FER) voneinander abweichen. Der für grössere Unternehmen gemäss OR erforderliche Lagebericht (als Bestandteil des Geschäftsberichts) kann jedoch unter Beachtung der Mindestvorgaben in den Leistungsbericht integriert werden.

6. Ausweis der Ergebnisse in der Betriebsrechnung (Swiss GAAP FER 21/11-12)

6.1 Welche Ergebnis-Totale existieren in der Betriebsrechnung nach Swiss GAAP FER 21? Wie werden diese in der Jahresrechnung ausgewiesen?

Gemäss der Mindestgliederung von Swiss GAAP FER 21 sind in der Betriebsrechnung mindestens die folgenden Ergebnisse auszuweisen (Swiss GAAP FER 21/11-12):

= Betriebsergebnis
Finanzergebnis
Betriebsfremdes Ergebnis
Ausserordentliches Ergebnis
= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals
Veränderung des Fondskapitals
= Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)

Angaben über die Zuweisungen/Verwendungen des Organisationskapitals sind unterhalb der Betriebsrechnung auf freiwilliger Basis zwar möglich, sind aber klar (z.B. mit Einrückung und kursiver Schriftart) vom Jahresergebnis zu trennen, da sie keinen Teil der Betriebsrechnung darstellen, sondern als Ergebnisverwendung zu betrachten sind. Die Bezeichnung «Jahresergebnis (nach Zuweisungen an Organisationskapital)» ist zu vermeiden.

Die Verwendung des Jahresergebnisses ist in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals brutto auszuweisen.

6.2 Kann die Veränderung des Fondskapitals netto in der Betriebsrechnung ausgewiesen werden?

Ja. Gemäss Swiss GAAP FER 21 wird die Veränderung des Fondskapitals in einer Position in der Betriebsrechnung ausgewiesen. Die Veränderungen (Zuweisungen und Entnahmen, interne Transfers) müssen jedoch brutto in der Rechnung über die Veränderung des Kapitals offengelegt werden (Swiss GAAP FER 21/17).

6.3 Inwiefern haben die Ergebnisse der Betriebsrechnung mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinzustimmen?

Die Veränderung des Fondskapitals als Position der Betriebsrechnung muss mit der Rechnung über die Veränderung des Kapitals übereinstimmen. Wie in Anmerkung d) im Anhang „Swiss GAAP FER 21 - Beispiele“ von Swiss GAAP FER 21 aufgeführt, entspricht das Total „Veränderung Organisationskapital“ dem Jahresergebnis gemäss Betriebsrechnung.

7. Vergütungen

7.1 Wie sind die Vergütungen an das oberste Leitungsorgan (Vorstand, Stiftungsrat) der Organisation offenzulegen?

Gemäss Swiss GAAP FER 21 ist der Gesamtbetrag aller Vergütungen, die an Mitglieder des obersten Leitungsorgans (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) ausgerichtet worden sind, im Anhang offenzulegen (Swiss GAAP FER 21/24, mit Ausnahme von 7.2). Gemäss Zewo-Standard 8 sind die an die Präsidentin oder den Präsidenten der Organisation ausgerichteten Vergütungen zusätzlich gesondert auszuweisen. Allfällige Vergütungen für zusätzliche Aufgaben/Mandate an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sind als Transaktionen mit nahestehenden Personen offenzulegen (vgl. Swiss GAAP FER 21/25, Zewo-Standard 8.8).

Die Forderung nach dem Ausweis «aller Vergütungen» ist umfassend zu verstehen: Gemäss Zewo-Standard 8 zählen z.B. neben Aufwandsentschädigungen und Funktionspauschalen namentlich auch jede Form von pauschalen Spesenentschädigungen und Sitzungsgelder zu den Vergütungen. Explizit ausgenommen sind hingegen effektive Rückerstattungen von belegten Auslagen.

Naturalleistungen sowie weitere wesentliche geldwerte Leistungen sind ebenfalls als Vergütungen auszuweisen, soweit diese in direktem Zusammenhang mit der Organitätigkeit ausgerichtet werden und damit Entschädigungscharakter haben.

Unabhängig zu den Vorgaben gemäss Swiss GAAP FER 21 sowie Zewo-Standards verlangt das ZGB bei Stiftungen (Art. 84b ZGB), dass das oberste Stiftungsorgan der Aufsichtsbehörde jährlich den Gesamtbetrag der ihm und der allfälligen Geschäftsleitung direkt oder indirekt ausgerichteten Vergütungen gesondert bekannt gegeben werden.

7.2 Wie sind die Vergütungen an die Geschäftsleitung der Organisation offenzulegen?

Gemäss Swiss GAAP FER 21 ist der Gesamtbetrag aller Vergütungen, die an Personen ausgerichtet worden sind, die mit der Geschäftsführung betraut sind (Geschäftsleitung) im Anhang offenzulegen (Swiss GAAP FER 21/24). Falls die Geschäftsleitung nur aus einer Person besteht, kann auf die Offenlegung verzichtet werden (Swiss GAAP FER 21/45). Darauf ist im Anhang hinzuweisen.

Im Nonprofit-Umfeld unüblich, aber durchaus zulässig, ist die Offenlegung der Arbeitgeberbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung. In diesem Fall sind neben dem Gesamtbetrag der Entschädigung auch die darin enthaltenen Komponenten (Bruttolohn, Spesen, Arbeitgeberbeiträge, etc.) offenzulegen.

8. Transaktionen mit Nahestehenden (Swiss GAAP FER 21/25, Zewo-Standard 5.6)

8.1 Was wird unter Swiss GAAP FER 21 als Nahestehende verstanden?

Es gilt Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahestehenden Personen). Als nahestehende Person (natürliche oder juristische) wird betrachtet, wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann; weiter auch Organisationen, an denen die berichterstattende Organisation massgeblich beteiligt ist (Swiss GAAP FER 15/7).

Gemäss Swiss GAAP FER 21/46 gelten als nahestehende Person von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen zudem auch Organisationen, die einen mit der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation koordinierten Zweck verfolgen.

Beispiele von nahestehenden Personen von gemeinnützigen Organisationen sind gemäss Swiss GAAP FER 21/47 insbesondere:

- Aktuelle und ehemalige Mitglieder des obersten Leitungsorgans (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) und der Geschäftsleitung;
- Organisationen, die von Mitgliedern des obersten Leitungsorgans kontrolliert werden;
- Organisationen, bei denen die gemeinnützige Nonprofit-Organisation einen bedeutenden Einfluss ausübt (z.B. durch Vertretung im obersten Leitungsorgan);
- Mitglieder, Gönnerinnen oder Gönner, Stifterinnen oder Stifter der Organisation, die einen bedeutenden Einfluss ausüben;
- Förderverein der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation;
- Organisationen, mit denen ein gemeinsamer Marktauftritt besteht.

Nicht als nahestehend gelten namentlich einzelne Projektpartner, sofern nicht weitere Gründe auf einen massgeblichen Einfluss der gemeinnützigen Nonprofit-Organisation hinweisen.

8.2 Wie müssen Transaktionen mit nahestehenden Personen offengelegt werden?

Es sind alle wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkeiten gegenüber den nahestehenden Personen auszuweisen. Gemäss Swiss GAAP FER 15/11 müssen folgende Angaben offengelegt werden:

- Beschreibung der Transaktion,
- Volumen der Transaktion (in der Regel Betrag oder Verhältniszahl),
- die wesentlichen übrigen Konditionen.

Die Identität der nahestehenden Person ist nur offenzulegen, wenn dies für das Verständnis der Transaktion notwendig ist.

9. Administrativer Aufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand

9.1 Welche Vorgaben zum Ausweis des administrativen Aufwands und des Fundraisingaufwands gibt es in Swiss GAAP FER?

Swiss GAAP FER 21 verlangt, dass der administrative Aufwand und der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand in der Betriebsrechnung oder im Anhang auszuweisen ist. Zu diesen Kennzahlen gehört explizit auch ein Anteil am Personalaufwand (Swiss GAAP FER 21/22). D.h. der gesamte Betriebsaufwand bestehend aus „Entrichtete Beiträge und Zuwendungen“, „Personalaufwand“, „Sachaufwand“ und „Abschreibungen“ wird auf die Sparten „Projekt- oder Dienstleistungsaufwand“, „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“ und „Administrativer Aufwand“ verteilt.

Swiss GAAP FER 21 macht keine Vorgaben dazu, wie diese Kennzahlen zu berechnen sind, und verlangt insoweit nur, dass die Methode zur Berechnung der Kennzahlen angegeben werden muss. Für Organisationen mit Zewo-Gütesiegel gilt gemäss Zewo-Standard 13 die von der Zewo veröffentlichte Methode.

9.2 Müssen Organisationen mit Zewo-Gütesiegel den administrativen und den Fundraisingaufwand/Werbeaufwand nach einer einheitlichen Methodik ausweisen?

Ja. Gemäss Zewo-Standard 13 ist der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand sowie der administrative Aufwand nach der von der Zewo veröffentlichten Methodik zu berechnen und in der Jahresrechnung auszuweisen. In der Jahresrechnung ist anzugeben, dass die Zewo-Methodik verwendet wurde. Die vollständige [Zewo-Methodik \(2011\)](#) und ein zusammenfassendes Merkblatt zur Zewo-Methodik sind auf der Website der Zewo veröffentlicht.

9.3 Müssen zweckgebundene Spenden zu 100% für den entsprechenden Zweck (Projekt) verwendet werden?

Nein, sofern mit den Geldgebern nichts anderes vereinbart wurde, darf ein der Kostenstruktur der Organisation entsprechender Anteil für administrative Aufgaben und die Mittelbeschaffung verwendet werden. Die Zewo regelt dies explizit in Zewo-Standard 18.4.

10. Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER

10.1 Wie ist die Konsolidierungspflicht nach Swiss GAAP FER geregelt?

Die Konsolidierungspflicht ist grundsätzlich in Swiss GAAP FER 30 (Konzernrechnung) geregelt. Nach Swiss GAAP FER 21/2 und Swiss GAAP FER 30 besteht eine Konsolidierungspflicht, wenn eine gemeinnützige Nonprofit-Organisation eine andere Organisation beherrscht.

Nonprofit-Organisationen sind in der Regel als Vereine oder Stiftungen organisiert. Wie Kapitalgesellschaften, können auch Nonprofit-Organisationen Kapitalanteile an anderen Organisationen halten. Im NPO-Umfeld besteht allerdings Kontrolle häufig nicht aufgrund von Beteiligungsrechten, sondern durch führungsähnliche Beherrschung. Dem Begriff der Beherrschung kommt eine zentrale Bedeutung zu.

Gemäss Swiss GAAP FER 21/30 beherrscht eine gemeinnützige Nonprofit-Organisation eine andere Organisation, wenn

- a) sie eine Mehrheit des obersten Leitungsorgans (Vorstand, Stiftungsrat) bestellen kann oder sie die Mehrheit faktisch inne hat oder
- b) sie aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmung ein wesentliches Weisungsrecht hat.

Dabei ist es unerheblich, ob die kontrollierende Organisation die Beherrschung / Kontrolle tatsächlich nutzt. Entscheidend ist bereits die Möglichkeit, die Kontrolle auszuüben (Kontrollmöglichkeit). Diese löst somit eine Konsolidierungspflicht aus. Betreffend der Behandlung von Zweckorganisationen siehe Frage 10.2.

Beispiele, in denen eine konsolidierte Rechnung erstellt werden muss:

- Ein Verein erhält ein grösseres Legat und gründet damit eine Stiftung. Gemäss den Stiftungsstatuten hat der Vorstand des Vereins das Recht den Stiftungsrat zu ernennen (statutarische Beherrschung).
- Eine Stiftung hat zur Erbringung von kommerziellen Dienstleistungen eine Aktiengesellschaft gegründet, die sich zu 100% in ihrem Besitz befindet (klassische Beherrschung).
- Ein Verein transferiert seine selbstgenutzte Liegenschaft in eine Stiftung. Der Stiftungsrat wurde im Zeitpunkt der Gründung vom Verein ernannt und erneuert sich seither selbst. Gelebte Praxis ist, dass die gewählten Vorstandsmitglieder des Vereins immer auch in den Stiftungsrat gewählt werden. Vorstand und Stiftungsrat bestehen also aus denselben Personen (faktische Beherrschung).

10.2 Sind auch Zweckorganisationen zu konsolidieren?

Unter Zweckorganisationen werden wirtschaftliche oder rechtliche Einheiten verstanden, bei denen die Kontrolle nicht in erster Linie über Stimm- oder Beteiligungsrechte ausgeübt wird. Zweckorganisationen oder Zweckgesellschaften kommen in der Praxis häufig vor im Zusammenhang mit Verbriefungstransaktionen, Projektfinanzierungen oder auch auf Zeit angelegten Arbeitsgemeinschaften.

Auch im NPO-Umfeld stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen derartige Aktivitäten in Form von Zweckorganisationen in den Konsolidierungskreis einer Organisation einzubeziehen sind.

Eine Organisation kontrolliert eine solche Aktivität, wenn

- sie die Verfügungsmacht über die Aktivität besitzt;
- sie aus der Aktivität einen direkten oder indirekten Nutzen hat bzw. sie den entsprechenden Risiken ausgesetzt ist;
- Leistungsmechanismen bestehen, die eine Einflussnahme der Organisation auf die Ergebnisse der Aktivität ermöglichen.

Sind diese Voraussetzungen kumulativ gegeben, bildet die Aktivität wirtschaftlich einen Teil der Organisation und ist entsprechend in die Konzernrechnung einzubeziehen.

10.3 Bestehen zwischen Swiss GAAP FER und dem Obligationenrecht Unterschiede betreffend die Pflicht zur Konzernrechnungslegung?

Im Gegensatz zu den Rechnungslegungsvorschriften nach Obligationenrecht (Art. 957 - 963 OR) kennen die Swiss GAAP FER keine Grössenkriterien, welche eine Konsolidierungspflicht auslösen respektive von der Erstellung einer Konzernrechnung befreien.

Die Prüfung der Konzernrechnung ist analog dem Einzelabschluss durchzuführen (vgl. Kapitel 1.2).

10.4 Woraus besteht eine konsolidierte Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21?

Eine konsolidierte Jahresrechnung besteht aus Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals und Anhang (Swiss GAAP FER 21/3).

10.5 Welche Fachempfehlungen sind im Zusammenhang mit der konsolidierten Jahresrechnung zu beachten?

Kleine Organisationen, die auf konsolidierter Basis zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschreiten (Swiss GAAP FER 1/2), können sich auf die Anwendung der Kern-FER (Rahmenkonzept und Swiss GAAP FER 1 bis 6), Swiss GAAP FER 21 und Swiss GAAP FER 30 beschränken:

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

Die anderen (grossen) Organisationen im Sinne der Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER müssen das gesamte FER-Regelwerk anwenden. Dieses besteht aus den Kern-FER, den übrigen Swiss GAAP FER, Swiss GAAP FER 21 und Swiss GAAP FER 30.



Anhang

Folgende Musterberichte sind auf der [Website](#) von EXPERTsuisse zu finden.

1. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Ordentliche Revision nach Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) – Berichterstattung gemäss PS-CH 700
2. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER – Prüfung im Auftragsverhältnis nach Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) – Berichterstattung gemäss ISA-CH 700
3. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER [den Kern-FER] – Eingeschränkte Revision nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)
4. Jahresrechnung eines Vereins mit Zewo-Gütesiegel nach Swiss GAAP FER [den Kern-FER] – Prüferische Durchsicht / Review nach Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910