

Bestandsaufnahme zur Praxis der Betriebsrechnung nach Swiss GAAP FER 21

Bachelor-Thesis im Bachelor of Science Betriebsökonomie
der Fernfachhochschule Schweiz

Autor: Jürgen Beer

Einreichdatum: 13.01.2024

Referentin: Prof. Dr. oec. Daniela Mühlenberg-Schmitz

Management Summary

Ausgangslage und Problemstellung: Eine transparente Berichterstattung ist für Non-Profit-Organisationen (NPO) zur Sicherung von deren Legitimität und zur Mittelbeschaffung entscheidend. Für NPO kommen, angesichts deren Besonderheiten, wie fehlender Gewinnstrebigkeit oder der Mittelbeschaffung, spezifische Rechnungslegungsnormen zur Anwendung. In der Schweiz ist das der Swiss GAAP FER 21 (kurz: FER 21). Zur Praxis der NPO-Erfolgsrechnung (im Jargon von FER 21 als Betriebsrechnung bezeichnet) finden sich in der Literatur nur spärliche Informationen zu Einzelpositionen.

Forschungsfrage und Zielsetzung: In der vorliegenden Arbeit wird die aktuelle Umsetzungspraxis zur Betriebsrechnung untersucht. Die konkrete Forschungsfrage lautet: Wie setzen Zewo-zertifizierte NPO die Betriebsrechnung nach FER 21 um? Aufbauend auf den Ergebnissen zur aktuellen Bestandsaufnahme der Berichtspraxis sollen Empfehlungen zur Verbesserung der Berichtsqualität der Betriebsrechnung formuliert werden.

Methodik: Insgesamt wurden 208 Zewo-zertifizierte NPO in die Studie eingeschlossen. Untersucht wurden die Betriebsrechnung und der Anhang aus der Jahresrechnung 2022.

Ergebnisse: Die Berichterstattung der NPO nach FER 21 ist generell heterogen und ausweispflichtige Angaben fehlen häufig. Das Gesamtkostenverfahren (n = 106, 50,96% aller NPO) und das Umsatzkostenverfahren (n = 102, 49,04%) kommen annähernd gleich häufig zum Einsatz. Die Aufwandspositionen des Umsatzkostenverfahrens werden im Durchschnitt häufiger ausgewiesen als jene des Gesamtkostenverfahrens (99,67% versus 79,95%). In der Praxis findet sich eine Begriffsvielfalt für die Positionen der Betriebsrechnung. Der summierte Ausweis von Einzelpositionen als (nicht aufgeschlüsselte) Sammelpositionen erfolgt bei 12,98% der NPO (n = 27) und ist damit der am häufigsten beobachtete Verstoss gegen die FER 21 Vorgaben. Alternative performance measures (APM) werden von 11,06% aller NPO rapportiert. APM bei Schweizer NPO sind dabei häufig durch folgende Schlagwörter gekennzeichnet: „vor“, „nach“, „operativ“, „brutto“, „zwischen“, „ordentlich“, „netto“ sowie „total“. Die meisten der APM entstehen durch eine Manipulation des Betriebsergebnisses, indem zum Betriebsergebnis eine Ertragsgrösse addiert oder eine Aufwandsposition subtrahiert wird, wodurch ein APM resultiert, welches sich im Vergleich zum Betriebsergebnis besser darstellt.

Schlussfolgerung und Fazit: Diese Studie stellt die bisher umfassendste Analyse der Betriebsrechnung dar und zeigt klare Mängel bei der Umsetzung von FER 21 auf. Die vorliegende Arbeit benennt die wichtigsten Problembereiche bei der Erstellung der Betriebsrechnung und liefert wertvolle Empfehlungen um die häufigsten in der Praxis beobachteten Fehler in der Betriebsrechnung zu vermeiden.

Inhaltsverzeichnis

Management Summary	I
Inhaltsverzeichnis	II
1 Einleitung	1
1.1 Kontext und Problemstellung.....	1
1.2 Forschungsfrage und Forschungsziel.....	3
1.3 Forschungsdesign und methodisches Vorgehen	3
2 Theoretische Grundlagen	4
2.1 Zentrale Begriffe und Konzepte	4
2.1.1 Bedeutung transparenter Berichterstattung für NPO	4
2.1.2 Swiss GAAP FER 21 im Überblick	5
2.1.3 Die Betriebsrechnung bei Swiss GAAP FER 21.....	10
2.1.4 Einführung zu Alternative performance measures (APM).....	13
2.2 Aktueller Forschungsstand	14
2.2.1 Anwendungspraxis zur Betriebsrechnung von FER 21.....	14
2.2.2 APM-Nutzung in der Schweiz.....	18
3 Methodik	19
3.1 Stichprobe	19
3.2 Methodisches Vorgehen und Datenauswertung	19
4 Ergebnisse	23
4.1 Gliederungsform der Betriebsrechnung	23
4.2 Positionen des Betriebsertrages	24
4.3 Positionen des Betriebsaufwandes	26
4.4 Ergebnispositionen der Betriebsrechnung	28
4.5 Optionale Angaben der Betriebsrechnung	31
4.6 Abweichungen von FER 21 in der Betriebsrechnung.....	33
4.7 APM in der Betriebsrechnung.....	34
5 Diskussion	36
5.1 Offenlegungspraxis bei Schweizer NPO nach FER 21	36
5.2 Begriffsvielfalt bei den Positionen nach FER 21	40
5.3 Abweichungen von FER 21 bei Schweizer NPO.....	42
5.4 Praxis der APM-Anwendung bei Schweizer NPO	43
6 Handlungsempfehlungen	48
6.1 Empfehlungen für nach FER 21 rapportierende NPO	48

6.2	Empfehlungen für die Standardsetzer der Rechnungslegung und die Kontrollinstanzen	52
7	Schlussbetrachtung	54
7.1	Zusammenfassung und Fazit	54
7.2	Kritische Würdigung und Limitationen.....	56
7.3	Ausblick.....	56
	Literaturverzeichnis	57
	Hilfsmittelverzeichnis	61
	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	62
	Abkürzungsverzeichnis	63
	Selbständigkeitserklärung	64

1 Einleitung

1.1 Kontext und Problemstellung

In der Schweiz wird viel für gemeinnützige Zwecke gespendet. So erhielten im Jahr 2021 die Schweizer Hilfswerke gesamthaft 2.05 Milliarden Franken an Spenden (Zewo, 2022). Damit Spender, staatliche Leistungsfinanzierer und Stifter den zweckmässigen und wirtschaftlichen Einsatz ihrer den Non-Profit-Organisationen (NPO) zur Verfügung gestellten Mittel prüfen können, ist eine transparente Rechnungslegung entscheidend (Teitler-Feinberg et al., 2017). Die Sinnhaftigkeit und Notwendigkeit von spezifischen Rechnungslegungsstandards für NPO ist – angesichts deren Besonderheiten, wie fehlender Gewinnstrebigkeit und der Mittelbeschaffung – international anerkannt (Breen et al., 2018). Obwohl eine grosse Unterstützung für die Entwicklung von international einheitlichen Rechnungslegungsstandards für NPO besteht, existieren gegenwärtig keine vergleichbaren internationalen Standards, wie diese aus dem For-Profit-Bereich (z.B. International Financial Reporting Standards, IFRS) bekannt sind. Somit weisen aktuell NPO-spezifische Rechnungslegungsstandards nur lokale bzw. länderspezifische Gültigkeit auf (Breen et al., 2018; Cordery et al., 2018).

Der in der Schweiz zur Anwendung kommende NPO-spezifische Rechnungslegungsstandard ist der Swiss GAAP FER 21 (kurz: FER 21) „Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen“ der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER, 2020). Inhaltlich weist FER 21 spezifische Bestimmungen auf um den besonderen Gegebenheiten von NPO (wie fehlendem Gewinnstreben oder die Mittelbeschaffung) Rechnung zu tragen (FER 21/Einleitung) (Eberle & Schmitz, 2017; Zöbeli & Schmitz, 2017). So enthält die Jahresrechnung nach FER 21 zusätzlich eine „Rechnung über die Veränderungen des Kapitals“ (sie stellt die Bestände und Veränderungen des Organisations- und des Fondskapitals dar, FER 21/17), sowie einen „Leistungsbericht“ (dieser beschreibt den Zweck, die Ziele und die erbrachten Leistungen in der Berichtsperiode, FER 21/26). Auch die „Gewinn- und Verlustrechnung“ von NPO, welche in FER 21 als Betriebsrechnung bezeichnet wird, weist NPO-spezifische Ertragspositionen (wie „Erhaltene Zuwendungen“ oder „Beiträge der öffentlichen Hand“) auf (FER 21/11 f.). Als weitere Besonderheit sind in der Betriebsrechnung zwingend die Fondskapitalbewegungen auszuweisen (FER 21/11 f.). Trotz klarer inhaltlicher Vorgaben seitens FER 21 bleibt die Ausrichtung des Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER prinzipienorientiert und gewährt

damit bewusst Freiräume um den individuellen Gegebenheiten von NPO Rechnung zu tragen (Strub & Schmitz, 2014). Die Umsetzungspraxis bei der Anwendung von FER 21 kann hierdurch gleichzeitig unterschiedlich ausfallen.

Im Jahrbuch der Hilfswerke 2022 wurden 440 NPO in der Schweiz bezüglich dem Vorliegen der Jahresrechnung des Jahres 2021 analysiert (CEPS/PPCmetrics, 2022). Dabei zeigte sich das Zewo-zertifizierte NPO – die Zewo (Zentralstelle für Wohlfahrtsunternehmen) ist die Schweizerische Zertifizierungsstelle für gemeinnützige Spenden sammelnde Organisationen – ihre Jahresrechnungen deutlich häufiger online zugänglich machen (wie dies gemäss Zewo-Standard 12 Absatz 3 klar verlangt wird (Zewo, 2021)) als NPO die das Zewo-Gütesiegel abgegeben haben (88% versus 58%). Trotz anspruchsvoller Transparenzanforderungen welche an Zewo-Gütesiegel-Träger gestellt werden, gibt es doch einen beträchtlichen Anteil an Zewo-zertifizierten NPO in welchen die Vorgaben zur Berichterstattung ungenügend umgesetzt werden. So werden gemäss Zewo im Rahmen der Rezertifizierungsverfahren z.B. besonders häufig Probleme bei der Erfassung von „zweckgebundenen Spenden“ (diese werden z.B. nicht als solche erfasst und in der Betriebsrechnung gesondert ausgewiesen oder fälschlich als gebundenes Organisationskapital dargestellt) beanstandet (Zewo, 2023). Zahlreiche Studien haben weitere inhaltliche Mängel bei der Umsetzung von FER 21 beschrieben (Barisic et al., 2021; Schroers & Zöbeli, 2013; Strub & Schmitz, 2014). Die genannten Studien zeigen, dass die Offenlegungspraxis von NPO sehr heterogen ist und die Transparenzanforderungen oftmals unzureichend erfüllt werden.

Für den Erfolgsausweis einer NPO ist die Betriebsrechnung von besonderer Bedeutung. Unbegründete Abweichungen von der klar vorgegebenen Gliederung der Betriebsrechnung gemäss FER 21 erschweren die Beurteilung der finanziellen Lage einer NPO als auch die Vergleichbarkeit zwischen NPO. Abweichungen können dabei sowohl formeller (z.B. Nicht-Einhalten der Mindestgliederung) als auch materieller Art (z.B. Umgruppierungen innerhalb der Betriebsrechnung, unklare Abgrenzungen der Zuwendungen, Nichtanwendung des Bruttoprinzips, unklare Fondskapital- und Organisationskapitalverbuchungen) sein. Studien zur Offenlegungspraxis der Betriebsrechnung haben sich bislang auf die Untersuchung von Einzelpositionen beschränkt. So fokussiert sich beispielsweise das Jahrbuch der Hilfswerke (sowie die begleitende Webseite NPO Data Lab: <https://www.npodatalab.ch/>) ausschliesslich auf Ertragspositionen (CEPS/PPCmetrics, 2022). Während Barisic et al. (2021) wiederum ausschliesslich die Aufwandspositionen administrativer Aufwand und

Fundraising-Aufwand analysierten. Untersuchungen welche die Betriebsrechnung als Gesamtes zum Gegenstand haben sind bislang nicht veröffentlicht worden.

1.2 Forschungsfrage und Forschungsziel

Die vorliegende Arbeit beabsichtigt die beschriebene Forschungslücke zu schliessen und somit die Frage nach der gegenwärtigen Umsetzungs- und Offenlegungspraxis der gesamten NPO-Betriebsrechnung zu beantworten. Hierzu wird folgende konkrete Forschungsfrage formuliert: Wie setzen Zewo-zertifizierte NPO die Betriebsrechnung gemäss FER 21 um?

Die vorliegende Arbeit verfolgt damit folgende Ziele:

- (1) Diese Erhebung soll – im Sinne einer Bestandsaufnahme – über das aktuelle Ausmass der Umsetzung der FER 21 Vorgaben bezüglich der Betriebsrechnung Auskunft geben.
- (2) Aufbauend auf den Ergebnissen der Bestandsaufnahme, sollen Empfehlungen sowohl für die NPO selbst (z.B. Was sollte bei der Erstellung der Betriebsrechnung beachtet werden? Was sind typische Fehlerquellen?) als auch für die Standardsetzer der Rechnungslegung (z.B. Was sind typische Problembereiche bei der Erstellung der Betriebsrechnung – und könnten ggf. Anpassungen im FER 21 Regelwerke Abhilfe schaffen?) abgeleitet werden.

1.3 Forschungsdesign und methodisches Vorgehen

Grundgesamtheit der Analyse stellen alle NPO mit Zewo-Gütesiegel dar. Hiermit ist sichergestellt, dass alle eingeschlossenen NPO die Betriebsrechnung nach FER 21 erstellen, da gemäss den 21 Standards der Zewo (Zewo, 2021), welche zur Erlangung des Zewo-Gütesiegels von jeder NPO erfüllt sein müssen, FER 21 verpflichtend vorgeschrieben ist. Untersuchungsgegenstand sind jeweils die Betriebsrechnungen der NPO aus den Jahresrechnungen 2022. Eingeschlossen werden nur jene Jahresrechnungen mit Bilanzstichtag am 31.12. sowie jene welche in deutscher Sprache auf der Homepage der NPO verfügbar sind. Die Untersuchung der einzelnen Betriebsrechnungen wird anhand eines eigens dafür entwickelten standardisierten Analyserasters gemäss den Vorgaben von FER 21 zur Betriebsrechnung (inkl. der notwendigen Anhangsangaben) durchgeführt werden. Dabei werden Abweichungen sowohl formeller als auch materieller Art erfasst. Die Ergebnisse dieser Inhaltsanalyse der Betriebsrechnungen werden mittels deskriptiver Statistik ausgewertet bzw. qualitativ beschrieben werden.

2 Theoretische Grundlagen

2.1 Zentrale Begriffe und Konzepte

2.1.1 Bedeutung transparenter Berichterstattung für NPO

In Bezug auf NPO, kann Legitimität als gesellschaftliche Wahrnehmung einer Organisation verstanden werden, bei welcher die Aktivitäten derselben als integer und wünschenswert erachtet werden (Faust, 2012). Die Legitimität wird einer NPO durch ihre Stakeholder zugeschrieben. Die NPO ist somit niemals „im Besitz“ einer Legitimität, sondern sieht sich mit einem fragilen Gut konfrontiert. Nur durch Transparenz werden die Aktivitäten einer NPO für ihre internen und externen Stakeholder beurteilbar. Zur Sicherung der Legitimität einer NPO kann Transparenz daher einen besonders wertvollen Beitrag leisten (Faust, 2012).

Vier Charakteristika von NPO machen die Forderung nach Transparenz besonders deutlich (Theuvsen, 2012): (1) Bedarfswirtschaftlichkeit, (2) Dominanz nicht-schlüssiger Tauschbeziehungen, (3) Finanzierung aus Spenden und Steuermitteln sowie (4) Einsatz ehrenamtlicher Arbeit. Bedarfswirtschaftlichkeit bedeutet, dass NPO auf keine Gewinnmaximierung abzielen, sondern die Deckung eines Bedarfs von Mitgliedern oder Dritten beabsichtigen. Dies hat zur Folge, dass die Finanzierung von NPO in der Regel nicht primär über Leistungsentgelte, sondern über Zuwendungen und Beiträge der öffentlichen Hand erfolgt. Die fehlende überwiegende Finanzierung über Leistungsentgelte bedingt auch die Dominanz nicht-schlüssiger Tauschbeziehungen (Theuvsen, 2012). Hierdurch fehlt bei NPO eine wichtige Form der Marktkontrolle, bei welcher eine Leistungsbewertung über den Preis erfolgt. Abgesehen davon fehlt bei vielen Klienten von NPO (wie z.B. Kindern oder hilfsbedürftigen Menschen) generell die Fähigkeit zur adäquaten Leistungsbeurteilung. Durch eine ausreichende Transparenz müssen die NPO demonstrieren, dass die ihnen durch Spenden und staatliche Förderungen zugeflossenen Mittel effizient und zweckentsprechend verwendet werden (Theuvsen, 2012). Ein transparentes Auftreten einer NPO ist nicht zuletzt auch deshalb wichtig, weil dadurch die Glaubwürdigkeit der Organisation nach aussen hin und in Folge die Motivation für eine ehrenamtliche Mitarbeit gefördert wird (Theuvsen, 2012). NPO werden im Allgemeinen von der Besteuerung durch das Gemeinwesen ausgenommen. Die Rechtfertigung dieser Steuerfreiheit kann als ein weiteres Argument für eine transparente Rechnungslegung bei NPO genannt werden (Koss, 2011).

Die genannten Besonderheiten von NPO sollen verdeutlichen, dass die Anforderungen an die Rechnungslegung vielschichtiger und differenzierter sind als dies bei der Berichterstattung von For-Profit-Organisationen (FPO) der Fall ist (Koss, 2011). Neben der Finanzberichterstattung braucht es daher bei NPO auch einen Leistungsbericht (FER 21/4), da sich die „Performance“ von NPO nicht allein am Jahresergebnis ablesen lässt (Eberle, 2011). Dabei ist eine transparente Berichterstattung keinesfalls nur als vertrauensbildende Massnahme für den Austausch mit externen Stakeholdern (z.B. Spender, Stifter, Donatoren, Destinatäre, Aufsichtsbehörden, Öffentlichkeit) bedeutsam, sondern gleichzeitig Voraussetzung für die interne Rechenschaftsablage im Rahmen einer modernen Organisationsführung (Eberle, 2011; Eberle & Schmitz, 2017, Seite 26 f.). Hinsichtlich einem effizienten, effektiven und zweckmässigen Mitteleinsatz gleichen sich die unternehmerischen Aufgaben von NPO jenen von gewinnorientierten Unternehmen an – der Unterschied liegt lediglich in der Zielsetzung: „Was bei Unternehmen die Gewinnerzielung ist, ist bei NPO die Wirksamkeit ihrer Leistungen“ (PwC, Seite 10). Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass zahlreiche gute Gründe bestehen, welche eine transparente Berichterstattung bei NPO nahelegen.

2.1.2 Swiss GAAP FER 21 im Überblick

Swiss GAAP FER 21 (kurz: FER 21) ist die Fachempfehlung für die Rechnungslegung von gemeinnützigen NPO und wurde in der Schweiz am 01.01.2003 in Kraft gesetzt, wobei nach einer umfassenden Überarbeitung im Jahr 2014 (Fachkommission-FER, 2014) die aktuell gültige Fassung am 1. Januar 2016 in Kraft trat (Eberle & Zöbeli, 2014). Die zwischenzeitlich erfolgte vollständige Neuorganisation von Swiss GAAP FER im Jahr 2007 hatte für FER 21 nur geringgradige Anpassungen zur Folge (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 21 f.). Die folgenden Ausführungen in diesem Kapitel beschreiben ausschliesslich die Inhalte der aktuell gültigen Fassung von FER 21. Bezüglich der inhaltlichen Änderungen von FER 21 welche ab dem Jahr 2016 in Kraft traten im Vergleich zur Vorgängerversion soll an dieser Stelle lediglich auf weiterführende Literatur verwiesen werden (z.B. (Schmitz & Zöbeli, 2017; Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 27 ff.).

Die Anwendungsdichte dieses NPO-spezifischen Rechnungslegungsstandard in der Schweiz wird dabei als europaweit einzigartig angesehen, mit ca. 1000-1500 nach FER 21 erstellten Jahresrechnungen (Zöbeli & Schmitz, 2016b). Es sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der Grösse der meisten Hilfswerke diese i.d.R. keiner Pflicht unterliegen (Art. 962 des Obligationenrechts (OR)) zusätzlich zur OR-

Jahresrechnung einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zu erstellen, zu welchen FER 21 zählt (Teitler-Feinberg et al., 2014). Trotz dieser Tatsache genießt FER 21 in der Schweiz eine hohe Akzeptanz und hat sich für NPO als Branchenstandard durchgesetzt (Koss, 2011). Ein wesentlicher Grund für die Verbreitung von FER 21 ist die Tatsache, dass die Zewo für die Erlangung des Zewo-Gütesiegels eine Jahresrechnung nach FER 21 voraussetzt (Koss, 2011; Zewo, 2021). Von den eingangs erwähnten 2.05 Milliarden Franken Spenden für Schweizer Hilfswerke im Jahr 2021 verfallen rund zwei Drittel auf Hilfswerke mit dem Zewo-Gütesiegel, wodurch dessen Bedeutung klar zum Ausdruck kommt (Zewo, 2022). Neben der Zewo fordern auch Governance-Richtlinien (Swiss NPO Code, Swiss Foundation Code) die Einführung von FER 21 als Rechnungslegungsstandard (Meyer et al., 2011). Zudem knüpfen auch staatliche Stellen ihre finanzielle Unterstützung von NPO zunehmend an die Verpflichtung zur Anwendung FER 21 (Koss, 2011). Neben Spenden sammelnden Organisationen wenden darüber hinaus auch soziale Institutionen (wie Heime, Werkstätten, Sonderschulen und Sozialfirmen) FER 21 an, wobei auch hier vermehrt die kantonalen Dienststellen die sozialen Institutionen zur FER 21 Anwendung verpflichten (Zöbeli & Schmitz, 2016a). Dies sind einige Gründe dafür, weshalb die Bedeutung von FER 21 für NPO stetig zunimmt und infolgedessen ein Wechsel von einer OR-Jahresrechnung zu FER 21 durch NPO immer häufiger angedacht wird (Teitler-Feinberg et al., 2017).

In Bezug auf das Gesamtregelwerk (Swiss GAAP FER) zählt FER 21 („Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen“) zu den „branchenspezifischen Swiss GAAP FER“ (FER/Einführung). Gemäss FER 21 gelten als gemeinnützige NPO jene Organisationen, 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 sich mehrheitlich mit Geldern der öffentlichen Hand finanzieren. (FER 21/Einleitung)

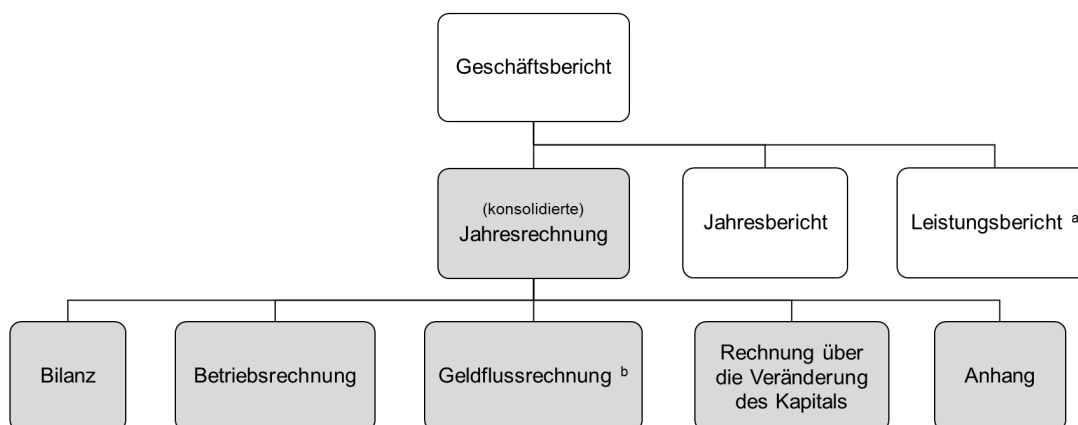
Die Rechtsform der Organisation ist für diese Definition unerheblich. Als wesentliches Merkmal einer gemeinnützigen NPO in diesem Sinne ist hingegen zu sehen, dass sicher der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungserbringer (z.B. Spender, Mitglieder, Mitarbeitende) unterscheidet (FER 21/Einleitung). Mitgliederorientierte Vereine, Theater, Museen, Vorsorgeeinrichtungen, Branchenverbände

und Serviceclubs fallen demnach nicht in den Anwendungsbereich von FER 21 (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 25).

Im Rahmen der Einbettung in das Gesamregelwerk richten sich die weiteren FER Bestandteile, welche neben FER 21 von einer NPO anzuwenden sind, nach der Grösse der Organisation (FER 21/Einleitung). Überschreitet die NPO zwei der Grössenkriterien von FER 1/2 (Bilanzsumme von CHF 10 Millionen, Jahresumsatz von CHF 20 Millionen, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht muss die NPO mindestens das Rahmenkonzept, FER 21 und die Kern-FER (entspricht FER 1 bis 6) anwenden. Überschreitet sie jedoch die genannten Grössenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren, dann muss die NPO zusätzlich die FER 10 bis 27 anwenden. Ist die NPO zudem konsolidierungspflichtig ist zusätzlich FER 30 anzuwenden (FER 21/2).

Die Bestandteile des Geschäftsberichtes einer NPO sind in Abbildung 1 dargestellt. Im restlichen Teil dieses Kapitels werden die einzelnen Bestandteile der Jahresrechnung (graue Kästchen in Abbildung 1) sowie der Leistungsbericht erläutert. Ausgenommen hiervon sind die Ausführungen zur Betriebsrechnung, welche aufgrund deren Wichtigkeit für diese Arbeit separat in Kapitel 2.1.3 abgehandelt werden.

Abbildung 1: Bestandteile des Geschäftsberichts einer NPO



Anmerkung. Die grauen Kästchen kennzeichnen die Bestandteile der Jahresrechnung.

Adaptierte Darstellung in Anlehnung an Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 25).

^a Der Leistungsbericht ist Teil des Geschäftsberichts und kann in den Jahresbericht integriert werden (FER 21/4). ^b Auf die Erstellung einer Geldflussrechnung kann verzichtet werden, wenn die Organisation gemäss FER 21/Einleitung als kleine gemeinnützige NPO klassifiziert (FER 21/16).

Für die Gliederung der **Bilanz** einer NPO gilt grundsätzlich FER 3 (FER 21/31). Hinsichtlich den Aktiven wird bei FER 21/6 lediglich ergänzt, dass Aktiven mit einer Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkung gesondert in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen sind. Die Besonderheiten der NPO erfordern allerdings eine von FER 3 abweichende Gliederung der Passiven in Verbindlichkeiten, Fondskapital und Organisationskapital (FER 21/7 und 32). Das Fondskapital unterliegt einer einschränkenden Zweckbindung durch Dritte (FER 21/8), wohingegen das Organisationskapital im Rahmen des reglementarischen Organisationszweckes von der NPO frei verwendet werden kann (FER 21/9). Bei NPO im Sinne von FER 21 gibt es kein Eigenkapital im klassischen Sinne (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 49). „Das gesamte Kapital ist dem Zweck der NPO gewidmet, der ausserhalb der Organisation selbst liegt (Gemeinnutz). Das von der Organisation erarbeitete sowie das von den Gründern oder Mitgliedern der Organisation eingebrachte Kapital heisst deshalb Organisationskapital“ (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 49). Gemäss FER 21/10 ist das Organisationskapital in Grundkapital, gebundenes Kapital und freies Kapital zu untergliedern.

Kleine gemeinnützige NPO (im Sinne von FER 21) können auf die **Geldflussrechnung** verzichten (FER 21/16). Eine gemeinnützige NPO wird als klein eingestuft, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der folgenden drei Grössen nicht überschreitet: (1) Bilanzsumme 2 Millionen Franken, (2) Zuwendungen, Beiträge der öffentlichen Hand und Erlös aus Lieferungen und Leistungen insgesamt eine Million Franken, (3) zehn bezahlte Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres (FER 21/Einleitung). Konzeptionell gibt es keinen Unterschied zur Geldflussrechnung bei FPO (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 74). Eine Besonderheit bei der Geldflussrechnung von NPO ist jedoch die Tatsache, dass unentgeltlich erhaltene Zuwendungen von grosser Bedeutung sind (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 83). Da definitionsgemäss unentgeltlich erhaltene Zuwendungen in der Geldflussrechnung nicht ausgewiesen werden (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 83), müssen NPO solche Zuwendungen in Form von Sachen, Dienstleistungen und Freiwilligenarbeit im Anhang offenlegen (FER 21/23 und 43).

Die **Rechnung über die Veränderung des Kapitals** gibt Auskunft über die Veränderungen des Fonds- und des Organisationskapitals (FER 21/17). Diese Veränderungen ergeben sich typischerweise aus Zuweisungen an die Mittel, Verwendung von Mitteln, Anlageergebnissen oder internen Fondstransfers (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 86). Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds müssen dabei ein-

zeln ausgewiesen und begründet werden (FER 21/19). Der Kapitalveränderungsrechnung kommt insofern eine zentrale Bedeutung zu, da hiermit gegenüber der Öffentlichkeit dokumentiert werden kann, dass die der NPO anvertrauten Mittel auch tatsächlich zweckentsprechend eingesetzt wurden (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 86). Die Zweckbestimmung der Positionen des Fondskapitals und des gebundenen Organisationskapitals ist aussagekräftig zu bezeichnen und bedarfsweise im Anhang zu erläutern (FER 21/18 und 40).

Der **Anhang** der Jahresrechnung einer NPO muss zahlreiche Angaben gemäss FER 21, aber auch aufgrund der übrigen Fachempfehlungen enthalten, insbesondere gelten auch FER 5 und 6 (FER 21/42). Für die Zwecke dieser Arbeit beschränken sich die weiteren Ausführungen auf die von FER 21 verlangten Anhangsangaben, welche in Tabelle 1 zusammengestellt sind.

Tabelle 1: Angaben im Anhang gemäss Swiss GAAP FER 21

Anhangsangabe gemäss Swiss GAAP FER 21	Fachempfehlung
Anwendung von Swiss GAAP FER 21	FER 21/Einleitung
Angewendete Rechnungslegungsgrundsätze	FER 21/20
Erläuterungen zu den Positionen der NPO-Jahresrechnung	FER 21/20
Marktwert der Wertschriften in den Finanzanlagen ^a	FER 21/21
Aktiven mit einer Gebrauchs- oder Eigentumsbeschränkung ^a	FER 21/6
Unterscheidung zwischen zweckgebundenen und freien Zuwendungen ^a	FER 21/13
Administrativer Aufwand (inkl. Personalaufwand) und Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand (inkl. Personalaufwand), zudem ist deren Berechnungsmethode anzugeben ^a	FER 21/22
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, Personalaufwand und Abschreibung (sofern die Betriebsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt wird)	FER 21/37
Erläuterung der Zweckbestimmung eines Fonds (sofern dies aus der Fondsbezeichnung nicht ersichtlich ist)	FER 21/40
Unentgeltlich erhaltene Zuwendungen in Form von Sachen, Dienstleistungen und Freiwilligenarbeit	FER 21/23, 43 und 44
Gesamtbetrag aller Vergütungen an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sowie der Geschäftsleitung (sofern nur eine Person mit der Geschäftsleitung betraut ist, kann - mit entsprechendem Hinweis im Anhang - auf die Offenlegung der Vergütung verzichtet werden)	FER 21/24 und 45
Transaktionen sowie Guthaben/Verpflichtungen gegenüber nahe stehenden, rechtlich selbstständigen Personen/Organisationen	FER 21/25

Anmerkung. Adaptierte Darstellung in Anlehnung an Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 97).

^a Anhangsangabe kann entfallen, sofern bereits in der Bilanz bzw. in der Betriebsrechnung ausgewiesen.

Den Besonderheiten von NPO (wie fehlende Gewinnstrebigkeit und die Mittelbeschaffung) Rechnung tragend, ermöglicht der **Leistungsbericht** den NPO über die reine finanzielle Berichterstattung hinaus zu gehen (FER 21/Einleitung). Der Leistungsbericht informiert über den Zweck, die Ziele und die in der Berichtsperiode erbrachten Leistungen (FER 21/26). Weiter sind im Leistungsbericht folgende Angaben verpflichtend anzuführen: die Mitglieder des obersten Leitungsorgans und der Geschäftsleitung, die Anzahl Vollzeitstellen sowie die Verbindung zu nahestehenden Organisationen (FER 21/27). Ergänzend zu diesen obligaten Inhalten des Leistungsberichtes finden sich in FER 21/50 und 51 zudem empfehlenswerte Angaben. Der Leistungsbericht ist nicht Bestandteil der Jahresrechnung (FER 21/3 und 4) und untersteht somit keiner Revisionspflicht (FER 21/28).

2.1.3 Die Betriebsrechnung bei Swiss GAAP FER 21

Die Betriebsrechnung bezeichnet die NPO-Erfolgsrechnung gemäss FER 21. Dieser Begriff bringt zum Ausdruck, dass bei gemeinnützigen Organisationen nicht das Periodenergebnis (Gewinn oder Verlust), sondern die einzelnen Positionen der Betriebsrechnung im Vordergrund stehen (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 109). Die Darstellung und Gliederung der Betriebsrechnung richtet sich grundsätzlich nach den Vorgaben von FER 3 (FER 21/31). Die zusätzlichen Regelungen von FER 21 haben als „Spezialregeln“ Vorrang gegenüber den Bestimmungen von FER 3 (FER 21/Einleitung). Die klassischen Ertrags- und Aufwandspositionen werden hierdurch um einige NPO-spezifische Positionen der Betriebsrechnung ergänzt: erhaltene Zuwendungen, Beiträge der öffentlichen Hand, Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, Fundraising-Aufwand, administrativer Aufwand und Fondskapitalveränderungen (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 60).

Die Gliederung kann nach dem Gesamtkostenverfahren („Produktionserfolgsrechnung“), dem Umsatzkostenverfahren („Absatzerfolgsrechnung“) oder einer anderen sachgerechten Form erfolgen (FER 21/36). FER 21 führt dabei Mindestgliederungen für das Gesamtkosten- als auch das Umsatzkostenverfahren an (FER 21/11 und 12). Der Zusatz einer „anderen sachgerechten Form“ gemäss FER 21/36 betont in erster Linie, dass die Mindestgliederung der gewählten Darstellungsform (Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren) angepasst werden kann, solange hierdurch die Transparenz der Berichterstattung gefördert wird (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 111). Die Unterschiede zwischen den beiden ausgeführten Mindestgliederungen der Betriebsrechnung sind nur geringgradig und beschränken sich dabei auf die Auf-

wandspositionen. Beim Gesamtkostenverfahren sind mindestens die folgenden vier Aufwandskategorien anzuführen: „Entrichtete Beiträge und Zuwendungen“, „Personalaufwand“, „Sachaufwand“ und „Abschreibungen“ (FER 21/11). Beim Umsatzkostenverfahren werden die genannten Aufwandskategorien durch die folgenden drei – in Summe gleich grossen – Kostenblöcke ersetzt: „Projekt- oder Dienstleistungsaufwand“, „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“ sowie „Administrativer Aufwand“ (FER 21/12). FER 21 stellt dabei sicher, dass der Informationsgehalt der Berichterstattung je nach gewählter Gliederungsart nicht unterschiedlich ausfällt, indem die Aufwandskategorien der jeweils anderen Gliederungsart, welche nicht in der Betriebsrechnung aufgeführt sind, kompensatorisch im Anhang dargestellt werden müssen (FER 21/22 und 37). Da die Summe der Aufwandskategorien beider Gliederungsarten ident ist, hat die gewählte Darstellungsart grundsätzlich keinen Einfluss auf die ausgewiesenen Ergebnisse (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 110). Die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede in der Mindestgliederung des Gesamtkosten- versus dem Umsatzkostenverfahrens gemäss FER 21 sind in Tabelle 2 zusammenfassend dargestellt.

Die weiteren Ausführungen in diesem Kapitel fokussieren sich auf die NPO-spezifischen Positionen der Betriebsrechnung. **Erhaltene Zuwendungen** sind in erster Linie Geldspenden, Naturalspenden und Legate (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 115). Obwohl Gönnerbeiträge im FER 21/11 und 12 ebenfalls unter den erhaltenen Zuwendungen beispielhaft angeführt werden, stellen diese keine Spenden dar (da diese üblicherweise regelmässig und periodenbezogen entrichtet werden und mit bestimmten Rechten für den Gönner verbunden sind) und sollten demnach in der Betriebsrechnung separat von den Zuwendungen ausgewiesen werden (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 115). Das gleiche gilt für Mitgliederbeiträge. FER 21/13 verlangt, dass zweckgebundene und freie Zuwendungen gesondert ausgewiesen werden (in der Betriebsrechnung selbst oder im Anhang). Zweckgebundene Zuwendungen unterliegen einem von Dritten bestimmten Verwendungszweck und werden dem Fondskapital zugewiesen, wohingegen freie Zuwendungen keinem Verwendungszweck unterliegen und dem Organisationskapital zugewiesen werden (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 64). Zudem sind erhaltene Zuwendungen brutto auszuweisen (FER 21/14). Eine direkte Verrechnung von Spendeneinnahmen und zugehörigem Fundraising-Aufwand mit alleinigem Ausweis der Differenz ist somit nicht zulässig. Eine Ausnahme beim Ausweis in der Betriebsrechnung stellen unentgeltlich erhaltene Zuwendungen (Sachen, Dienstleistungen und Freiwilligenarbeit) dar, welche nur im Anhang offenzulegen sind (FER 21/23).

Tabelle 2: Mindestgliederung der Betriebsrechnung nach dem Gesamtkosten- bzw. Umsatzkostenverfahren gemäss FER 21

Gesamtkostenverfahren nach FER 21/11		Umsatzkostenverfahren nach FER 21/12	
Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate und Gönnerbeiträge)			
+ Beiträge der öffentlichen Hand			
+ Erlöse aus Lieferungen und Leistungen			
+ <i>Andere betriebliche Erträge</i>			
= Betriebsertrag			
./ Entrichtete Beiträge und Zuwendungen		./ Projekt- oder Dienstleistungsaufwand	
./ Personalaufwand		./ Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand	
./ Sachaufwand			
./ Abschreibungen		./ Administrativer Aufwand	
./ <i>Andere betriebliche Aufwendungen</i>			
= Betriebsaufwand (Summe obiger fünf bzw. drei Positionen ^a)			
= Betriebsergebnis (Betriebsertrag ./ Betriebsaufwand)			
+/- Finanzergebnis (einzelne Positionen der Finanzerträge und -aufwendungen anführen)			
+/- <i>Liegenschaftsergebnis (einzelne Positionen der nicht betrieblichen Liegenschaftserträge und -aufwendungen anführen)</i>			
+/- Betriebsfremdes Ergebnis (einzelne Positionen der betriebsfremden Erträge und Aufwendungen anführen)			
+/- Ausserordentliches Ergebnis (einzelne Positionen der ausserordentlichen Erträge und Aufwendungen anführen)			
= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals			
+/- Veränderung des Fondskapitals			
= Jahresergebnis (vor Zuweisungen ans Organisationskapital)			
+/- Veränderung des Organisationskapitals (optional)			
= Null / Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital (optional)			

Anmerkung. Die *kursiv* geschriebenen Positionen sind in den Mindestgliederungen von FER 21 nicht aufgeführt. Adaptierte Darstellung in Anlehnung Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 112-113).

^a Das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren unterscheiden sich lediglich in den grau unterlegten Aufwandspositionen. Die restlichen Positionen der Betriebsrechnung sind bei beiden Darstellungsformen ident.

Erhalten NPO für einen öffentlichen Leistungsauftrag **Beiträge der öffentlichen Hand**, sind diese gemäss FER 21/11 und 12 separat auszuweisen. Diese Leistungen können beispielsweise Massnahmen für die soziale und berufliche Integration oder die Betreuung von Menschen mit Behinderung darstellen und werden z.B. von Sozialfirmen, Heimen oder Werkstätten erbracht (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 65). Solche Kooperationen zwischen der öffentlichen Hand und NPO haben in der Schweiz eine wichtige Bedeutung, wobei öffentliche Leistungsaufträge der Gemeinden, Kantone oder des Bundes an die NPO sozusagen „ausgelagert“ werden und die öffentliche Hand ihrerseits nur noch eine Überwachungs- und Finanzierungsfunktion wahrnimmt (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 65 f.)

Bei den **entrichteten Beiträgen und Zuwendungen** handelt es sich um Mittel, welche die NPO an ihre Destinatäre weiterleitet (z.B. als Förderstiftung) oder um Projektbeiträge an rechtlich selbstständige Dritte (z.B. an lokale Partner im Ausland) (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 126). Im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens (FER 21/11) ist dieser Aufwandsposten in der Betriebsrechnung anzugeben. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist dieser Aufwandsposten im Anhang anzugeben (FER 21/37).

Der **Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand** sowie der **Administrative Aufwand** (jeweils inkl. anteiligem Personalaufwand) sind bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (FER 21/12) in der Betriebsrechnung sowie bei Wahl des Gesamtkostenverfahrens (FER 21/22) im Anhang anzugeben. Die Berechnungsmethoden zur Ermittlung dieser beiden Aufwandspositionen sind ebenfalls anzugeben (FER 21/22), wobei FER 21 selbst keine Vorgaben zur Berechnung enthält. Der Zewo-Standard 13 (Zewo, 2021) schreibt zur Berechnung die „Zewo-Methode“ (Zewo, 2018) vor, welche daher von allen Zewo-zertifizierten NPO anzuwenden ist.

2.1.4 Einführung zu Alternative performance measures (APM)

In der Berichterstattung von FPO werden Alternative Performance Measures (APM; Deutsch: Alternative Leistungskennzahlen) häufig angewendet (Herr et al., 2022). Die Leitlinien der European Securities and Markets Authority (ESMA; Deutsch: Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde) definieren APM als „Finanzkennzahlen der vergangenen oder zukünftigen finanziellen Leistung, Finanzlage oder Cashflows, ausgenommen Finanzkennzahlen, die im einschlägigen Rechnungslegungsrahmen definiert oder ausgeführt sind« (ESMA, 2015, Seite 7). Die Tatsache, dass erst der Bezug auf bestimmte Rechnungslegungsbestimmungen eine definitorische Abgrenzung von GAAP Zahlen und APM erlaubt (Pizzo, 2020), bedeutet, dass es keine abschliessende und allgemeingültige Definition von APM geben kann (Hitz, 2010). Als wichtiges Abgrenzungsmerkmal kann aber die Freiwilligkeit der Publikation von APM betrachtet werden, welche zusätzlich zu den verpflichtenden Bestandteilen gemäss Rechnungslegungsstandard rapportiert werden. Befürworter der Nutzung von APM sehen als Zielsetzung von APM, dass durch die in ihnen enthaltene „Mehrinformation“ die tatsächliche (finanzielle) Unternehmenslage klarer und realistischer dargestellt werden kann, als dies alleinig mit den obligaten Vorgaben des jeweiligen Rechnungslegungsstandard möglich wäre (Herr et al., 2022; Hitz, 2010). Reguläre Grössen und Ergebnisse des Rechnungslegungsstan-

dards werden häufig durch Anpassungen (Elimination oder Addition bestimmter Komponenten) in APM überführt. Häufig zur Anwendung kommende Anpassungen sind Korrekturen um einmalige, ungewöhnliche oder nicht-operative Komponenten sowie Korrekturen für Restrukturierungsaufwendungen, Wertminderungen (Impairments) und Abschreibungen von immateriellen Werten (Dinh et al., 2018; Herr et al., 2022; Hitz, 2010).

Vertreter, welche die Anwendung von APM kritisch sehen, argumentieren häufig, dass APM von Unternehmen auch opportunistisch eingesetzt werden können um die Unternehmenslage geschönt darzustellen (Dinh et al., 2018). Verschiedene Richtlinien zur Anwendung von APM versuchen einem solchen opportunistischen „Missbrauch“ von APM entgegenzuwirken ((ESMA, 2015; IOSCO, 2016; SIX, 2019). Die für den Schweizer Börsenplatz diesbezüglich gültige SIX Richtlinie bezweckt dementsprechend „die Förderung von Klarheit und Transparenz hinsichtlich der Verwendung von APM“ (SIX, 2019, Seite 3, Artikel 1).

2.2 Aktueller Forschungsstand

2.2.1 Anwendungspraxis zur Betriebsrechnung von FER 21

Insgesamt gibt es nur wenige Studien welche die Anwendungspraxis von FER 21 zum Gegenstand haben. Dabei behandeln die einzelnen Studien i.d.R. nur Teile des Geschäftsberichtes (z.B. den Leistungsbericht bei Barisic et al. (2021)) oder der Jahresrechnung (z.B. die Kapitalveränderungsrechnung bei Strub und Schmitz (2014)). Andere Arbeiten beschränken sich in ihrer Analyse ausschliesslich auf Einzelpositionen (z.B. den administrativen Aufwand oder den Fundraising-Aufwand bei Barisic et al. (2021) oder Schroers und Zöbeli (2013)).

Unabhängig von einer weiterführenden Analyse auf inhaltliche Korrektheit der Jahresrechnungen zeigte sich, dass es in einer relevanten Anzahl von Fällen bereits an der Verfügbarkeit der Jahresrechnungen scheitert (CEPS/PPCmetrics, 2022). So waren gemäss Jahrbuch der Hilfswerke 2022 lediglich bei 385 Zewo-zertifizierten NPO (88% der 440 analysierten NPO) die Jahresrechnung für 2021 zum Datenerhebungszeitpunkt Ende August 2022 vollständig online verfügbar. Die Rate der verfügbaren Jahresrechnungen war im Vergleich für das Jahr 2017 noch tiefer ausgefallen (Stühlinger, 2019). Die Jahresrechnungen für 2017 konnten hierbei nur für 363 Zewo-zertifizierten NPO (73% der 497 analysierten NPO) heruntergeladen werden. Bei jenen NPO, bei welchen die Dokumente der Jahresrechnung zumindest

verfügbar sind, treten aber in einem relevanten Anteil zusätzlich inhaltliche Fehler auf. Aufschlussreich in diesem Kontext sind kürzlich publizierte Daten zur Rezertifizierung im Rahmen des Zewo-Gütesiegels (Zewo, 2023). Zewo-zertifizierte NPO müssen alle fünf Jahre eine umfassende Prüfung zur Einhaltung der 21 Zewo-Standards durchlaufen, um das Zewo-Gütesiegel behalten zu können. Zwischen 2017 bis 2022 wurden insgesamt 251 Rezertifizierungs-Prüfungen durch die Zewo durchgeführt. Lediglich bei 14 Prüfungen (5,58%) waren alle Anforderungen erfüllt. Bei 113 Prüfungen (45,02%) wurden die Anforderungen zu 95 bis <100% erfüllt. In weiteren 118 Fällen (47,01%) wurden die Zewo-Standards zu 80 bis <95% eingehalten und bei den restlichen 2,39% (n = 6) der NPO wurden jeweils weniger als 80% der Anforderungskriterien erfüllt. Zur erfolgreichen Absolvierung der Rezertifizierung mussten die gefundenen Mängel innerhalb einer gesetzten Frist korrigiert werden. Die meisten Auflagen zur Nachbesserung im Rahmen des Rezertifizierungsverfahrens betrafen dabei die Jahresrechnung nach FER 21 (Zewo, 2023). Besonders häufig wurde dabei der fehlerhafte Ausweis von zweckgebundenen Spenden beanstandet, da diese beispielsweise nicht gesondert in der Betriebsrechnung ausgewiesen wurden oder fälschlich dem gebundenen Organisationskapital zugeordnet waren.

Für die Zwecke dieser Arbeit fokussieren sich die weiteren Ausführungen auf die Studien welche die Anwendungspraxis der Betriebsrechnung zum Inhalt haben. Bezüglich der Studien welche die weiteren Bestandteile des Geschäftsberichtes bzw. der Jahresrechnung neben der Betriebsrechnung untersucht haben soll an dieser Stelle nur zusammenfassend festgehalten werden, dass diese i.d.R. zeigen, dass die Umsetzung der FER 21 Vorgaben in der Praxis oft heterogen und unzureichend erfolgt (Barisic et al., 2021; Strub & Schmitz, 2014). Es gibt bislang keine publizierten Untersuchungen welche die Betriebsrechnung als Gesamtes zum Gegenstand haben. Die durchgeführten Studien haben immer nur Einzelpositionen der Betriebsrechnung untersucht (Barisic et al., 2021; Schroers & Zöbeli, 2013; Stühlinger, 2019). Interessanterweise beschränkt sich der Kreis der untersuchten Einzelpositionen bislang auf den Fundraising-Aufwand und den administrativen Aufwand, wobei diese beiden Positionen jeweils in mehreren Studien analysiert wurden.

Schroers und Zöbeli (2013) untersuchten die Offenlegung von Fundraising-Aufwendungen nach FER 21 bei 414 Zewo-Gütesiegelträgern (Geschäftsjahr 2011 bzw. 2011/2012) und konnten bei 230 NPO (55,5%) einen entsprechenden Ausweis

(entweder in der Betriebsrechnung oder im Anhang) finden. Von diesen NPO mit einem ausgewiesenen Fundraising-Aufwand erfolgte bei 60% (d.h. 138 von 230) keine Aufschlüsselung des Fundraising-Aufwandes in einzelne Aufwandsarten. Bei den restlichen 40% wurden in der Mehrheit der Fälle (d.h. 71 von 92) zwei bis fünf Aufwandsarten angegeben. Die Autoren schlussfolgerten, dass „auf Grund der divergierenden Anzahl ausgewiesener Positionen, der Vielfalt der gewählten Bezeichnungen, dem Fehlen einer verbindlichen Berechnungsmethode sowie der spärlichen Erläuterungen im Bereich „Fundraising-Aufwand“ keine diesbezüglichen Effizienzvergleiche zwischen den Hilfswerken möglich sind“ (Schroers & Zöbeli, 2013, Seite 17).

Stühlinger (2019) analysierte bei 363 Zewo-zertifizierten NPO die Jahresrechnung für 2017 hinsichtlich dem Ausweis des Fundraising-Aufwand als auch des administrativen Aufwand. Beide Positionen wurden von 148 NPO (40,77%) rapportiert. Im Durchschnitt betrug der Fundraising-Aufwand 6,8% bzw. der administrative Aufwand 11,8% der Gesamtaufwände einer NPO. Grössere NPO wiesen dabei einen geringeren Anteil an administrativen Aufwand aus. Diese Beobachtung wäre z.B. durch das Ausnutzen von Skaleneffekten erklärbar (Stühlinger, 2019). Andererseits investieren grössere NPO (in dieser Studie als NPO mit einem Betriebsaufwand von grösser einer Million zu verstehen) prozentual mehr in ihr Fundraising.

Die rezenteste und auch detaillierteste Untersuchung zum Fundraising-Aufwand und zum administrativen Aufwand stammt von Barisic et al. (2021). In dieser Studie wurden die Jahresrechnungen von 2018 für 284 Zewo-zertifizierte NPO analysiert. Um in die Studie eingeschlossen zu werden mussten die NPO aus der Deutschschweiz stammen und in den Bereichen Soziales, Behinderung oder Gesundheit tätig sein. Zudem wurden NPO mit unterjährigem Geschäftsabschluss oder mit einer italienischsprachigen Jahresrechnung ausgeschlossen. Die eingeschlossenen Jahresrechnungen wurden anhand eines standardisierten Analyserasters nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER geprüft und Offenlegungsgrade berechnet.

Bei 108 NPO (38%) wurden für beide Positionen (dem Fundraising- als auch dem administrativen Aufwand) alle nötigen Angaben in der Jahresrechnung ausgewiesen (inkl. Angabe der Berechnungsmethode) (Barisic et al., 2021). Dabei wurden die beiden Positionen zumindest als Totalbetrag ausgewiesen (die Angabe eines Betrages von Null CHF (bei fehlender Relevanz) für eine Aufwandsposition, erfüllte die Kriterien des korrekten Ausweises ebenso). Die restlichen 176 NPO (62%) zeigten

hinsichtlich der nötigen Angaben zum Fundraising-Aufwand und/oder administrativen Aufwand eine unvollständige Jahresrechnung (Aufwandkategorie und/oder Berechnungsmethode fehlte).

Der Fundraising-Aufwand wurde von 74,6% der NPO (212 von 284 NPO) ausgewiesen (Barisic et al., 2021). Davon wiesen 18 NPO (8,5%) einen Fundraising-Aufwand von Null CHF aus. Der Fundraising-Aufwand wurde dabei in 50,9% (108 von 212 NPO) der Fälle als Totalbetrag und bei den übrigen NPO (n = 104, 49,1%) mit Unterpositionen (Range: 2 bis 10 Unterpositionen) rapportiert. Von den NPO mit einem Fundraising-Aufwand gaben lediglich 54,2% (115 von 212 NPO) zusätzlich die geforderte Berechnungsmethode an (FER 21/22). Obwohl die Mehrheit der NPO (n = 115, 54,2%) den Standardwortlaut gemäss FER (d.h. Fundraising-Aufwand) anwendeten, zeigte sich bei den Bezeichnungen insgesamt eine grosse Begriffsvielfalt. Alternative Begriffe wie Mittelbeschaffung, Werbung/Fundraising/Marketing oder Öffentlichkeitsarbeit kamen bei 45,8% der NPO (n = 97) zur Anwendung. Erschwerend kam hinzu, dass der Fundraising-Aufwand zum Teil nur als Sammelposition mit anderen Aufwendungen gemeinsam (wie Marketing, Werbung, Kommunikationsaufwand, Mitgliederwerbung, Information oder Projekte) ausgewiesen wurde.

Der administrative Aufwand wurde verglichen mit dem Fundraising-Aufwand von den NPO insgesamt häufiger ausgewiesen (bei 250 von 284 NPO, 88%) (Barisic et al., 2021). Zwei NPO rapportierten einen administrativen Aufwand von Null CHF. Die Berechnungsmethode für diesen Aufwandsposten wurde von 130 NPO (52%) offengelegt. Der administrative Aufwand wurde dabei von 26,8% (n = 67) der NPO als Totalbetrag ausgewiesen und 73,2% (n = 183) der NPO rapportierten zwei bis max. 15 Unterpositionen. Bei 17 NPO (6,8%) wurde der Fundraising-Aufwand als Unterposition des administrativen Aufwands angegeben. Der Standardwortlaut gemäss FER 21 (d.h. administrativer Aufwand) wird von 164 NPO (65,5%) verwendet. Begriffe wie Verwaltungsaufwand oder Verwaltungskosten kommen alternativ zum Einsatz. In Kombination mit anderen Aufwendungen (wie Büroaufwand, Marketing, Werbeaufwand, Telekommunikation oder Information) kommt teilweise auch der Ausweis als Sammelposition zur Anwendung. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die Offenlegungspraxis des Fundraising- und administrativen Aufwandes heterogen darstellt und FER 21 Vorgaben oftmals nicht eingehalten werden.

2.2.2 APM-Nutzung in der Schweiz

Es gibt bislang keine publizierten Daten zur Nutzung von APM bei Schweizer NPO. Aufgrund fehlender Daten für den Non-Profit Bereich sollen daher an dieser Stelle als Vergleichsbasis stellvertretend die aktuellen Daten zur APM Nutzung am Schweizer Börsenplatz vorgestellt werden. Für die Zwecke dieser Arbeit fokussieren sich die weiteren Ausführungen in diesem Kapitel auf die Studien von Leibfried et al. (2018) sowie von Oesch und Walser (2019), welche hinsichtlich diesem Sachverhalt die neuesten publizierten Daten darstellen.

Leibfried et al. (2018) untersuchten die Verbreitung von APM bei den Unternehmen des Swiss Leader Index (SLI, welcher die 30 grössten Unternehmen des Schweizer Börsenplatzes enthält) in den Berichtsjahren 2016 und 2017. Dabei rapportierten 66,66% (n = 20) der Unternehmen insgesamt 64 APM, d.h. im Durchschnitt berichteten diese Unternehmen 2,13 APM (Range 0-8 APM pro Unternehmen). Leibfried et al. (2018) beobachteten zudem, dass nur 27% der APM klar und verständlich definiert waren und in nur 56% eine sogenannte Überleitungsrechnung (d.h. eine transparente Herleitung der APM) offengelegt wurde.

In der Analyse von Oesch und Walser (2019) wurden die Unternehmen des Swiss Performance Index (SPI, welcher nahezu alle an der Schweizer Börse kotierten Unternehmen umfasst) hinsichtlich APM-Verbreitung untersucht. Analysiert wurden dabei die Unterlagen zu den Jahresabschlüssen 2013 bis 2017 von 201 Unternehmen (daraus ergaben sich 954 ausgewertete Einzeljahrbeobachtungen). Während diesen 5 Jahren des Auswertungszeitraumes rapportierten 91 Unternehmen (45%) mindestens ein APM bzw. enthielten insgesamt 27,5% (n = 262) der Einzeljahrbeobachtungen ein APM. Der vom jeweiligen Unternehmen angewendete Rechnungslegungsstandard hatte dabei einen relevanten Einfluss auf die Häufigkeit der Anwendung von APM. Bei Jahresabschluss nach US GAAP (total 40 der 954 Einzeljahrbeobachtungen) kam in 60,0% (n = 24) der Fälle ein APM zur Anwendung. Wurde hingegen nach IFRS (38,0% der 545 Einzeljahrbeobachtungen enthielten ein APM) oder nach Swiss GAAP FER (10,4% der 279 Einzeljahrbeobachtungen enthielten ein APM) rapportiert fiel die APM-Anwendungshäufigkeit deutlich tiefer aus. Leibfried et al. (2018) sehen im Ausmass des Spielraumes den ein jeweiliger Rechnungslegungsstandard dem Anwender gewährt, einen möglichen Erklärungsansatz hierfür. Demnach versuchen die Unternehmen eine geringere Flexibilität in der Berichterstattung durch die vermehrte Anwendung von APM zu kompensieren.

3 Methodik

3.1 Stichprobe

Die Grundgesamtheit der Stichprobe bilden alle NPO welche am 31.12.2022 Zewo-Gütesiegelträger waren. Die Liste dieser Zewo-zertifizierten NPO wurde von der Homepage der Zewo bezogen (<https://zewo.ch>). Untersuchungsgegenstand dieser Studie sind die Betriebsrechnung und der Anhang der Jahresrechnung 2022 für diese NPO. Um in die Analyse eingeschlossen zu werden musste die Jahresrechnung der NPO folgende drei Voraussetzungen erfüllen: (1) sie wurde in Deutsch verfasst, (2) sie war zum Zeitpunkt der Sammlung der NPO-Dokumente (welche im September 2023 erfolgte) online in PDF Format über die Homepage der Zewo oder der NPO verfügbar, (3) der Bilanzstichtag war der 31.12.2022. Sollten von einer Zewo-zertifizierten Dachorganisation ebenso Zewo-zertifizierte (Regional-)Sektionen existieren, wurden alle diese (Regional-)Sektionen aus der Analyse ausgeschlossen und lediglich die Zewo-zertifizierten Dachorganisationen eingeschlossen. Aufgrund dieses Auswahlverfahrens reduzierte sich die ursprüngliche Grundgesamtheit der 498 Zewo-zertifizierten NPO zum Zeitpunkt des 31.12.2022 auf schlussendlich 208 NPO welche in die Studie eingeschlossen wurden. Tabelle 3 zeigt eine detaillierte Zusammenstellung der Ausschlussgründe.

Tabelle 3: Zusammenstellung der Ausschlusskriterien

Ausschlusskriterien	Anzahl	% aller NPO (n=498)	% der ausgeschlossenen NPO (n=290)
Zewo-zertifizierte NPO am 31.12.2022 (Grundgesamtheit)	498	100,00%	
- (Regional-)Sektion einer Zewo-zertifizierten Dachorganisation	- 223	- 44,78%	- 76,90%
- Jahresrechnung nicht in Deutsch	- 43	- 8,63%	- 14,83%
- Keine Jahresrechnung online verfügbar	- 16	- 3,21%	- 5,52%
- unterjähriger Jahresabschluss	- 8	- 1,61%	- 2,76%
Finale Stichprobe für Analyse	208	41,77%	

3.2 Methodisches Vorgehen und Datenauswertung

Für die Analyse wurden ausschliesslich Informationen verwendet welche entweder in der Betriebsrechnung (inkl. deren Erläuterungen) oder im Anhang der Jahresrechnung enthalten waren. Somit blieben Informationen welche in den restlichen Bestandteilen der Jahresrechnung (namentlich der Bilanz, der Geldflussrechnung und der Rechnung über die Veränderung des Kapitals) enthalten waren unberücksichtigt. Zwecks Datensammlung wurde ein Analyseraster gemäss den Vorgaben

von FER 21 zur Betriebsrechnung (inkl. der dazu notwendigen Anhangsangaben) erstellt. Für die Erstellung des Analyserasters wurden auch weiterführende Informationen zu FER 21 aus dem Buch von Zöbeli und Schmitz (2017) herangezogen.

Konkret wurde anhand des Analyserasters das Vorhandensein der folgenden Ertragspositionen der Betriebsrechnung geprüft: „Spenden“, „Legate“, „Gönnerbeiträge“, „Beiträge der öffentlichen Hand“, „Erlöse aus Lieferungen und Leistungen“, „Mitgliederbeiträge“. Zudem wurde erhoben ob die Zuwendungen gesondert in zweckgebundene und freie Zuwendungen ausgewiesen wurden (FER 21/13).

Für die Erhebung der Aufwandsposten der Betriebsrechnung wurden die NPO in zwei Gruppen eingeteilt, je nachdem ob sie nach dem Gesamtkostenverfahren (Gruppe 1) oder dem Umsatzkostenverfahren (Gruppe 2) rapportierten. Bei Gruppe 1 wurde das Vorhandensein der folgenden Aufwandsposten erhoben: „Entrichtete Beiträge und Zuwendungen“, „Personalaufwand“, „Sachaufwand“ und „Abschreibungen“ (FER 21/11). Der Ausweis des „Administrativen Aufwand (inkl. Personalaufwand)“ und des „Fundraising- und allg. Werbeaufwand (inkl. Personalaufwand)“ wurden bei Gruppe 1 ebenfalls erhoben (wobei für diese beiden Aufwandspositionen gemäss FER 21/22 der Ausweis im Anhang ausreichend war). Bei Gruppe 2 wurden die Aufwandsposten „Projekt- oder Dienstleistungsaufwand“, „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“ und „Administrativer Aufwand“ erfasst. Zusätzlich wurde bei Gruppe 2 erhoben ob die notwendigen Anhangsangaben zu den Aufwandsposten „Entrichtete Beiträge und Zuwendungen“, „Personalaufwand“ und „Abschreibungen“ vorhanden waren (FER 21/37).

Hinsichtlich der Ergebnisse der Betriebsrechnung wurde bei allen NPO das Vorhandensein folgender Positionen geprüft: „Betriebsergebnis“, „Finanzergebnis“, „Betriebsfremdes Ergebnis“, „Ausserordentliches Ergebnis“, „Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals“, „Veränderung des Fondskapitals“ und „Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)“. Bei allen bisher genannten erhobenen Ertrags-, Aufwands- und Ergebnispositionen der Betriebsrechnung wurde die Frage nach deren Ausweis jeweils binär, d.h. mit „Ja“ oder „Nein“ beantwortet. Bei den beiden Positionen „betriebsfremdes Ergebnis“ und „ausserordentliches Ergebnis“ wurde zudem erhoben ob die notwendigen Erläuterungen zu diesen Positionen im Anhang ausgewiesen waren (FER 21/38 in Verbindung mit FER3/9).

Bei der Datenerhebung wurde konkret folgendermassen vorgegangen. Wie bereits ausgeführt, wurden für die Analyse alle Informationen aus der Betriebsrechnung als auch dem Anhang berücksichtigt. Beispielhaft soll dies an der Erhebung der Aufwandsposition „Abschreibungen“ erläutert werden. Angenommen die Position „Abschreibung“ war in der Jahresrechnung nur in den Erläuterungen zur Bilanz im Anhang im Sachspiegelverzeichnis ausgewiesen. In diesem Falle wurde der Ausweis der Abschreibungen im Analyseraster als erfüllt beurteilt, ganz gleich ob die NPO das Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren anwendete. Dieses Beispiel soll verdeutlichen, dass zur Erfüllung des Kriteriums die Informationen aus beiden Teilen der Jahresrechnung (Betriebsrechnung und Anhang) gleich gewertet wurden, was die Erfüllung des Kriteriums erleichterte. Ein im Rechnungswesen versierter Berichtleser könnte natürlich zu dem Schluss kommen, die Abschreibungen z.B. auch aus der Berechnung zum indirekten Cashflow zu beziehen. Da die Geldflussrechnung aber nicht Bestandteil dieser Analyse war, wurde die Position Abschreibungen als nicht ausgewiesen beurteilt, sofern sie ausschliesslich in der Geldflussrechnung zu finden war.

Weiter ist für das Verständnis der Auswertung die Unterscheidung zwischen der „Bezeichnung“ einer Position der Betriebsrechnung und der „Lage“ dieser Position innerhalb der Betriebsrechnung wichtig. Mit „Lage“ ist damit die Position des jeweiligen Postens im Verhältnis zu den anderen Posten der Betriebsrechnung gemeint. Dies soll anhand des Beispiels „Betriebsergebnis“ verdeutlicht werden. Gemäss FER 21/11 bzw. FER 21/12 ergibt sich das Betriebsergebnis inhaltlich korrekterweise durch Abzug der Aufwandsposten von den Ertragsposten (d.h. Betriebsergebnis = gesamter Betriebsertrag minus gesamter Betriebsaufwand). Mit anderen Worten, ist die „Lage“ des Betriebsergebnisses als die Summenbildung unmittelbar im Anschluss an den Betriebsertrag und den Betriebsaufwand zu verstehen, unabhängig davon welche „Bezeichnung“ diese Position innehat. Die Unterscheidung zwischen „Bezeichnung“ und „Lage“ einer Position der Betriebsrechnung ist für diese Auswertung deshalb entscheidend, weil von den NPO in der Praxis eine Vielzahl an unterschiedlichen Bezeichnungen für ein und dieselbe Position der Betriebsrechnung (gemäss FER 21) verwendet werden. Für die Beurteilung des Vorhandenseins einer Position der Betriebsrechnung im Rahmen dieser Auswertung wurde deshalb primär auf die „Lage“ der Position abgestellt und nicht auf deren „Bezeichnung“. Hat beispielsweise eine NPO ein „Nettoergebnis aus der Stiftungstätigkeit“ ausgewiesen, welches inhaltlich dem „Betriebsergebnis“ gemäss FER 21 entspricht (d.h. gesamter Betriebsertrag minus gesamter Betriebsaufwand), dann wurde der Ausweis

des Betriebsergebnisses für diese Auswertung als erfüllt betrachtet. Wäre ausschliesslich auf die korrekte Bezeichnung „Betriebsergebnis“ abgestellt worden, wäre hingegen der Ausweis aufgrund der Bezeichnung „Nettoergebnis aus der Stiftungstätigkeit“ bei dieser NPO nicht gezählt worden und hätte entsprechend das Ergebnis auf ungerechtfertigte Weise verfälscht. Neben der Beurteilung des Vorhandenseins einer Position anhand deren „Lage“ (oder mit anderen Worten deren inhaltlicher Bedeutung gemäss FER 21) wurden zudem die in der Praxis vorgefundenen Bezeichnungsvarianten für die einzelnen Positionen der Betriebsrechnung erfasst.

Neben diesen obligatorischen Angaben zur Betriebsrechnung wurde zudem erhoben ob der optionale Ausweis einer „Veränderung (Zuweisung/Verwendung) des Organisationskapitals“ oder eines „Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital“ erfolgten.

Über die Erhebung des reinen Vorhandenseins von Positionen der Betriebsrechnung hinausgehend, wurden zudem alle weiteren beobachteten formellen und materiellen Abweichungen (inkl. dem Ausweis von APM) von den FER 21 Vorgaben erfasst.

Bei der Datenauswertung kamen deskriptive Statistiken zur Anwendung. Beobachtete Abweichungen von den FER 21 Vorgaben sowie APM wurden zudem qualitativ beschrieben.

4 Ergebnisse

4.1 Gliederungsform der Betriebsrechnung

Gemäss FER 21/36 kann die Gliederung der Betriebsrechnung nach dem Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren oder einer anderen sachgerechten Form erfolgen. In der vorliegenden Studie konnten alle analysierten Jahresrechnungen entweder dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren zugeordnet werden. Andere Gliederungsformen wurden keine gefunden. Dabei wendeten annähernd gleichviele NPO das Gesamtkostenverfahren (n=106, 50,96% aller NPO) bzw. das Umsatzkostenverfahren (n=102, 49,04%) an. Wie bereits in Kapitel 2.1.3 ausgeführt unterscheiden sich die beiden Gliederungsformen lediglich in den Aufwandsposten. Auch wenn der Entscheid für eine der beiden Gliederungsformen den Ausweis bestimmter Aufwandsposten in der Betriebsrechnung vorgibt, so sind die meisten Aufwandsposten der jeweils anderen Gliederungsform zusätzlich (zumindest im Anhang) offenzulegen. Konkret sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens der Administrative Aufwand sowie der Fundraising- und allg. Werbeaufwand zusätzlich anzugeben. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind zusätzlich die entrichteten Beiträge und Zuwendungen, der Personalaufwand als auch die Abschreibungen offenzulegen. Anstatt in einer separaten Tabelle diese zusätzlichen Aufwandsposten der jeweils anderen Gliederungsform auszuweisen, entscheiden sich einige NPO dafür in ein und derselben Tabelle (in der Betriebsrechnung oder im Anhang) alle nötigen Aufwandsposten gemeinsam auszuweisen. Dies hat den Vorteil, dass problemlos und transparent eine Überleitung zwischen beiden Arten von Aufwandsposten möglich ist. Zwei positive Beispiele aus der Praxis für eine integrierte Darstellung beider Aufwandskategorien sind in Tabelle 4 und Tabelle 5 gezeigt.

Tabelle 4: Praxisbeispiel von Sucht Schweiz für Darstellung der Aufwandskategorien

Aufwandsposition	Administrativer Aufwand		Aufwand zur Mittelbeschaffung		Projekt- und Dienstleistungsaufwand		Total	
	CHF	%	CHF	%	CHF	%	CHF	%
Beiträge und Zuwendungen	0	0%	0	0%	53.420	100%	53.420	100%
Personalaufwand	570.490	17%	290.350	8%	2.567.171	75%	3.428.011	100%
Sachaufwand	0	0%	769.514	40%	1.143.757	60%	1.913.271	100%
Abschreibungen	5.505	17%	2.802	8%	24.772	75%	33.079	100%
Total	575.995	11%	1.062.666	20%	3.789.120	70%	5.427.781	100%

Anmerkung. Adaptiert nach Sucht Schweiz, Jahresrechnung 2022, S. 18.

Tabelle 5: Praxisbeispiel von Stiftung cerebral für Darstellung der Aufwandskategorien

Aufwandsposition	CHF	%
Projekt- und Dienstleistungsaufwand		
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen	5.060.487	
Personalaufwand	771.773	
Sachaufwand	4.750.549	
Abschreibungen	120.117	
Total	10.702.926	84,82
Fundraising-Aufwand		
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen	0	
Personalaufwand	132.817	
Sachaufwand	878.464	
Abschreibungen	0	
Total	1.011.281	8,01
Administrativer Aufwand		
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen	0	
Personalaufwand	466.719	
Sachaufwand	385.317	
Abschreibungen	51.652	
Total	903.688	7,16
Total Betriebsaufwand	12.617.895	100%

Anmerkung. Adaptiert nach Stiftung cerebral, Jahresrechnung 2022, S. 16

Sollten NPO in ihrer Betriebsrechnung in integrierter Weise Positionen von beiden Aufwandskategorien aufführen, wie dies im Praxisbeispiel der Stiftung cerebral (siehe Tabelle 5) der Fall ist, erfolgte die Zuordnung zur angewandten Gliederungsform im Rahmen dieser Studie anhand jener Aufwandskategorien nach welcher die Summenbildung erfolgte. Im konkreten Beispiel der Stiftung cerebral wurde die Summenbildung anhand der Positionen Projekt- und Dienstleistungsaufwand, Fundraising-Aufwand und administrativer Aufwand gebildet, weshalb in diesem Fall die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens angenommen wurde.

4.2 Positionen des Betriebsertrages

In Tabelle 6 sind die erhobenen Ertragspositionen der Betriebsrechnung dargestellt. Dabei zeigen sich z.T. erhebliche Unterschiede in der Häufigkeit des Ausweises einzelner Positionen. So werden Spenden ausnahmslos von allen NPO ausgewiesen, wohingegen Gönnerbeiträge nur von 8,13% der NPO rapportiert werden. Spenden, Legate, Gönnerbeiträge und Mitgliederbeiträge werden von NPO mit Gesamtkostenverfahren bzw. Umsatzkostenverfahren in etwa gleich häufig ausgewiesen. Grössere Unterschiede zeigen sich hingegen bei den Positionen Beiträge der öffentlichen Hand (84,24% versus 68,09%) und bei den Erlösen aus Lieferungen

und Leistungen (91,58% versus 69,06%), welche jeweils bei NPO mit Gesamtkostenverfahren häufiger ausgewiesen wurden. Die obligate Unterscheidung zwischen zweckgebundenen und freien Zuwendungen (FER 21/13) fehlte bei 12,50% der NPO, wobei diese Angabe bei NPO welche nach Gesamtkostenverfahren rapportierten deutlich häufiger fehlte als bei NPO mit Umsatzkostenverfahren (17,92% versus 6,86%).

Tabelle 6: Ertragspositionen der Betriebsrechnung

Ertragsposition	Position ausgewiesen	NPO mit GK-Verfahren (n=106) Anzahl (%)	NPO mit UK-Verfahren (n=102) Anzahl (%)	Alle NPO (n=208) Anzahl (%)
Spenden	Ja	106 (100,00%)	102 (100,00%)	208 (100,00%)
	Nein	0 (0,00%)	0 (0,00%)	0 (0,00%)
Legate	Ja	48 (43,65%)	54 (49,15%)	102 (46,07%)
	Nein	58 (56,35%)	48 (50,85%)	106 (53,93%)
Gönnerbeiträge	Ja	11 (9,36%)	10 (6,55%)	21 (8,13%)
	Nein	95 (90,64%)	92 (93,45%)	187 (91,87%)
Beiträge der öffentlichen Hand	Ja	90 (84,24%)	68 (68,09%)	158 (77,14%)
	Nein	16 (15,76%)	34 (31,91%)	50 (22,86%)
Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	Ja	97 (91,58%)	69 (69,06%)	166 (81,68%)
	Nein	9 (8,42%)	33 (30,94%)	42 (18,32%)
Mitgliederbeiträge	Ja	40 (31,04%)	44 (39,21%)	84 (34,63%)
	Nein	66 (68,96%)	58 (60,79%)	124 (65,37%)
Zweckgeb. und freie Zuwendungen separat ausgewiesen	Ja	87 (82,08%)	95 (93,14%)	182 (87,50%)
	Nein	19 (17,92%)	7 (6,86%)	26 (12,50%)

Anmerkung. GK-Verfahren = Gesamtkostenverfahren; UK-Verfahren = Umsatzkostenverfahren.

Bei 27 NPO (12,98% aller NPO) wurden einzelne Ertragspositionen lediglich als Summenpositionen ausgewiesen (z.B. „Spenden und Legate“), ohne dass die einzelnen Ertragspositionen wertmässig aufgeschlüsselt wurden (siehe hierzu auch Kapitel 4.6). Die ausgewiesenen Ertragspositionen der NPO waren inhaltlich nicht immer klar bezeichnet. So wurden bei 49 NPO (23,56% aller NPO) Ertragspositionen ausgewiesen, welche entweder mit „übriger“, „diverser“, „sonstiger“, „anderer“ oder „weiterer“ Ertrag bezeichnet waren und aufgrund fehlender weiterer Erläuterungen im Rahmen der Auswertung nicht weiter zugeordnet werden konnten.

4.3 Positionen des Betriebsaufwandes

Tabelle 7 zeigt alle Aufwandspositionen beider Gliederungsformen, d.h. sowohl des Gesamtkosten- als auch des Umsatzkostenverfahrens.

Tabelle 7: Aufwandspositionen der Betriebsrechnung

Aufwandsposition	Position ausgewiesen	NPO mit GK-Verfahren (n=106) Anzahl (%)	NPO mit UK-Verfahren (n=102) Anzahl (%)	Alle NPO (n=208) Anzahl (%)
Entrichtete Beiträge und Zuwendungen	Ja	36 (33,96%)	16 (15,69%)	52 (25,00%)
	Nein	70 (66,04%)	86 (84,31%)	156 (75,00%)
Personalaufwand	Ja	104 (98,11%)	85 (83,33%)	189 (90,87%)
	Nein	2 (1,89%)	17 (16,67%)	19 (9,13%)
Sachaufwand ^a	Ja	106 (100,00%)	n. a.	n. a.
	Nein	0 (0,00%)	n. a.	n. a.
Abschreibungen	Ja	93 (87,74%)	69 (67,65%)	162 (77,88%)
	Nein	13 (12,26%)	33 (32,35%)	46 (22,12%)
Projekt- oder Dienstleistungsaufwand ^b	Ja	n. a.	102 (100,00%)	n. a.
	Nein	n. a.	0 (0,00%)	n. a.
Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand	Ja	98 (92,45%)	101 (99,02%)	199 (95,67%)
	Nein	8 (7,55%)	1 (0,98%)	9 (4,33%)
Administrativer Aufwand	Ja	96 (90,57%)	102 (100,00%)	198 (95,19%)
	Nein	10 (9,43%)	0 (0,00%)	10 (4,81%)

Anmerkung. Die **fett** geschriebenen Zahlen kennzeichnen die primären Aufwandspositionen der jeweiligen Gliederungsform (GK- oder UK-Verfahren), während die *kursiv* geschriebenen Zahlen die obligaten Anhangsangaben der jeweils anderen Gliederungsform kennzeichnen. GK-Verfahren = Gesamtkostenverfahren; UK-Verfahren = Umsatzkostenverfahren; n. a. = nicht anwendbar.

^a Bei NPO mit dem UK-Verfahren ist keine Angabe zum Sachaufwand nötig. ^b Bei NPO mit dem GK-Verfahren ist keine Angabe zum Projekt- oder Dienstleistungsaufwand nötig.

Die primären Aufwandspositionen (fett gedruckte Zahlen in der Tabelle 7) einer Gliederungsform (Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren) werden durchwegs häufiger rapportiert im Vergleich zu den gleichen Aufwandspositionen, welche im Rahmen der obligaten Anhangsangabe der jeweils anderen Gliederungsform anzuführen sind (kursiv gedruckte Zahlen in der Tabelle 7). Der Ausweis der primären Aufwandspositionen ist bei NPO mit dem Umsatzkostenverfahren vollständiger erfolgt (der Mittelwert des Ausweises über alle drei primären Aufwandspositionen beträgt 99,67%), als bei NPO mit dem Gesamtkostenverfahren (der Mittelwert des Ausweises über alle vier primären Aufwandspositionen beträgt 79,95%). Die Aufwandsposition mit der mit Abstand geringsten Ausweishäufigkeit sind die entrichteten Beiträge und Zuwendungen, welche in 33,96% (als primäre Aufwandsposition) bzw. in 15,69% (als obligate Anhangsangabe) ausgewiesen wurde.

Die vorgegebenen Bezeichnungen für die Aufwandspositionen gemäss FER 21 werden von den NPO nicht einheitlich übernommen. Der Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand war jene Aufwandsposition mit der grössten beobachteten Bezeichnungsvielfalt. Dabei wurde die Bezeichnung, wie sie gemäss FER 21 vorgegeben ist, namentlich der „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“, in dieser Form nur von 39,70% der NPO verwendet. Die Mehrheit der NPO (60,30%) verwendete eine davon abweichende Bezeichnung. Alle im Rahmen dieser Analyse beobachteten Bezeichnungsvarianten für den Fundraising-Aufwand sind in Tabelle 8 zusammengestellt. Die mit Abstand am häufigsten verwendete alternative Bezeichnungsvariante war der Begriff „Mittelbeschaffung“, welcher alleine oder in Kombination mit anderen Begriffen von 74 NPO (37,19% aller NPO) verwendet wurde. Ein relevanter Unterschied bei den verwendeten Bezeichnungen zwischen NPO welche nach Gesamtkosten- bzw. nach Umsatzkostenverfahren rapportierten konnte nicht gefunden werden (Daten nicht gezeigt).

Tabelle 8: *Bezeichnungsvarianten für den Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand*

Bezeichnungsvarianten für den "Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand" ^a	Alle NPO mit entsprechender Aufwandsposition (n=199)	
	Anzahl	%
"Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand"	79	39,70%
"Mittelbeschaffung"	58	29,15%
"Fundraising"	30	15,08%
"Fundraising und Mittelbeschaffung"	4	2,01%
"Mittelbeschaffung und Kommunikation"	4	2,01%
"Mittelbeschaffung und Werbung"	4	2,01%
"Öffentlichkeitsarbeit"	3	1,51%
"Fundraising und Kommunikation"	2	1,01%
"Fundraising und Öffentlichkeitsarbeit"	2	1,01%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Fundraising und Marketing", "Fundraising und Mitgliederbetreuung", "Fundraising und Sensibilisierung", "Fundraising, Mittelbeschaffung, Kommunikation und Marketing", "Fundraising, Vereinsarbeit, Marketing und Kommunikation", "Information und Werbung", "Marketing", "Mittelbeschaffung und Informationsarbeit", "Mittelbeschaffung, Information und Werbung", "Mittelbeschaffung, Marketing und Kommunikation", "Öffentlichkeitsarbeit und Vernetzung", "Öffentlichkeitsarbeit, Fundraising und Mitgliedschaften" und "Spenden"	13	6,53%
Gesamt	199	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurde teilweise: (1) die Reihenfolge der zusammengesetzten Begriffe angepasst bzw. (2) der Zusatz "Aufwand" weggelassen.

Für den Aufwandsposten administrativer Aufwand war die Bezeichnungsvielfalt im Vergleich deutlich geringer ausgeprägt. Die FER 21 konforme Bezeichnung (für den Zweck dieser Auswertung wurde die Bezeichnung „administrativer Aufwand“ und „Administration“ als gleichwertig die FER 21 Vorgaben erfüllend angesehen) wurde von 93,94% der NPO verwendet. Die für diesen Aufwandsposten beobachteten Bezeichnungsvarianten sind in Tabelle 9 gezeigt.

Tabelle 9: *Bezeichnungsvarianten für den Administrativen Aufwand*

Bezeichnungsvarianten für den "Administrativen Aufwand" ^a	Alle NPO mit entsprechender Aufwandsposition (n=198)	
	Anzahl	%
"Administrativer Aufwand" oder "Administration"	186	93,94%
"Verwaltung"	6	3,03%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Administration und Koordination", "Administration und Verwaltung", "Grundfunktionen", "Verwaltung und Koordination", "Verwaltung und Geschäftsstelle" und "Geschäftsstelle"	6	3,03%
Gesamt	198	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurde teilweise: (1) die Reihenfolge der zusammengesetzten Begriffe angepasst bzw. (2) der Zusatz "Aufwand" weggelassen.

Bei den restlichen Aufwandspositionen (Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, Personalaufwand, Sachaufwand, Abschreibungen und dem Projekt- oder Dienstleistungsaufwand) kamen nur in Einzelfällen Bezeichnungsvarianten zur Anwendung, weshalb aufgrund deren geringen praktischen Relevanz auf deren Darstellung hier verzichtet wird.

4.4 Ergebnispositionen der Betriebsrechnung

Mit „Ergebnispositionen“ werden im Rahmen dieser Arbeit alle restlichen obligaten Positionen der Betriebsrechnung ab (inkl.) dem Betriebsergebnis bezeichnet. Diese Ergebnispositionen sind mit Angabe ihrer jeweiligen Ausweishäufigkeit und unterschieden nach der Gliederungsform in Tabelle 10 dargestellt. Alle Ergebnispositionen mit Ausnahme des betriebsfremden und ausserordentlichen Ergebnisses wurden von jeweils mindestens 95% der NPO rapportiert. Die Ausweishäufigkeit war bei den betriebsfremden (19,23%) als auch bei den ausserordentlichen (39,42%) Ergebnissen im Vergleich deutlich tiefer. Gemäss FER 21/38 in Verbindung mit FER 3/9 ist bei beiden letztgenannten Positionen eine zusätzliche Erläuterung im Anhang anzugeben. Von den 40 NPO welche ein betriebsfremdes Ergebnis rapportierten, haben 35 NPO (87,50%) eine Erläuterung im Anhang publiziert. Bei den NPO mit

einem ausserordentlichen Ergebnis (n = 82) wurde in 81,71% (n = 67) der Fälle die obligatorische Erläuterung im Anhang ausgewiesen.

Tabelle 10: Ergebnispositionen der Betriebsrechnung

Position der Betriebsrechnung	Position ausgewiesen	NPO mit GK-Verfahren (n=106) Anzahl (%)	NPO mit UK-Verfahren (n=102) Anzahl (%)	Alle NPO (n=208) Anzahl (%)
Betriebsergebnis	Ja	101 (95,28%)	98 (96,08%)	199 (95,67%)
	Nein	5 (4,72%)	4 (3,92%)	9 (4,33%)
Finanzergebnis	Ja	102 (96,23%)	97 (95,10%)	199 (95,67%)
	Nein	4 (3,77%)	5 (4,90%)	9 (4,33%)
Betriebsfremdes Ergebnis	Ja	20 (18,87%)	21 (20,59%)	40 (19,23%)
	Nein	86 (81,13%)	81 (79,41%)	168 (80,77%)
Ausserordentliches Ergebnis	Ja	51 (48,11%)	31 (30,39%)	82 (39,42%)
	Nein	55 (51,89%)	71 (69,61%)	126 (60,58%)
Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals	Ja	102 (96,23%)	99 (97,06%)	201 (96,63%)
	Nein	4 (3,77%)	3 (2,94%)	7 (3,37%)
Veränderung des Fondskapitals	Ja	101 (95,28%)	100 (98,04%)	201 (96,63%)
	Nein	5 (4,72%)	2 (1,96%)	7 (3,37%)
Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)	Ja	102 (96,23%)	97 (95,10%)	199 (95,67%)
	Nein	4 (3,77%)	5 (4,90%)	9 (4,33%)

Anmerkung. GK-Verfahren = Gesamtkostenverfahren; UK-Verfahren = Umsatzkostenverfahren.

In der Praxis der NPO-Berichterstattung findet sich für die Ergebnispositionen eine Vielfalt an Bezeichnungsvarianten, welche neben der eigentlichen FER 21 konformen Bezeichnung der Positionen zur Anwendung kommt. In Tabelle 11 werden die beobachteten Bezeichnungsvarianten für das Betriebsergebnis gezeigt. Bei 87,94% (n = 175) der NPO wurde der FER 21 konforme Begriff „Betriebsergebnis“ ausgewiesen, bei weiteren 13 NPO (6,53%) wurde zwar der Begriff „Betriebsergebnis“ ebenfalls verwendet, allerdings in Verbindung mit einem Zusatz, wie z.B. „Betriebsergebnis vor Finanzergebnis“. In den restlichen 5,53% (n = 11) der Fälle kommt der Begriff „Betriebsergebnis“ in der Bezeichnung gar nicht vor.

Die beobachteten Bezeichnungsvarianten für das „Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals“ sind in Tabelle 12 dargestellt. In 91,04% (n = 183) wurde die FER 21 konforme Bezeichnung ausgewiesen. Der Begriff „Jahresergebnis“ (mit oder ohne Zusatzbegriffen) wurde von 10 NPO (4,98%) in diesem Kontext verwendet. Die Bezeichnung „Betriebsergebnis“ (mit unterschiedlichem Zusatz) wurde durch 2 NPO (1,00%) für diese Position rapportiert.

Tabelle 11: Bezeichnungsvarianten für das Betriebsergebnis

Bezeichnungsvarianten für das "Betriebsergebnis" ^a	Alle NPO die ein Betriebsergebnis rapportieren (n=199)	
	Anzahl	%
"Betriebsergebnis"	175	87,94%
"Betriebsergebnis vor Finanzergebnis"	4	2,01%
"Betriebsergebnis 1"	3	1,51%
"Betriebsergebnis vor Zinsen"	3	1,51%
"Zwischenergebnis 1"	3	1,51%
"Ergebnis vor Finanzerfolg und Fondsveränderungen"	2	1,01%
"Zwischenergebnis 2"	2	1,01%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Betriebsergebnis 2 EBIT (vor Finanzergebnis)", "Betriebsergebnis vor Finanzergebnis (EBIT)", "Betriebsergebnis vor Veränderung des Fondskapitals und Spendenertrag" ^b , "Ergebnis aus operativer Tätigkeit", "Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit", "Ergebnis vor Finanzerfolg" und "Nettoergebnis aus der Stiftungstätigkeit"	7	3,52%
Gesamt	199	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurden: (1) der Begriff "Erfolg" als "Ergebnis" erfasst, und (2) römische Zahlen (I, II, etc.) in Begriffen in arabische Zahlen (1,2, etc.) umgeschrieben. ^b dieses Ergebnis unterscheidet sich inhaltlich von dem regulären Betriebsergebnis indem, dass der Spendenertrag nicht enthalten ist

Tabelle 12: Bezeichnungsvarianten für das Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals

Bezeichnungsvarianten für das "Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals" ^a	Alle NPO die ein "Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals" rapportieren (n=201)	
	Anzahl	%
"Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals"	183	91,04%
"Jahresergebnis"	6	2,99%
"Ergebnis vor Fondsveränderungen und Kapitalbewegungen"	2	1,00%
"Jahresergebnis ohne Fondsergebnis"	2	1,00%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Ergebnis ohne Fonds", "Ergebnis", "Jahresergebnis (vor Fonds- und Kapitalbewegungen)", "Jahresergebnis vor Zuweisungen", "Betriebsergebnis/Zwischenergebnis 2", "Betriebsergebnis 4 (vor Fondsauflösung)", "Zwischenergebnis 2" und "Aufwands-/Ertragsüberschuss vor Entnahme aus/Zuweisung an zweckgebundene Fonds"	8	3,98%
Gesamt	201	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurden: (1) die Begriffe "Gewinn" und "Verlust", einheitlich als "Ergebnis" erfasst; (2) römische Zahlen (I, II, etc.) in Begriffen in arabische Zahlen (1,2, etc.) umgeschrieben.

In Tabelle 13 sind die beobachteten Bezeichnungsvarianten für das „Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)“ enthalten. Die von FER 21 vorgegebene Bezeichnung kam in 79,90% (n = 159) der Fälle zur Anwendung. In weiteren 31 Fällen (15,58%) wurde der Begriff „Jahresergebnis“ alleine oder mit einem von FER 21 verschiedenen Zusatz rapportiert. In den restlichen 9 (4,52%) Fällen kam der

Begriff „Jahresrechnung“ nicht vor. Der Begriff „Betriebsrechnung“ (mit dem Begriffszusatz „nach Veränderung des Fondskapitals“) wurde einmalig verwendet.

Tabelle 13: Bezeichnungsvarianten für das Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)

Bezeichnungsvarianten für das "Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)" ^a	Alle NPO die ein "Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)" rapportieren (n=199)	
	Anzahl	%
"Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)"	159	79,90%
"Jahresergebnis"	19	9,55%
"Jahresergebnis vor Kapitalbewegungen"	3	1,51%
"Jahresergebnis nach Fondsergebnis"	2	1,01%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Jahresergebnis 1", "Jahresergebnis 1 (vor Zuweisung an freie Fonds)", "Jahresergebnis nach Veränderung Fondskapital", "Jahresergebnis nach Zuweisung an zweckgebundenes Fondskapital", "Jahresergebnis vor Entnahme/Zuweisungen", "Jahresergebnis vor Veränderung Freie Fonds", "Jahresergebnis vor Verwendung", "Betriebsergebnis nach Veränderung des Fondskapitals", "Ergebnis nach Fondsveränderungen", "Ergebnis zugunsten Organisationskapital", "Ergebnis", "Ertrags-/Aufwandüberschuss vor Zuweisungen/Entnahmen", "Nettoergebnis", "Reinverlust", "Unternehmensergebnis" und "Zuweisungen in freies Kapital"	16	8,04%
Gesamt	199	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurden: (1) der Begriff "Erfolg" als "Ergebnis" erfasst (Ausnahme: "Reinverlust", dieser Begriff wurde unverändert übernommen), und (2) römische Zahlen (I, II, etc.) in Begriffen in arabische Zahlen (1,2, etc.) umgeschrieben.

Bei den restlichen „Ergebnispositionen“ (Finanzergebnis, Betriebsfremdes Ergebnis, Ausserordentliches Ergebnis und Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals) fanden sich keine oder nur eine geringe Anzahl an Bezeichnungsvarianten, weshalb auf deren gesonderter Darstellung aufgrund der geringen praktischen Relevanz verzichtet wird.

4.5 Optionale Angaben der Betriebsrechnung

Der Ausweis einer „Veränderung des Organisationskapitals“ sowie eines „Jahresergebnisses nach Zuweisungen ans Organisationskapital“ ist gemäss FER 21/11 und 12 optional. Eine Veränderung des Organisationskapitals wurde von 162 NPO (77,51%) ausgewiesen. Davon rapportierten 74 NPO nach dem Gesamtkostenverfahren (69,16% aller NPO mit dieser Gliederungsform) und 88 NPO nach dem Umsatzkostenverfahren (86,27% aller NPO mit dieser Gliederungsform). Ein zusätzli-

ches „Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital“ wurde von 99 NPO (47,60%) berichtet. Von diesen rapportierten 48 NPO nach dem Gesamtkostenverfahren (64,86% aller NPO mit dieser Gliederungsform) und 52 NPO nach dem Umsatzkostenverfahren (59,09% aller NPO mit dieser Gliederungsform).

Tabelle 14: Bezeichnungsvarianten für das Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital

Bezeichnungsvarianten für das "Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital" ^a	Alle NPO die ein "Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital" ausweisen (n=99)	
	Anzahl	%
"Jahresergebnis"	22	22,22%
"Jahresergebnis nach Zuweisungen / Verwendungen / Entnahmen / Veränderung"	13	13,13%
"Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital"	12	12,12%
"Jahresergebnis nach Veränderung des Organisationskapitals"	10	10,10%
"Ergebnis"	8	8,08%
"Ergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital"	6	6,06%
"Ergebnis nach Fonds- und Kapitalbewegungen"	5	5,05%
"Ergebnis nach Kapitalbewegungen / Kapitalveränderungen"	4	4,04%
"Ergebnis nach Veränderung Organisationskapital"	2	2,02%
"Ergebnis nach Zuweisungen / Verwendungen"	2	2,02%
"Ertragsüberschuss nach Zuweisungen / Entnahmen"	2	2,02%
Folgende Bezeichnungsvarianten wurden jeweils nur einmalig verwendet: "Ergebnis nach Zuweisung an Organisations- und Fondskapital", "Ertragsüberschuss zugunsten erarbeiteter Mittel", "Freies Kapital", "Jahresergebnis (Entnahme (-)/Zuweisung (+) an freies Kapital)", "Jahresergebnis 2 (nach Zuweisung an freie Fonds)", "Jahresergebnis 2 (nach Zuweisung an Organisationskapital)", "Jahresergebnis 2", "Jahresergebnis nach Fondsveränderungen / Zuweisungen", "Jahresergebnis nach Veränderung des Kapitals", "Mehrertrag/Minderertrag nach Zuweisungen", "Organisationskapitalveränderung", "Total Jahresergebnis nach Entnahmen / Zuweisungen" und "Überschuss nach Verwendung / nach Zuweisung"	13	13,13%
Gesamt	99	100,00%

Anmerkung. ^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurden: (1) die Begriffe "Gewinn", "Verlust" und „Erfolg“ einheitlich als "Ergebnis" erfasst; (2) römische Zahlen (I, II, etc.) in Begriffen in arabische Zahlen (1,2, etc.) umgeschrieben.

In Tabelle 14 sind die beobachteten Bezeichnungsvarianten für das Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital gezeigt. Insgesamt 64 (64,65%) NPO nutzten den Begriff „Jahresergebnis“ mit oder ohne Begriffszusatz um diese Position zu kennzeichnen. Der Begriff „Betriebsergebnis“ wurde von keiner NPO im Zusammenhang mit dieser Position verwendet.

4.6 Abweichungen von FER 21 in der Betriebsrechnung

Im Rahmen der Analyse wurden insgesamt 39 Abweichungen von den Swiss GAAP FER Vorgaben bei den untersuchten NPO gefunden (siehe Tabelle 15).

Tabelle 15: Abweichung von den Swiss GAAP FER Vorgaben

Beschreibung der Abweichung von den Swiss GAAP FER Vorgaben	Anzahl NPO mit dieser Abweichung	% aller NPO (n=208)
Einzelpositionen der Betriebserträge sind nur als Sammelposition ausgewiesen ohne betragsmässige Aufschlüsselung der Einzelpositionen (konkret wurden folgende Ertragspositionen in unterschiedlichen Kombinationen zu Sammelpositionen zusammengefasst: Spenden, Legate, Mitgliederbeiträge, Gönnerbeiträge, Dienstleistungserlöse, Patenschaften und Sponsoring)	27	12,98%
Der ausserordentliche Ertrag/Aufwand ist unter dem Betriebsertrag/-aufwand aufgeführt	4	1,92%
Der Spendenertrag ist erst nach dem Betriebsergebnis aufgeführt	3	1,44%
Der betriebsfremde Ertrag/Aufwand ist unter dem Betriebsertrag/-aufwand aufgeführt	1	0,48%
Die Betriebsrechnung ist in Kontoform dargestellt	1	0,48%
Beim Ertrag ist auch der Spenden-Aufwand aufgeführt mit welchem das "Sammelergebnis netto" ermittelt wird	1	0,48%
Die "Entrichtete Beiträge/Zuwendungen" wurden mit dem "Projektauftrag" (welcher auch den Personal- und Sachaufwand enthält) gleichgesetzt	1	0,48%
Die Abschreibungen sind erst nach dem "betrieblichen Aufwand" aufgeführt (und somit in diesem nicht enthalten)	1	0,48%
Gesamt	39	18,75%

Diese „Abweichungen“ sind im Sinne von ungewöhnlichen bzw. auffälligen Darstellungsformen (z.B. Betriebsrechnung in Kontoform gezeigt) bis hin zu klaren Verstössen bezüglich FER 21 Vorgaben (z.B. Auflistung des Spendenertrages erst nach dem Betriebsergebnis) zu verstehen. Dabei sind in dieser Auflistung drei Formen von Abweichungen ausgenommen, da diese in anderen Kapiteln dieser Arbeit abgehandelt werden. Diese sind (1) das gänzliche Fehlen von obligaten Positionen der Betriebsrechnung (siehe Kapitel 4.2 bis 4.4), (2) die Bezeichnung von Positionen mit nicht FER konformen Begriffen (siehe Kapitel 4.2 bis 4.4) und (3) das Rapportieren von APM (siehe Kapitel 4.7).

Die 39 in Tabelle 15 gezeigten Abweichungen wurden bei 36 NPO (17,31% aller NPO) gefunden. Dabei fanden sich bei 33 NPO jeweils eine Abweichung und bei drei NPO jeweils zwei Abweichungen. Von den 36 NPO mit Abweichungen rapportierten 21 (58,33%) nach dem Gesamtkostenverfahren und 15 (41,67%) nach dem Umsatzkostenverfahren. Die mit Abstand am häufigsten beobachtete Abweichung (n = 27; 69,23% aller Abweichungen entsprechend) war der summierte Ausweis von Einzelpositionen als (nicht aufgeschlüsselte) Sammelpositionen.

4.7 APM in der Betriebsrechnung

APM wurden von 23 NPO (11,06% aller NPO) rapportiert. Von diesen 23 NPO wendeten 17 (73,91 %) das Gesamtkostenverfahren und 6 (26,09 %) das Umsatzkostenverfahren an. Insgesamt berichteten diese 23 NPO in Summe 36 APM (d.h. im Mittel 1,57 APM pro NPO). Die genaue Anzahl der beobachteten APM pro NPO kann der Tabelle 16 entnommen werden (Range: 1 bis 5 APM pro NPO).

Tabelle 16: Anzahl der beobachteten APM pro NPO

Anzahl der APM pro NPO	Anzahl der NPO	% aller NPO mit einem APM (n=23)	% aller NPO (n=208)
1 APM	16	69,57%	7,69%
2 APM	4	17,39%	1,92%
3 APM	1	4,35%	0,48%
4 APM	1	4,35%	0,48%
5 APM	1	4,35%	0,48%
Gesamt	23	100,00%	11,06%

Die gefundenen APM sind in Tabelle 17 detailliert beschrieben. Für die Zwecke der Analyse wurden die APM nach deren inhaltlicher Beschreibung (bzw. deren Berechnung) unabhängig von deren Bezeichnung identifiziert und gruppiert. Jedes gelistete APM unterscheidet sich somit inhaltlich von allen gemäss FER 21 vorgesehenen Positionen der Betriebsrechnung. Aus diesem Grund werden beispielsweise auch acht APM mit der gleichen Bezeichnung „Bruttoergebnis“ (mit oder ohne zusätzlicher Nummerierung) separat aufgelistet, da sich alle diese „Bruttoergebnisse“ in der inhaltlichen Ermittlung unterscheiden. APM welche darauf beruhen, dass vom Betriebsergebnis einzelne Aufwandsposten (meistens die Abschreibungen) nicht abgezogen wurden (Gruppe 3 in der Tabelle 17) bzw. bei welchen zum Betriebsergebnis einzelne Posten (meistens das Finanzergebnis) addiert wurden (Gruppe 4 in der Tabelle 17), kamen am häufigsten vor.

Tabelle 17: Beschreibung der Alternative performance measures (APM)

Bezeichnung (bzw. Bezeichnungsvarianten) des APM ^a	Inhaltliche Beschreibung bzw. Berechnung des APM ^b	Anzahl NPO mit diesem APM
Gruppe 1: APM welche auf einer ungewöhnlichen Handhabung von Ertragspositionen beruhen		
"Sammelergebnis netto"	= Ertrag aus Sammlungen, Spenden und Legate <i>.i.</i> Aufwand für Sammlungen und Spenden	1
"Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen"	= Erhaltene Zuwendungen + Beiträgen der öffentlichen Hand + Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	2
"Betriebsergebnis vor Veränderung des Fondskapitals und Spendenertrag"	= Betriebsertrag (aber exkl. Spendenertrag) <i>.i.</i> Betriebsaufwand	1
Gruppe 2: APM welche auf einer ungewöhnlichen Manipulation des Betriebsaufwand beruhen		
"Totaler Betriebsaufwand"	= Betriebsaufwand (aber exklusive Abschreibungen)	1
"Total Aufwand nach Finanzerfolg"	= Betriebsaufwand + Finanzergebnis + Ausserordentliches Ergebnis	1
Gruppe 3: APM welche auf einem teilweisen Abzug des Betriebsaufwandes vom Betriebsertrag beruhen		
Bezeichnungsvarianten: "Betriebsergebnis 1 EBITDA (vor Abschreibungen)", "Betriebsergebnis vor Zinsen und Abschreibungen", "Betriebsergebnis vor Finanzergebnis und Abschreibungen (EBITDA)" und "Ergebnis vor Abschreibungen und Zinsen"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Betriebsaufwand (aber exkl. Abschreibungen)	5
Bezeichnungsvarianten: "Bruttoergebnis" und "Zwischenergebnis 1"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Projekt- oder Dienstleistungsaufwand (aber exkl. Fundraising- und Administrativer Aufwand)	2
"Bruttoergebnis"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Sachaufwand aus der Leistungserbringung (aber exkl. restlicher Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 1"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Materialaufwand (aber exkl. restlicher Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 1"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Projekt- oder Dienstleistungsaufwand (aber exkl. Personalaufwand sowie übriger Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 2"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Materialaufwand <i>.i.</i> Personalaufwand (aber exkl. restlicher Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 2"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Projekt- oder Dienstleistungsaufwand <i>.i.</i> Personalaufwand (aber exkl. übriger Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 1"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Sachaufwand für Projekte- und Dienstleistungen (aber exkl. Personalaufwand sowie übriger Betriebsaufwand)	1
"Bruttoergebnis 2"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Sachaufwand für Projekte- und Dienstleistungen <i>.i.</i> Personalaufwand (aber exkl. übriger Betriebsaufwand)	1
"Zwischenergebnis 1"	= Betriebsertrag <i>.i.</i> Projekt- oder Dienstleistungsaufwand <i>.i.</i> Fundraisingaufwand (aber exkl. Administrativer Aufwand)	1
Gruppe 4: APM welche auf einer untypischen Summenbildungen von verschiedenen Positionen beruhen		
Bezeichnungsvarianten: "Ordentliches Ergebnis", "Ordentliches Betriebsergebnis", "Total Ergebnis nach Finanzerfolg", "Betriebsergebnis", "Betriebsergebnis nach Finanzerfolg", "Betriebsergebnis 3 (Operativer Erfolg)" und "Betriebsergebnis 2"	= Betriebsergebnis + Finanzergebnis und/oder + Liegenschaftsergebnis	14
"Total übriger Aufwand"	= Finanzergebnis + Ausserordentliches Ergebnis + Veränderung des Fondskapitals	1
Gesamtanzahl der rapportierten APM		36

Anmerkung. APM = Alternative performance measures.

^a Zwecks besserer Übersichtlichkeit der Zusammenstellung wurden: (1) die Begriffe "Gewinn" und "Verlust" einheitlich als "Ergebnis" erfasst; (2) römische Zahlen (I, II, etc.) in Begriffen in arabische Zahlen (1,2, etc.) umgeschrieben. ^b Die Gruppierung der APM erfolgte nach der inhaltlichen Beschreibung (bzw. Berechnung) der APM.

5 Diskussion

5.1 Offenlegungspraxis bei Schweizer NPO nach FER 21

Der Offenlegungsgrad der einzelnen erhobenen **Ertragspositionen** der Betriebsrechnung (Spenden, Legate, Gönnerbeiträge, Beiträge der öffentlichen Hand, Erlöse aus Lieferungen und Leistungen sowie Mitgliederbeiträge) in dieser Studie zeigte eine grosse Spannweite. Dies ist angesichts der Tatsache, dass die einzelnen Positionen nicht bei allen NPO auftreten müssen nicht überraschend. Die Ertragspositionen Spenden (bei 100% der NPO ausgewiesen), Erlöse aus Lieferungen und Leistungen (81,68%) und Beiträge der öffentlichen Hand (77,14%) wurden von den meisten NPO rapportiert. Legate (46,07%), Mitgliederbeiträge (34,63%) und Gönnerbeiträge (8,13%) wurden hingegen deutlich seltener ausgewiesen. Der obligate separate Ausweis von zweckgebundenen und freien Zuwendungen in der Jahresrechnung (FER 21/13) fehlte bei 26 NPO (12,50%). Das Fehlen dieser Unterscheidung zwischen zweckgebundenen und freien Zuwendungen gehört auch zu den häufigsten Beanstandungen im Rahmen des Rezertifizierungsverfahrens für das Zewo-Gütesiegel (Zewo, 2023). Vergleichsdaten aus anderen Studien zum Offenlegungsgrad von Ertragspositionen für Schweizer NPO sind keine verfügbar.

Die primären **Aufwandspositionen** des Umsatzkostenverfahrens (Projekt- oder Dienstleistungsaufwand, Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand sowie administrativer Aufwand) wurden im Durchschnitt häufiger ausgewiesen als die primären Aufwandspositionen des Gesamtkostenverfahrens (Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, Personalaufwand, Sachaufwand und Abschreibungen). Der Mittelwert des Offenlegungsgrades über alle Aufwandspositionen des Umsatz- bzw. Gesamtkostenverfahrens betrug dabei 99,67% versus 79,95%. Dieser Unterschied überrascht nicht, angesichts der Tatsache, dass einzelne Aufwandspositionen des Gesamtkostenverfahrens, insbesondere Entrichtete Beiträge und Zuwendungen, welches in der vorliegenden Arbeit lediglich von 52 NPO (25,00%) ausgewiesen wurde, nur bei einem Teil der NPO (z.B. bei Förderstiftungen) vorkommen (Zöbeli & Schmitz, 2017, Seite 126). Im Gegensatz dazu kann davon ausgegangen werden, dass die Aufwandspositionen des Umsatzkostenverfahrens bei den meisten NPO vorkommen und daher auch ausgewiesen werden sollten. Positionen der Betriebsrechnung werden bei fehlender Relevanz von einigen NPO mit einem Wert von Null CHF ausgewiesen. In der Untersuchung von Barisic et al. (2021) gaben beispielsweise 8,5% der NPO beim Fundraising-Aufwand und 0,8% der NPO beim administ-

rativen Aufwand einen Totalbetrag von Null CHF an (sogenannte Negativbestätigung). Bei jenen NPO ohne irgendeine Angabe zu einer bestimmten Position bleibt im Rahmen einer solchen Analyse der Jahresrechnung immer die Frage offen, ob der Ausweis deshalb nicht erfolgte, weil die Position für diese NPO keine Relevanz hatte (d.h. einen Betrag von Null CHF aufwies) oder weil der Ausweis widerrechtlich nicht erfolgte. Insoweit kann der Ausweis einer Position mit einem Totalbetrag von Null CHF auch zur Klarheit der Berichterstattung beitragen. Die einzigen beiden Aufwandspositionen für welche es in der Literatur publizierte Vergleichswerte gibt, sind der Fundraising-Aufwand und der administrative Aufwand (Barisic et al., 2021; Schroers & Zöbeli, 2013; Stühlinger, 2019). In der vorliegenden Studie betrug der Offenlegungsgrad von beiden Aufwandspositionen unter Berücksichtigung von allen NPO jeweils über 95%. Untern den NPO welche nach Umsatzkostenverfahren rapportierten fand sich überhaupt nur eine NPO, welche lediglich den Fundraising-Aufwand nicht auswies (durchschnittlicher Offenlegungsgrad für NPO mit Umsatzkostenverfahren somit 99,51%).

In der Literatur finden sich für den Offenlegungsgrad dieser Aufwandspositionen vergleichsweise deutlich tiefere Werte. So werden nur bei 38% (Barisic et al., 2021) bzw. 40,77% (Stühlinger, 2019) der untersuchten NPO beide Aufwandsarten in der Jahresrechnung gefunden. In der Studie von Barisic et al. (2021) wurden diesbezüglich die strengsten Kriterien angelegt, da hierbei der obligatorische Ausweis der Berechnungsmethode mitberücksichtigt wurde. Der Ausweis der Berechnungsmethode für die beiden Aufwandspositionen wurde in der vorliegenden Arbeit nicht erhoben. Im Zeitverlauf scheint sich der Offenlegungsgrad der beiden Aufwandspositionen zu verbessern. Der Offenlegungsgrad des Fundraising-Aufwand betrug bei einer Analyse von Geschäftsberichten aus dem Jahr 2011 55,5% (Schroers & Zöbeli, 2013). Eine Untersuchung von Jahresrechnungen aus dem Jahr 2018 konnte den Ausweis des Fundraising-Aufwand bei 74,6% der NPO nachweisen (Barisic et al., 2021), wohingegen die aktuelle Untersuchung für Jahresrechnungen aus 2022 einen Ausweis bei 95,67% der NPO fand. Für die Interpretation von älteren Studienergebnissen (hier beispielsweise die Studie von Schroers und Zöbeli (2013) betreffend) ist stets zu berücksichtigen, dass am 1. Januar 2016 eine umfassend überarbeitete Fassung von FER 21 in Kraft trat. Geschäftsberichte welche für das Jahr 2015 und davor erstellt wurden, richteten sich somit teilweise anhand anderer Rechnungslegungsvorgaben aus. Eine Zusammenstellung der wichtigsten Änderungen in FER 21 welche 2016 in Kraft traten kann z.B. bei Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 27 ff.) gefunden werden. Für den Offenlegungsgrad des administrativen Aufwands zeigt sich ein ähnlicher Trend im Zeitverlauf, wobei hierfür nur Daten aus einer anderen

Studie verfügbar sind. So berichten Barisic et al. (2021) für Jahresrechnungen aus 2018 einen Ausweis des administrativen Aufwandes bei 88% der NPO, wohingegen die vorliegende Studie für Jahresrechnungen aus 2022 einen Ausweis bei 95,19% der NPO fand.

Der Ausweis der „**Ergebnispositionen**“ der **Betriebsrechnung** (in dieser Arbeit definiert als alle übrigen obligaten Positionen der Betriebsrechnung ab (inkl.) dem Betriebsergebnis) erfolgte mit Ausnahme des betriebsfremden sowie des ausserordentlichen Ergebnisses jeweils bei >95% der NPO. Die deutlich tieferen Ausweisraten beim betriebsfremden (19,23% der NPO) und ausserordentlichen Ergebnis (39,42%) sind leicht damit zu erklären, dass diese nur bei einem Teil der NPO vorkommen, während alle anderen Ergebnispositionen i.d.R. von allen NPO ausgewiesen werden müssen. Die obligate Erläuterung im Anhang fehlte in 12,50% der Fälle für das betriebsfremde Ergebnis und in 18,29% der Fälle für das ausserordentliche Ergebnis. Vergleichswerte aus anderen Studien für diese Ergebnispositionen der Betriebsrechnung von Schweizer NPO sind keine verfügbar.

Optionale Angaben zur Betriebsrechnung gemäss FER 21 werden von vielen NPO rapportiert. So wiesen in der aktuellen Studie 77,51% der NPO eine Veränderung des Organisationskapitals (d.h. die Überschussverwendung) aus, wodurch ein ausgeglichenes Jahresergebnis resultiert (FER 21/Anhang, Beispiel zur Betriebsrechnung). Gemäss Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 109) machen viele NPO aus Marketingüberlegungen von diesem Wahlrecht Gebrauch um sich so als „Non-profit“-Organisation in der Jahresrechnung zu präsentieren. Ein zusätzliches Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital wurde von 47,60% der NPO ausgewiesen. Vergleichswerte zur Offenlegungspraxis dieser optionalen Angaben der Betriebsrechnung sind in der Literatur nicht verfügbar.

Die beiden explizit beschriebenen **Gliederungsformen der Betriebsrechnung** gemäss FER 21/11 und 12 werden im Rahmen der vorliegenden Analyse annähernd gleich häufig von den NPO angewendet (das Gesamtkostenverfahren wurde von 50,96% der NPO genutzt, während 49,04% der NPO nach dem Umsatzkostenverfahren rapportierten). Der Offenlegungsgrad für die einzelnen Positionen der Betriebsrechnung wurde jeweils auch getrennt für die beiden Gliederungsformen erhoben. Hierbei zeigte sich für die meisten Positionen der Betriebsrechnung, dass sich der Offenlegungsgrad zwischen NPO mit unterschiedlicher Gliederungsform nur unwesentlich unterscheidet. Abgesehen von den Aufwandspositionen gab es insge-

samt nur vier Positionen bei welchen der Unterschied beim Offenlegungsgrad zwischen den beiden Gliederungsformen grösser 15% war. Dies waren namentlich die „Beiträge der öffentlichen Hand“ (84,24% beim Gesamtkostenverfahren versus 68,09% beim Umsatzkostenverfahren), die „Erlöse aus Lieferungen und Leistungen“ (91,58% versus 69,06%), das „ausserordentliche Ergebnis“ (48,11% versus 30,39%) sowie die „Veränderung des Organisationskapitals“ (69,16% versus 86,27%). Um mögliche Erklärungen für diese beobachteten Unterschiede zwischen NPO mit verschiedenen Gliederungsformen ausfindig zu machen, wäre es interessant zu analysieren hinsichtlich welcher Merkmale (wie z.B. der Rechtsform, dem Tätigkeitsfeld (Branche), der Grösse) sich die NPO der beiden Kohorten (NPO mit Gesamt- versus Umsatzkostenverfahren) unterscheiden. Eine solche weiterführende Analyse lag ausserhalb des Rahmens dieser Arbeit. Ein naheliegender Grund für den beobachteten Unterschied in der Offenlegungsrate der Aufwandspositionen zwischen NPO mit verschiedener Gliederungsform ist jener, dass notwendige Anhangsangaben (d.h. die Aufwandspositionen jener Gliederungsform nach der nicht rapportiert wird) tendenziell seltener ausgewiesen werden als die primären Aufwandspositionen der gewählten Gliederungsform.

Um die eben beschriebenen Ergebnisse zur Offenlegungspraxis der Betriebsrechnung besser einordnen zu können, soll abschliessend noch die vorhandene Evidenz zur **Offenlegungspraxis der übrigen Bestandteile des Geschäftsberichtes** von Schweizer NPO zusammengefasst werden. Relevante Daten finden sich in der Literatur für die Rechnung über die Veränderung des Kapitals (Kapitalveränderungsrechnung) sowie den Leistungsbericht ((Barisic et al., 2021; Strub & Schmitz, 2014). Strub und Schmitz (2014) haben die Kapitalveränderungsrechnung bei 384 FER 21-Anwendern untersucht. Sie konnten dabei aufzeigen, dass bei lediglich 14% der NPO die Fondsbezeichnung und die Angaben zur Zweckbestimmung aussagekräftig waren, wie dies gemäss FER 21/18 gefordert wird. Bei 31 NPO war zudem die Zuordnung zum Fonds- bzw. Organisationskapital nicht nachvollziehbar. Des Weiteren wurden die Vorgaben von FER 21/19 (Einzelausweis und Begründung für Transfer zwischen zweckgebundenen Fonds) oftmals unzureichend umgesetzt und die Anzahl der ausgewiesenen Positionen für das Organisations- und Fondskapital zeigte eine grosse Spannweite von einer bis über 100 Positionen. Für die Interpretation dieser Studie ist erneut zu berücksichtigen, dass sie vor in Kraft treten der aktuellen FER 21 Fassung durchgeführt wurde. Im Zuge der zwischenzeitlichen Überarbeitung von FER 21 zur aktuell gültigen Fassung wurden auch Präzisierungen aufgenommen (FER 21/17, 40 und 41; siehe auch Zöbeli und Schmitz (2017, Seite

28)) welche die eben beschriebene uneinheitliche Umsetzungspraxis bei der Kapitalveränderungsrechnung aufgreifen (Strub & Schmitz, 2014). Studien, welche die Offenlegungspraxis der Kapitalveränderungsrechnung nach in Kraft treten der aktuell gültigen Fassung im Jahr 2016 untersuchten, existieren keine.

Barisic et al. (2021) untersuchte die Leistungsberichte für das Geschäftsjahr 2018 von 122 Zewo-zertifizierten NPO. Im Durchschnitt wurden die verpflichtenden Angaben des Leistungsberichts (gemäss FER 21/26 und 27) zu 70,2% erfüllt, wohingegen die empfohlenen Angaben (gemäss FER 21/50 und 51) im Durchschnitt zu lediglich 9,42% ausgewiesen wurden. Die Offenlegung für die verpflichtenden als auch die empfohlenen Angaben verbesserte sich jeweils, wenn der Leistungsbericht als separater Bestandteil des Geschäftsberichtes erstellt wurde und nicht in den Jahresbericht integriert war. Grosse NPO zeigten i.d.R. einen besseren Offenlegungsgrad. Zwischen dem Seitenumfang des Leistungsberichtes und dem Offenlegungsgrad gab es hingegen keinen signifikanten Zusammenhang (Barisic et al., 2021).

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die gezeigten Befunde zur Kapitalveränderungsrechnung als auch zum Leistungsbericht hinsichtlich der Offenlegungsgüte gemäss FER 21 grundsätzlich den Ergebnissen für die Betriebsrechnung entsprechen. Die Offenlegungspraxis für alle besprochenen Teile des Geschäftsberichtes von NPO stellt sich somit heterogen dar und lässt den Ausweis von eigentlich obligaten Informationen häufig vermissen.

5.2 Begriffsvielfalt bei den Positionen nach FER 21

Die Analyse im Rahmen der aktuellen Arbeit zeigte, dass in der Berichtspraxis für zahlreiche Positionen der Betriebsrechnung eine grosse Begriffsvielfalt zur Anwendung kam. Bei den folgenden obligaten Positionen der Betriebsrechnung war die vorgefundene Begriffsvielfalt besonders ausgeprägt: Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand (60,3% der NPO mit dieser Position verwendeten eine von den FER 21 Vorgaben abweichende Begrifflichkeit), Jahres-ergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital) (20,1%), Betriebsergebnis (12,06%), Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals (8,96%) und administrativer Aufwand (6,06%). Die in dieser Arbeit als „Jahresergebnis nach Zuweisungen an Organisationskapital“ (Begriff von Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 112 f.) übernommen) bezeichnete optionale Position der Betriebsrechnung entspricht inhaltlich dem Saldo nach Zuweisungen ans Organisationskapital (Eberle & Schmitz, 2017, Seite 62 f.). Im FER 21/Anhang (Beispiele zur Betriebsrechnung) wird nur angegeben, dass die Angaben zu den Zuwei-

sungen/Verwendungen des Organisationskapitals freiwillig sind. Einen Bezeichnungsvorschlag für die resultierende Saldogrösse nach den Zuweisungen ans Organisationskapital gibt FER 21 nicht. Von daher ist es nicht überraschend, dass für diese Position in der vorliegenden Arbeit die grösste Begriffsvielfalt gefunden wurde.

In der Literatur finden sich für zwei Positionen, den Fundraising-Aufwand als auch den administrativen Aufwand, Vergleichsdaten zu deren Begriffsvielfalt (Barisic et al., 2021). Für den Fundraising-Aufwand wurde gemäss der Studie von Barisic et al. (2021), welche Jahresrechnungen aus 2018 untersuchte, von 54,2% der NPO (115 von 212 NPO) der Standardwortlaut gemäss FER 21 verwendet. Unter dem „Standardwortlaut“ wurde gemäss der Studie von Barisic et al. (2021) sowohl die eigentliche Bezeichnung gemäss FER 21, namentlich der „Fundraising- und allgemeine Werbeaufwand“, als auch dessen Kurzform „Fundraising-Aufwand“ verstanden. In der vorliegenden Arbeit wurden diese beiden Bezeichnungsvarianten getrennt erfasst. Werden die Werte für beide Bezeichnungsvarianten (39,7% der NPO in dieser Studie verwendeten den Begriff „Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand“, wohingegen 15,08% der NPO die Kurzform „Fundraising-Aufwand“ auswiesen) für Vergleichszwecke summiert, ergibt sich mit 54,78% der NPO ein praktisch gleiches Ergebnis wie in der Studie von Barisic et al. (2021), in welcher ein Wert von 54,2% beschrieben ist. Alle von Barisic et al. (2021) aufgeführten alternativen Begriffe für den Fundraising-Aufwand (wie Mittelbeschaffung, Werbung, Fundraising, Marketing oder Öffentlichkeitsarbeit) wurden auch in der vorliegenden Arbeit gefunden. Die Beobachtung von Barisic et al. (2021), dass der Fundraising-Aufwand teilweise nur als Sammelposition mit anderen Aufwendungen gemeinsam ausgewiesen wurde, deckt sich ebenfalls mit den eigenen Ergebnissen (siehe auch Tabelle 8). Hinsichtlich dem administrativen Aufwand fällt die Verwendung des Standardwortlautes gemäss FER 21 in der Studie von Barisic et al. (2021) mit 65,5% (164 von 250 NPO) deutlich tiefer aus als dies in den eigenen Daten mit 93,94% beobachtet wurde. Sowohl in den eigenen Daten als auch in jenen von Barisic et al. (2021) zeigte sich zudem, dass auch der administrative Aufwand von einzelnen NPO nur als Sammelposition ausgewiesen wurde.

Bei der Verwendung von Begriffsvarianten kommt insbesondere für die „Ergebnispositionen“ verkomplizierend hinzu, dass hierdurch, vor allem für den ungeübten Berichtleser, eine relevante Verwechslungsgefahr entstehen kann. Hier ist es hilfreich sich die im Methodik-Kapitel 3.2 eingeführte Unterscheidung zwischen der „Bezeichnung“ und der „Lage“ einer Position der Betriebsrechnung in Erinnerung zu

rufen. Werden die Bezeichnungsvarianten für unterschiedliche Positionen in dieser Arbeit verglichen, fällt auf, dass bestimmte Begriffe (z.B. „Jahresergebnis“, „Ergebnis“, „Betriebsergebnis“ oder „Zwischenergebnis“ jeweils ohne erklärenden Zusatz) von verschiedenen NPO für die Bezeichnung von unterschiedliche Positionen der Betriebsrechnung (z.B. das Betriebsergebnis, das Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals, das Jahresergebnis vor (oder nach) Zuweisungen an Organisationskapital) verwendet werden. Bei Positionen mit solchen unspezifischen Bezeichnungen ist somit aufgrund des Namens alleine völlig unklar um welche Position der Betriebsrechnung gemäss FER 21 es sich handelt. Erst eine Analyse der „Lage“ der Position innerhalb der Betriebsrechnung – wie diese in der vorliegenden Arbeit durchgeführt wurde – ermöglicht dann eine genaue Zuordnung. Eine solche „Lageanalyse“ ist fehleranfällig und sollte insbesondere einem ungeübten Berichtleser nicht zugemutet werden. Resümierend kann festgestellt werden, dass in der Offenlegungspraxis eine grosse Begriffsvielfalt angetroffen wird und diese das Berichtsverständnis erschwert und zu Missverständnissen führen kann.

5.3 Abweichungen von FER 21 bei Schweizer NPO

Es wurden insgesamt 39 Abweichungen im Sinne dieser Arbeit (für eine definitorische Abgrenzung siehe Kapitel 4.6) bei 17,31% (n = 33) der NPO gefunden. Der Ausweis von Sammelpositionen (ohne Aufschlüsselung der Einzelpositionen) stellte mit 27 Beobachtungen (69,23% aller Abweichungen entsprechend) die bei weitem häufigste Abweichung dar. Dabei wurden für diese 27 Abweichungen nur Sammelpositionen aus Ertragspositionen gezählt, da bei diesen aufgrund der Bezeichnung klar beurteilt werden konnte, dass eigentliche Einzelpositionen hier zu Unrecht als Sammelposition ausgewiesen wurden (z.B. „Spenden und Legate“). Bei den Aufwandspositionen war aufgrund der in der Praxis angetroffenen Begriffsvielfalt häufig eine abschliessende Beurteilung – ob hier nur ein missverständlicher Begriff verwendet wurde oder ob tatsächlich eigentlich separate Positionen zu einer Sammelposition vereint wurden (z.B. wie bei „Fundraising und Kommunikation“, siehe auch Tabelle 8) – nicht möglich, da Erläuterungen zur jeweiligen Position oftmals fehlten und die Bezeichnung alleine nicht aussagekräftig war. Aus diesem Grund wurden diese möglichen Sammelpositionen bei den Aufwandspositionen nicht als Abweichungen gezählt, sondern nur unter den Bezeichnungsvarianten erfasst. Das heisst, dass die tatsächliche Anzahl an Sammelpositionen und damit an Abweichungen durchaus höher liegen könnte als in unserer Studie angegeben. Sammelpositionen können als Verstoss gegen die Vorgaben von FER 21 gesehen werden, da FER

21/11 und 12 *Mindest*-Gliederungen darstellen und somit der Einzelausweis der dort gelisteten Positionen verlangt wird. Zudem stehen Sammelpositionen in einem Widerspruch zu den Vorgaben aus dem Rahmenkonzept von FER (z.B. Ziffer 33, Klarheit).

Einige der beobachteten Abweichungen (z.B. wenn das ausserordentliche oder betriebsfremde Ergebnis im Betriebsergebnis miteingerechnet wird oder wenn die Abschreibungen nicht im betrieblichen Aufwand und somit auch nicht im Betriebsergebnis enthalten sind) führen potenziell dazu, dass ein verbessertes Betriebsergebnis und damit auch ein besserer Spendenerfolg ausgewiesen werden können, ohne dass dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Es besteht somit zumindest die Möglichkeit, dass manche NPO die beschriebenen Abweichungen opportunistisch motiviert einsetzen um deren Ergebniszahlen zu schönen. Die vorliegende Analyse ist aber nicht dafür geeignet, die zugrundeliegenden Ursachen bzw. Motive welche zur Anwendung von Abweichungen führen, zu ermitteln. Weitere Daten zum Vorkommen von Abweichungen in der Betriebsrechnung als die bisher erwähnten (wie z.B. der Ausweis von Sammelpositionen gemäss der Studie von Barisic et al. (2021), siehe Kapitel 5.2) finden sich in der Literatur nicht.

5.4 Praxis der APM-Anwendung bei Schweizer NPO

Von den analysierten NPO in der vorliegenden Studie rapportierten 11,06% (23 von 208 NPO) in Summe 36 APM (d.h. im Durchschnitt 1,57 APM pro NPO; Range 1 bis 5 APM). Vergleichsdaten zur Häufigkeit von APM bei Schweizer NPO gibt es in der Literatur keine. Es bleibt somit nur der Vergleich zu APM Daten für Schweizer FPO. Die verfügbaren Daten für Unternehmen welche an der Schweizer Börse kotiert sind zeigen eine APM-Anwendungshäufigkeit zwischen 45-66% (Leibfried et al., 2018; Oesch & Walser, 2019). Diese Werte sind deutlich höher als jene 11,06%, welche bei den NPO dieser Studie gefunden wurde.

Es gibt mehrere Aspekte, welche bei einem Vergleich der APM Zahlen von an der Schweizer Börse kotierten Unternehmen mit jenen der aktuellen Arbeit beachtet werden müssen. Wie bereits in Kapitel 2.1.4 eingeführt wurde, bestimmen erst die konkreten zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsbestimmungen die definitorische Abgrenzung von APM (Pizzo, 2020). Da FER 21 ausschliesslich bei NPO zur Anwendung kommt, sind somit die Rechnungslegungsbestimmungen für NPO in wesentlichen Punkten von denen für FPO verschieden.

Ein weiterer Unterschied ist, dass für Unternehmen des Schweizer Börsenplatzes eine eigene Richtlinie zur Handhabung von APM existiert (SIX, 2019). Im Gegensatz dazu gibt es keine entsprechende APM-Richtlinie, welche die Anwendung auf Schweizer NPO vorsieht. Die Transparenzbestimmungen der APM-Richtlinie der SIX (SIX, 2019) sind so allgemein und prinzipienorientiert formuliert, dass diese prinzipiell problemlos auch auf Schweizer NPO anwendbar wären. Das Vorhandensein von APM-Richtlinien für den NPO Bereiche würde aber – greift man auf Erfahrungen aus dem For-Profit-Bereich zurück – am ehesten eine Abnahme der APM-Anwendung zur Folge haben (Ruhwedel et al., 2018).

Zudem unterscheidet sich der Untersuchungsgegenstand der beiden Kohorten (aktuelle Studie versus die Studien zum Schweizer Börsenplatz von Leibfried et al. (2018) und Oesch und Walser (2019)). So wurden z.B. in der Studie von Leibfried et al. (2018) der Geschäftsbericht, die Quartals- und Halbjahresberichte sowie die Pressemitteilungen nach APM durchsucht. Dieser deutlich umfassendere Untersuchungsgegenstand im Vergleich zur aktuellen Studie (in welcher sich die Suche nach APM auf die Betriebsrechnung beschränkte) könnte auch dazu beitragen, dass die Anzahl der gefundenen APM in den Daten zum Schweizer Börsenplatz grösser ausfallen.

Darüber hinaus fällt die „Erfolgsbeurteilung“ zwischen NPO und FPO unterschiedlich aus. Während sich bei FPO die Beurteilung primär um den finanziellen Erfolgsausweis dreht, stehen bei der Beurteilung einer NPO neben den Effizienzkriterien vor allem auch die im Leistungsbericht beschriebenen erbrachten Leistungen und Sachziele sowie deren Erreichung im Vordergrund (Barisic et al., 2021; Schmucki & Stühlinger, 2018). Dieser Umstand könnte zur Folge haben, dass der Druck auf die NPO, einen „finanziellen“ Erfolg oder eine „effiziente“ Arbeitsweise ausweisen zu müssen, geringer ausfällt als dies bei FPO der Fall ist. Dieser Argumentation folgend könnte ein seltenerer Ausweis von APM bei NPO erwartet werden, da der Druck für NPO die Finanzzahlen erklären oder gar schönen zu müssen geringer ist. Zwei weitere Aspekte mit möglichem Einfluss auf die beobachtete APM-Anwendungshäufigkeit in der vorliegenden Studie sollen noch beleuchtet werden: die Grösse der Organisationen sowie der angewendete Rechnungslegungsstandard. Oesch und Walser (2019) konnten für börsenkotierte Unternehmen der SIX aufzeigen, dass grössere Unternehmen tendenziell mehr APM anwenden. Da die in dieser Studie untersuchten NPO i.d.R. deutlich kleiner sind als die kotierten Unternehmen der SIX, könnte dies somit ein weiterer Punkt sein, welcher tiefere Anwendungsraten von APM bei NPO erklärt.

In Kapitel 2.2.2 wurde bereits ausgeführt, dass der angewendete Rechnungslegungsstandard einen relevanten Einfluss auf die Häufigkeit der APM-Anwendung hat (Oesch & Walser, 2019). So zeigten an der SIX kotierte Anwender von US GAAP eine APM-Anwendungshäufigkeit von 60%, wohingegen diese bei IFRS-Anwendern auf 38% bzw. bei Swiss GAAP FER-Anwendern auf noch lediglich 10,4% sank. Auch wenn mit FER 21 ein NPO-spezifischer Rechnungslegungsstandard bei NPO zur Anwendung kommt, so kann doch davon ausgegangen werden, dass die prinzipienorientierte Ausrichtung und die dadurch gewährten Freiräume in allen Teilen von Swiss GAAP FER ähnlich ausgestaltet sind und sich somit die Ergebnisse für die börsenkotierten Unternehmen aus der Studie von Oesch und Walser (2019) zu einem gewissen Grad auch auf den Non-Profit-Bereich übertragen lassen. Werden nun – unter Berücksichtigung aller genannten Aspekte welche bei einem solchem Vergleich zu beachten sind – die 11,06% APM-Anwendungsrate der Schweizer NPO aus der vorliegenden Studie mit den 10,4% für die an der SIX kotierten Unternehmen mit Swiss GAAP FER-Abschluss nach der Studie von Oesch und Walser (2019) verglichen, so ist die Übereinstimmung der Ergebnisse beachtlich.

Abgesehen von den rein quantitativen Ergebnissen zur APM-Anwendungshäufigkeit, lassen sich bei den APM von NPO auch interessante qualitative Unterschiede im Vergleich zu den APM bei FPO ausmachen. Auffällig ist zunächst die unterschiedliche Bezeichnung von APM bei NPO im Vergleich zu APM bei FPO. Gemäss der Auswertung von Leibfried et al. (2018) konnten die meisten APM bei Schweizer börsenkotierten Unternehmen mit folgenden Schlagwörtern identifiziert werden: „adjusted“, „after“, „before“, „cash(-based)“, „core“, „economic“, „exceptional“, „excluding“, „including“, „non-GAAP/IFRS“, „(non-)recurring“, „normalized“, „operational“, „underlying“, „with(out)“. Eine Übersetzung ins Deutsche berücksichtigend wurden lediglich die Schlagwörter „before“ (deutsch: „vor“; bei 6 von 36 APM, 16,66%), „after“ (deutsch: „nach“; n = 3, 8,33%) und „operational“ (deutsch: „operativ“; n = 1, 2,77%) bei den APM der NPO verwendet, i.d.R. in Verbindung mit dem Betriebsergebnis (z.B. „Betriebsergebnis vor Finanzergebnis und Abschreibungen (EBITDA)“, „Betriebsergebnis nach Finanzerfolg“ oder „Betriebsergebnis 3 (*Operativer* Erfolg)“; siehe auch Tabelle 11). Die restlichen Schlagwörter gemäss der Studie von Leibfried et al. (2018) waren für die APM von NPO nicht relevant. Stattdessen wurden folgende weitere Bezeichnungen für APM bei den NPO beobachtet: „Bruttoergebnis“ (n = 8, 22,22%), „Zwischenergebnis“ (n = 2, 5,55%), „ordentliches Ergebnis“ (n = 9, 25%) sowie die Begriffe „netto“ (n = 2, 5,55%; z.B. „Net-

toerlöse“) und „total“ (n = 4, 11,11%; z.B. „Total Aufwand nach Finanzerfolg“). In Analogie zur Schlagwortliste von Leibfried et al. (2018) könnte somit, basierend auf den Daten der vorliegenden Arbeit, folgende Schlagwortliste zur Identifikation von APM bei Schweizer NPO formuliert werden: „vor“, „nach“, „operativ“, „brutto“, „zwischen“, „ordentlich“, „netto“ sowie „total“.

Das am häufigsten beobachtete APM in der aktuellen Studie (siehe Gruppe 4 in der Tabelle 17) ergab sich aus der Summenbildung von Betriebsergebnis und Finanzergebnis (n = 12, 33,33% aller APM) und entspricht somit dem „Ordentlichen Ergebnis“ aus der Erfolgsrechnung für FPO (FER 3/7 und 8). In der Mehrzahl der Fälle (n = 7) wurde dieses APM bei den NPO auch genau so benannt („Ordentliches Ergebnis“). In je einem Fall wurde statt dem Finanzergebnis das Liegenschaftsergebnis zum Betriebsergebnis addiert bzw. das Liegenschaftsergebnis zusätzlich zum Finanzergebnis zum Betriebsergebnis summiert. Einige APM bei NPO kommen somit zustande, weil Positionen, welche bei FPO gemäss FER 3 reguläre Berichtsgrössen darstellen, fälschlich auf NPO (bei welchen diese Grösse gemäss FER 21/11 und 12 nicht vorgesehen ist) übertragen werden.

Die andere grosse Gruppe von APM (Gruppe 3 in der Tabelle 17) wurde dadurch gebildet, dass ausgehend von der Berechnung des „regulären“ Betriebsergebnisses gemäss FER 21 (*gesamter* Betriebsertrag minus *gesamter* Betriebsaufwand) einzelne Aufwandsposten ausgenommen wurden (n = 15, 41,66%). Am häufigsten wurde hierbei der Aufwandsposten „Abschreibungen“ exkludiert (n = 5). Zweimalig wurde dieses APM, welches sich vom „regulären“ Betriebsergebnis gemäss FER 21 dadurch unterscheidet, dass die Abschreibungen noch nicht abgezogen wurden, als EBITDA (engl. earnings before interest, taxes, depreciation and amortization; Deutsch: Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen und Goodwill-Amortisation) bezeichnet. Dieses EBITDA gehört zur Familie der sogenannten «earnings before» (EB) Kennzahlen (weitere typische Vertreter sind das EBT, EBIT und EBITA), welche üblicherweise als APM im weiteren Sinne eingestuft werden, weil sie unter den FPO weit verbreitet sind und deshalb als „etablierte“ Kennzahlen betrachtet werden, obwohl sie formal nicht vom Rechnungslegungsstandard vorgesehen sind und deshalb eigentlich als APM gelten müssten (Herr et al., 2022; Hitz, 2010). Studien zur APM-Praxis bei FPO berücksichtigen aus diesem Grund bei ihrer Auswertung häufig nur APM im engeren Sinne, und schliessen solche APM im weiteren Sinne aus, da diese auf Grund ihrer weiten Verbreitung die Zahlen zur APM-Anwendungshäufigkeit sonst stark verzerren würden (Herr et al., 2022; Leibfried et

al., 2018; Oesch & Walser, 2019). Das EBITDA stellt somit ein weiteres Beispiel für ein APM dar, welches sich durch eine fälschliche Übertragung von etablierten Kennzahlen aus dem For-Profit-Bereich in den Non-Profit-Bereich ergeben. Die restlichen APM aus dieser Gruppe, bei welchen jeweils eine andere Aufwandsposition als die Abschreibungen exkludiert wurde, werden entweder als „Bruttoergebnis“ oder „Zwischenergebnis“ bezeichnet.

Zum besseren Verständnis der Unterscheidung zwischen Abweichungen auf der einen Seite und APM auf der anderen Seite wie sie in dieser Studie vorgenommen wurde, sei dies kurz am Beispiel „Betriebsergebnis exklusive Abschreibungen“ erläutert. Sollte eine NPO nur ein Betriebsergebnis (ohne zusätzliche APM) ausgewiesen haben, bei welchem aber fälschlich keine Abschreibungen in Abzug gebracht wurden, dann wurde dies als Abweichung erfasst, da zur Ermittlung des „regulären“ Betriebsergebnisses gemäss FER 21 alle Aufwandsposten in Abzug zu bringen sind. Führt eine NPO hingegen zusätzlich zum „regulären“ Betriebsergebnis (welches korrekt inklusive Abschreibungen ermittelt wurde) weitere, gemäss FER 21/11 und 12 nicht vorgesehene, „Zwischenergebnisse“ (z.B. ein EBITDA) an, dann wurden diese *zusätzlichen* Positionen bzw. Zwischensummen als APM erfasst.

Abschliessend sei noch festgestellt, dass es auffällig ist, dass zur Bildung von APM mehrheitlich das Betriebsergebnis in einer Art und Weise verändert wird (d.h. zum Betriebsergebnis wird entweder irgendeine Ertragsposition (häufig der Finanzertrag) addiert oder irgendeine Aufwandsposition (häufig die Abschreibungen) subtrahiert), sodass eine Ergebnisgrösse (d.h. ein APM) resultiert, welche sich besser darstellt als das „reguläre“ Betriebsergebnis gemäss FER 21/11 und 12. Auch an dieser Stelle kann wieder nur spekuliert werden darüber, welche Motive im Einzelfall zur Anwendung von APM geführt haben (Dinh et al., 2018). Die Möglichkeit, dass der beobachteten APM-Nutzung eine opportunistische Motivation zugrunde liegt, steht hier wieder im Raum.

6 Handlungsempfehlungen

6.1 Empfehlungen für nach FER 21 rapportierende NPO

Die in diesem Kapitel enthaltenen Empfehlungen sollen NPO dabei unterstützen die Qualität der Berichterstattung der Betriebsrechnung zu verbessern. Konkret soll eine klare Darstellung und Transparenz der Betriebsrechnung gefördert werden. Hierdurch soll die Aussagekraft der Betriebsrechnung gestärkt und ihre Vergleichbarkeit mit anderen NPO verbessert werden.

Den eigentlichen Handlungsempfehlungen seien zunächst noch die folgenden allgemeinen Überlegungen vorangestellt. NPO sollten damit starten sich die **Vorteile einer transparenten und klaren Berichterstattung** zu vergegenwärtigen (wie die Sicherung der Legitimität und Glaubwürdigkeit einer NPO und auf diesem Wege auch der Mittelbeschaffung und der Motivation zur ehrenamtlichen Mitarbeit; zudem bildet eine transparente Berichterstattung auch die Voraussetzung für die interne Rechenschaftsablage im Rahmen einer modernen Organisationsführung; siehe hierzu auch Kapitel 2.1.1). Hierdurch soll erreicht werden, dass die NPO eine hohe Berichtsqualität intrinsisch motiviert anstreben, und nicht nur deshalb, weil ihnen dies von den Vorgaben des Rechnungslegungsstandards abverlangt wird.

Gleichzeitig sollten sich NPO **die Bedeutung der Betriebsrechnung im Kontext aller restlichen Bestandteile des Geschäftsberichtes** verdeutlichen (siehe hierzu auch Schmucki und Stühlinger (2018) oder Barisic et al. (2021)). Im Gegensatz zu FPO, bei welchen der finanzielle Erfolgsausweis im Vordergrund steht, dreht sich bei NPO die „Erfolgsbeurteilung“ neben Effizienzkriterien vor allem auch um die, im Leistungsbericht beschriebenen, erbrachten Leistungen und Sachziele. Die Vergegenwärtigung dieses breiteren Fokus der Erfolgsbeurteilung bei NPO sollte etwas von dem Druck nehmen können, welcher sonst auf der Betriebsrechnung lastet, dort einen finanziellen Erfolg oder eine effiziente Arbeitsweise ausweisen zu müssen. Indem NPO bei der Erfolgsdarstellung der eigenen Leistung das Potenzial aller Berichtsbestandteile umfassend ausschöpfen, können sie somit die Versuchung verringern, in der Betriebsrechnung durch unlautere Manipulationen einen besseren Erfolg ausweisen zu wollen. Hierdurch sollte nun eine ausgewogene und positive Grundhaltung der NPO gegenüber der Berichterstattung etabliert sein und diese somit nicht nur als lästige, durch den Gesetzgeber und den Standardsetzer auferlegte, Pflicht betrachtet werden.

Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit sollen die berichterstellende NPO **für häufige Problembereiche in der Berichterstattung sensibilisieren**. Aus diesen beobachteten Problembereichen sind die unten folgenden konkreten Handlungsempfehlungen abgeleitet worden. Auch wenn einzelne Handlungsempfehlungen, angesichts der Vorgaben von Swiss GAAP FER, als allgemein bekannt angesehen werden müssten, werden diese trotzdem aufgelistet, wenn sich in der aktuellen Analyse gezeigt hat, dass die sie betreffenden Problembereiche – trotz klarer Rechnungslegungsvorgaben dazu – in der Praxis weiterhin Schwierigkeiten bereiten.

Handlungsempfehlung 1: Sammelpositionen sollte nur in begründeten Ausnahmefällen ausgewiesen werden. Der Ausweis von (ungerechtfertigten) Sammelpositionen widerspricht grundsätzlich den Vorgaben von Swiss GAAP FER. Sammelpositionen erschweren die Interpretation der in ihnen enthaltenen Einzelpositionen sowie die Vergleichbarkeit unter den NPO. Wird in Ausnahmefällen eine Sammelposition ausgewiesen, so ist eine entsprechende Begründung hierfür anzugeben.

Handlungsempfehlung 2: Die Darstellung der Betriebsrechnung sollte in der Staffelform erfolgen. Das Beispiel zur Betriebsrechnung gemäss FER 21/Anhang ist in Staffelform ausgestaltet und an diesem sollten sich NPO orientieren. Alle notwendigen Bestandteile der Betriebsrechnung können nur unzureichend in Kontoform dargestellt werden. Zudem existiert kein Anschauungsbeispiel von FER 21 zur Darstellung der Betriebsrechnung in Kontoform, weshalb bei Anwendung der Kontoform durch verschiedene NPO in der Praxis eine Darstellungsvielfalt zu erwarten wäre, was wiederum die Vergleichbarkeit beeinträchtigen würde.

Handlungsempfehlung 3: Einzelne Ertragspositionen sollen klar einer der drei Hauptertragsgruppen zugeordnet werden. Die drei Hauptertragsgruppen sind die erhaltenen Zuwendungen, die Beiträge der öffentlichen Hand sowie die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen. Aufgrund der Bezeichnung von Ertragspositionen alleine, kann der Berichtleser häufig keine eindeutige Zuordnung zu einer der drei Gruppen selbständig vornehmen, weshalb die einzelnen Ertragspositionen immer klar als Unterpunkt von einer der drei Hauptgruppen ausgewiesen werden sollten.

Handlungsempfehlung 4: NPO sollten jeweils alle Aufwandspositionen beider Gliederungsformen ausweisen. Entscheidet sich eine NPO für eine der beiden Gliederungsformen (Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren), so ist sie verpflichtet

nur einen Teil der Aufwandspositionen der jeweils anderen Gliederungsformen zumindest im Anhang anzugeben. Es empfiehlt sich hier nicht nur einen Teil, sondern jeweils alle Aufwandspositionen beider Gliederungsformen anzugeben. Auf diese Weise ist eine problemlose und transparente Überleitung zwischen beiden Darstellungsformen möglich. Durch eine einfache Summenbildung (die Summe der Aufwandspositionen der beiden Gliederungsformen ist ident) kann zudem der Ausweis der Aufwandspositionen leicht auf Vollständigkeit geprüft werden. Tabelle 4 und Tabelle 5 zeigen Praxisbeispiele für eine gelungene integrierte Darstellung aller Aufwandsarten beider Gliederungsformen in derselben Tabelle.

Handlungsempfehlung 5: Die Bezeichnung der einzelnen Positionen der Betriebsrechnung sollte gemäss Vorgaben von FER 21 erfolgen. In der Berichtspraxis kommt eine grosse Begriffsvariabilität bei der Bezeichnung von zahlreichen Positionen der Betriebsrechnung zur Anwendung. Hierdurch wird das Verständnis für den Berichtleser sowie die Vergleichbarkeit zwischen NPO deutlich erschwert. In vielen Fällen ist die Bezeichnung einer Position so unspezifisch oder gar irreführend, dass lediglich eine aufwendige Analyse der „Lage“ der Position innerhalb der Betriebsrechnung deren Interpretation ermöglicht. Inhaltsleere Bezeichnungen (wie z.B. „übriger“, „sonstiger“ oder „anderer“ Ertrag) sind ohne entsprechende Erläuterung gänzlich zu unterlassen.

Handlungsempfehlung 6: Die Offenlegung von Unterpositionen sollte mit Augenmass erfolgen (siehe hierzu auch Barisic et al. (2021)). Die NPO sollte sich bei der Aufschlüsselung von Einzelpositionen von den Grundsätzen der Wesentlichkeit und der Klarheit leiten lassen. Die fehlende Aufschlüsselung von Einzelpositionen (oder gar der Ausweis als Sammelposition mit anderen Einzelpositionen gemeinsam) kann dabei ebenso problematisch sein wie der Ausweis von zu vielen Unterpositionen. Dies sei am Beispiel des Fundraising-Aufwandes kurz erläutert. Wird der Fundraising-Aufwand ohne Unterpositionen und (entgegen den Vorgaben von FER 21/22) ohne Berechnungsmethode und ohne sonstige Erläuterungen ausgewiesen, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob tatsächlich die Personalkosten (wie von FER 21/22 vorgesehen) enthalten sind. Aus diesem Grund schlagen Schroers und Zöbeli (2013) vor, dass der Fundraising-Aufwand zumindest in Personal- und Sachaufwand unterteilt wird. Noch verwirrender wird die Situation, wenn ungewöhnliche Positionsbezeichnungen zur Anwendung kommen (z.B. „Fundraising und Kommunikation“ oder „Fundraising und Öffentlichkeitsarbeit“, siehe auch Tabelle 8) und ebenfalls keine Unterpositionen und Erläuterungen zur Position angegeben werden. Un-

klar bleibt in solchen Fällen ob hier lediglich eine „unglückliche“ Bezeichnung für die Einzelposition Fundraising-Aufwand gewählt wurde oder ob der Zusatz „Kommunikation“ oder „Öffentlichkeitsarbeit“ tatsächlich auf zusätzliche Kostenkomponenten hinweist, welche gemeinsam mit dem Fundraising-Aufwand als Sammelposition ausgewiesen wurden. Ein Ausweis von zu vielen Unterpositionen auf der anderen ist für die Übersichtlichkeit und Aussagekraft ebenfalls nicht hilfreich. Auch wenn es hier – aufgrund der vielen verschiedenen Positionen der Betriebsrechnung und der individuellen Gegebenheiten der NPO – nicht sinnvoll möglich ist eine Empfehlung für die „richtige“ Anzahl an Unterpositionen zu geben, so sollte sich eine berichtserstattende NPO ab dem Ausweis von mehr als 5 oder 6 Unterpositionen zumindest sehr kritisch hinterfragen, ob dies wirklich nötig ist.

Handlungsempfehlung 7: Gezielt angewendet, können „Negativbestätigungen“ zur Klarheit der Berichterstattung beitragen (siehe hierzu auch Barisic et al. (2021) oder auch Zöbeli und Schmitz (2017, Seite 144)). Bei einer Negativbestätigung gibt die NPO für eine ausweispflichtige Angabe explizit an, wenn diese im konkreten Fall nicht existiert (anstatt diese Angabe einfach unkommentiert wegzulassen). Unnötigen Spekulationen seitens des Berichtslesers – ob die Angabe im Einzelfall nicht existiert oder aus anderen Gründen nicht ausgewiesen wurde – kann mittels Negativbestätigung somit vorgebeugt werden. Eine Negativbestätigung wird seitens FER 21 nicht gefordert und doch geben beispielsweise beim Fundraising-Aufwand 8,5% der NPO gemäss einer neueren Studie diese in der Praxis an (Barisic et al., 2021). Die pauschale Empfehlung auszusprechen, dass für alle Positionen der Betriebsrechnung eine Negativbestätigung angegeben werden soll, ist sicher nicht zielführend. Nicht zuletzt auch, weil eine Negativbestätigung im Rahmen der Wirtschaftsprüfung ebenfalls kontrolliert werden muss und damit einen Mehraufwand verursachen kann. Aber punktuell und für wichtige Positionen (z.B. den Fundraising-Aufwand) angewendet, kann eine Negativbestätigung die Klarheit und das Verständnis der Berichterstattung fördern.

Handlungsempfehlung 8: Abweichungen von den Vorgaben von Swiss GAAP FER und die Anwendung von APM sollen nur in begründeten Ausnahmefällen zur Anwendung kommen. Die prinzipienorientierte Ausrichtung und die damit einhergehenden Freiräume, welche für die Rechnungslegung gemäss Swiss GAAP FER charakteristisch sind (Strub & Schmitz, 2014), sollen nicht leichtfertig dazu verleiten von den Rechnungslegungsvorgaben unbegründet abzuweichen. Um die Vergleichbarkeit zwischen NPO und das Berichtsverständnis generell zu fördern, sollten

Abweichungen von den FER-Vorgaben sowie APM so selten wie möglich zur Anwendung kommen und falls angewendet, jeweils von einer stimmigen Begründung für deren Einsatz begleitet werden. Viele der in Kapitel 4.6 beschriebenen Abweichungen sind jedoch klare „Verstöße“ gegen die FER-Vorgaben und somit i.d.R. durch keine sinnvolle Begründung zu rechtfertigen. Für den Non-Profit-Bereich existieren keine APM-Richtlinien. Hier können NPO ersatzweise auf entsprechende APM-Richtlinien aus dem For-Profit-Bereich zurückgreifen (wie jene von der SIX (2019)), welche sich aufgrund deren prinzipienorientierter Ausformulierung problemlos auf Organisationen aus dem Non-Profit-Bereich übertragen lassen.

6.2 Empfehlungen für die Standardsetzer der Rechnungslegung und die Kontrollinstanzen

Die in diesem Kapitel enthaltenen Empfehlungen zielen ebenso auf eine Steigerung der Berichtsqualität der Betriebsrechnung ab. Adressaten der Empfehlungen sind hier aber die Standardsetzer der Rechnungslegung sowie die „Kontrollinstanzen“. Mit Kontrollinstanzen sind all jene Stellen gemeint, welche eine vor allem prüfende Funktion gegenüber der Jahresrechnung wahrnehmen. Dies sind zum Beispiel das oberste Leitungsgremium der NPO selbst, die Revisionsstelle, die Stiftungsaufsichten oder nicht zuletzt die Zewo.

Handlungsempfehlung 9 (für die Standardsetzer): Die beobachteten Problembereiche in der Berichtspraxis müssen hinsichtlich der Notwendigkeit einer Anpassung des Regelwerkes beurteilt werden. Die Ergebnisse dieser Arbeit zeigen dem Standardsetzer die typischen Problembereiche bei der Anwendung des FER 21 Regelwerkes auf. Die konkreten einzelnen Problembereiche wurden bereits im Kapitel 6.1 (Empfehlungen für NPO) umfassend abgehandelt, und werden daher, um Redundanzen zu vermeiden, an dieser Stelle nicht nochmals aufgeführt. Aufbauend auf diesen beobachteten Problembereichen kann der Standardsetzer nun evaluieren, welche als so relevant angesehen werden, dass eine Anpassung des Regelwerkes oder die Veröffentlichung von klärenden Beispielen als nötig erachtet wird. Ein Beispiel wäre der Ausweis von mindestens einem Personal- und Sachaufwand als Unterpunkte beim Fundraising-Aufwand oder die Verpflichtung eine Negativbestätigung für diese Position auszuweisen, wie dies von Schroers und Zöbeli (2013) vorgeschlagen wurde.

Handlungsempfehlung 10 (für die Standardsetzer): Es sollten APM-Richtlinien für den Non-Profit-Bereich etabliert werden. Aktuell existieren keine APM-Richtlinien welche in ihrem Anwendungsbereich Schweizer NPO vorsehen. Erfahrungen aus dem For-Profit-Bereich zeigen, dass die Einführung von APM-Richtlinien die Qualität der APM-Berichterstattung verbessern kann (Manzillo et al., 2019; Ruhwedel et al., 2018). Die vorliegende Arbeit bestätigt das Vorkommen von APM auch bei NPO. Es sollten daher APM-Richtlinien etabliert werden, welche auch auf den Non-Profit-Bereich Anwendung finden. Hierfür können entweder NPO-spezifische APM-Richtlinien erstellt werden oder es kann auf bestehende APM-Richtlinien aus dem For-Profit-Bereich verwiesen werden (ESMA, 2015; IOSCO, 2016; SIX, 2019).

Handlungsempfehlung 11 (für die Kontrollinstanzen): Die korrekte Umsetzung der bestehenden Rechnungslegungsnormen muss besser kontrolliert werden. Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit als auch die Daten aus der Literatur zeigen, dass selbst bei Zewo-zertifizierten NPO häufig die Rechnungslegungsnormen unzureichend umgesetzt werden. Die Jahresrechnung einer NPO wird üblicherweise durch verschiedene Kontrollinstanzen (wie das oberste Leitungsgremium, die Revisionsstelle, die Stiftungsaufsichten oder die Zewo) gesichtet. Hier muss durch entsprechende Kontrollmechanismen und gegebenenfalls Sanktionierungen die bessere Umsetzung der bestehenden Normen sichergestellt werden. Beispielhaft sollen die durch die Revisionsstelle zur Anwendung kommenden „Prüfungsmodelle“ betrachtet werden. Bei der stichprobenartigen Überprüfung durch die Revisionsstelle werden i.d.R. risikobasierte und Wesentlichkeitsaspekte berücksichtigende Schwerpunkte gesetzt. Die aktuellen Ergebnisse zur Betriebsrechnung könnten Anstoss dazu geben, dass Revisionsstellen ihre „Prüfungsmodelle“ nachjustieren und die Betriebsrechnung mehr in den Fokus nehmen. Oder um es mit den Worten von Schroers und Zöbeli (2013, Seite 17) zu sagen: „Nicht der Standard allein ist wichtig, sondern auch das Enforcement!“.

7 Schlussbetrachtung

7.1 Zusammenfassung und Fazit

Eine transparente Berichterstattung ist für NPO zur Sicherung von deren Legitimität und zur Mittelbeschaffung entscheidend. Die Betriebsrechnung ist ein wichtiger Bestandteil der Jahresrechnung von NPO. Die wenigen publizierten Studien zur Berichtsqualität der Betriebsrechnung haben sich auf die Untersuchung von Einzelpositionen beschränkt. Die vorliegende Arbeit stellt die bislang umfassendste Analyse der gesamten Betriebsrechnung von 208 Zewo-zertifizierten NPO dar. Es wurden ausnahmslos alle Positionen der Betriebsrechnung geprüft. Zudem wurden alle beobachteten Abweichungen von den FER 21 Vorgaben sowohl formeller als auch materieller Art erhoben. Die in der Praxis vorkommenden Bezeichnungsvarianten für die einzelnen Positionen als auch die rapportierten APM wurden ebenfalls erfasst. Die wichtigsten Ergebnisse aus dieser Arbeit sind in Tabelle 18 zusammengefasst.

Tabelle 18: *Schlüsselergebnisse zur Berichtspraxis der Betriebsrechnung*

Schlüsselergebnisse

Die Berichterstattung ist generell heterogen und ausweispflichtige Angaben fehlen häufig:

Die Aufwandspositionen des Umsatzkostenverfahrens werden im Durchschnitt häufiger ausgewiesen als jene des Gesamtkostenverfahrens: 99,67% versus 79,95%

In der Praxis kommt in der Betriebsrechnung eine grosse Begriffsvielfalt zur Anwendung. Für folgende Positionen ist dies besonders ausgeprägt: Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand (60,3% der NPO verwenden einen von FER 21 abweichenden Begriff), Jahresergebnis vor Zuweisungen an Organisationskapital (20,1%) und Betriebsergebnis (12,06%).

Der summierte Ausweis von Einzelpositionen als (nicht aufgeschlüsselte) Sammelpositionen stellte den am häufigsten beobachteten Verstoss gegen die FER 21 Vorgaben dar und wurde bei 12,98% der NPO (n = 27) beobachtet.

APM finden bei NPO genauso Anwendung wie bei FPO:

Die in dieser Studie beobachtete APM Anwendungsrate bei Schweizer NPO (11,06% aller untersuchten NPO rapportierten zumindest ein APM) gleicht jener von an der Schweizer Börse kotierten Unternehmen mit Swiss GAAP FER-Abschluss (10,4%; Oesch und Walser (2019)).

APM bei Schweizer NPO können häufig über folgende Schlagwörter identifiziert werden: „vor“, „nach“, „operativ“, „brutto“, „zwischen“, „ordentlich“, „netto“ sowie „total“.

Die meisten der APM basieren auf einer Manipulation des Betriebsergebnisses (d.h. zum Betriebsergebnis wird entweder eine Ertragsposition (häufig der Finanzertrag) addiert oder eine Aufwandsposition (häufig die Abschreibungen) subtrahiert), sodass ein APM resultiert, welches im Vergleich zum Betriebsergebnis ein besseres Ergebnis ausweist.

Weitere erwähnenswerte Ergebnisse:

Das Gesamtkostenverfahren (n = 106, 50,96% aller NPO) und das Umsatzkostenverfahren (n = 102, 49,04%) kommen in der Praxis annähernd gleich häufig zum Einsatz.

Die obligate Erläuterung im Anhang für das betriebsfremde und das ausserordentliche Ergebnis fehlte in 12,5% bzw. 18,29% der Fälle.

Die Möglichkeit des optionalen Ausweises der Veränderung des Organisationskapitals wird von 77,51% der NPO (n = 162) genutzt.

Anmerkung. APM = Alternative performance measures; FPO = For-Profit-Organisation.

Die aktuelle Untersuchung konnte zahlreiche Problembereiche identifizieren, welche in der Anwendungspraxis der Betriebsrechnung den NPO Probleme bereiten. Insofern sind die gewonnenen Ergebnisse von hoher praktischer Relevanz, demonstrieren sie doch, dass selbst bei Zewo-zertifizierten NPO, also jenen NPO bei welchen die höchste Berichtsqualität zu erwarten ist, beträchtliche Mängel in der Umsetzung von FER 21 bestehen.

Die vorliegenden Ergebnisse stellen gleichzeitig die ersten publizierten Daten zur APM-Anwendung bei Schweizer NPO dar. Auffällig ist in diesem Kontext, dass die meisten der APM dadurch entstehen, dass zum Betriebsergebnis eine Ertragsgrösse addiert oder eine Aufwandsposition subtrahiert wird, und dadurch ein resultierendes APM ausgewiesen werden kann, welches sich im Vergleich zum Betriebsergebnis als besser darstellt. Dies wirft unweigerlich die Frage nach der Motivation zum Einsatz von APM auf. Um hier einem «Missbrauch» von APM vorzubeugen, wäre es wichtig, dass der Einsatz von APM im Non-Profit-Bereich durch entsprechende APM-Richtlinien ebenso reglementiert wird, wie dies aus dem For-Profit-Bereich bekannt ist.

Aufbauend auf der Analyse der erhobenen Bestandsaufnahme zur Betriebsrechnung konnten insgesamt elf konkrete Handlungsempfehlungen zur Verbesserung der Berichtsqualität der Betriebsrechnung für die NPO, die Standardsetzer sowie die Kontrollinstanzen abgeleitet werden: Die NPO sollen insbesondere (1) keine Sammelpositionen ausweisen; (2) die Betriebsrechnung in der Staffelform darstellen; (3) einzelne Ertragspositionen klar einer der drei Hauptertragsgruppen zuordnen; (4) alle Aufwandspositionen beider Gliederungsformen ausweisen; (5) die Positionsbezeichnungen von FER 21 übernehmen; (6) bei der Offenlegung von Unterpositionen Augenmass walten lassen; (7) für wichtige Positionen Negativbestätigungen angeben, sowie (8) ganz allgemein Abweichungen von den Vorgaben von Swiss GAAP FER und die Anwendung von APM nur in begründeten Ausnahmefällen umsetzen. Die Standardsetzer sollten (9) angesichts der erhobenen Befunde evaluieren an welchen Stellen eine Anpassung des Regelwerkes sinnvoll erscheint, sowie (10) APM-Richtlinien auch für den Non-Profit-Bereich etablieren. Abschliessend sollten (11) die diversen Kontrollinstanzen die korrekte Umsetzung der geltenden Rechnungslegungsnormen besser kontrollieren.

Mit der Beschreibung der Bestandsaufnahme zur Praxis der Betriebsrechnung und der Ableitung von Empfehlungen für NPO, Standardsetzer und Kontrollinstanzen zur Verbesserung der Qualität der Betriebsrechnung können die im Kapitel 1.2 formulierten Ziele dieser Arbeit somit als erfüllt angesehen werden.

7.2 Kritische Würdigung und Limitationen

In der vorliegenden Arbeit wurde nur ein Teil der Jahresrechnung von NPO, namentlich die Betriebsrechnung und der Anhang, untersucht. Aussagen zur Offenlegungspraxis der gesamten Jahresrechnung von NPO sind somit nicht möglich. Auch ist es möglich, dass bestimmte Informationen, welche in der vorliegenden Arbeit als nicht ausgewiesen gewertet wurden, tatsächlich in der Jahresrechnung zu finden sind. Zum Beispiel könnten die Abschreibungen zwar in der Betriebsrechnung und im Anhang fehlen, aber durch einen erfahrenen Berichtleser in der Geldflussrechnung gefunden werden.

Negativbestätigungen werden in der Berichtspraxis nur selten ausgewiesen. Wenn der fehlende Ausweis einer Position unkommentiert blieb, dann konnte in der vorliegenden Arbeit nicht unterschieden werden, ob die Position fehlte, weil sie für die betreffende NPO nicht relevant war, oder ob sie aus einem anderen Grund nicht ausgewiesen wurde. Diese fehlende Unterscheidungsmöglichkeit erschwert die Interpretation der Ergebnisse, insbesondere für Positionen mit einer geringen Ausweishäufigkeit (z.B. für die „Entrichteten Beiträge und Zuwendungen“, welche von lediglich 25% der NPO ausgewiesen wurden).

Die FER 21 anwendenden NPO sind keine einheitliche Kohorte, sondern unterscheiden sich in vielen Charakteristika (z.B. nach dem Tätigkeitsfeld (Branche), der Grösse, der Rechtsform) (CEPS/PPCmetrics, 2022). Eine weiterführende Untersuchung, inwieweit sich diese Charakteristika auf die Berichtsqualität auswirken, erfolgte in dieser Arbeit nicht.

7.3 Ausblick

In weiterführenden Studien könnte versucht werden Determinanten für die Berichtsqualität einer NPO zu identifizieren. Zum Beispiel könnte evaluiert werden, welche Charakteristika einer NPO (wie Tätigkeitsfeld oder Grösse) die Berichtsqualität beeinflussen.

Die Anwendung von APM durch Schweizer NPO ist noch weitgehend unerforscht. Vergleichbare Studien zur Motivation welche zur APM-Anwendung führt, wie sie aus dem For-Profit-Bereich bekannt sind (Herr et al., 2022), existieren für den Schweizer Non-Profit-Bereich nicht. Da sich der Erfolgsausweis für NPO weniger auf den finanziellen Erfolg alleine fokussiert als dies bei den FPO der Fall ist (siehe hierzu auch Kapitel 5.4), könnten in der Motivationsforschung zwischen FPO und NPO interessante Unterschiede zu Tage treten.

Literaturverzeichnis

- Barisic, M., Farago, F., & Mühlenberg-Schmitz, D. (2021). Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 21 in der NPO-Praxis - Administrativer Aufwand, Fundraising-Aufwand und Leistungsbericht. In R. Eberle, D. Oesch, & D. Pfaff (Eds.), *Finanz- und Rechnungswesen Jahrbuch 2021* (pp. 77-99). weka Verlag.
- Breen, O. B., Cordery, C. J., Crawford, L., & Morgan, G. G. (2018). Should NPOs Follow International Standards for Financial Reporting? A Multinational Study of Views. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 29(6), 1330-1346. <https://doi.org/10.1007/s11266-018-0040-9>
- CEPS/PPCmetrics. (2022). *Jahrbuch der Hilfswerke 2022 - Die Finanzen der Schweizer Nonprofit-Organisationen*.
- Cordery, C. J., Crawford, L., Breen, O. B., & Morgan, G. G. (2018). International practices, beliefs and values in not-for-profit financial reporting. *Accounting Forum*. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1589906>
- Dinh, T., Schultze, W., & Zhao, C. (2018). Alternative Performance Measures - Neueste Entwicklungen und Erkenntnisse aus der internationalen Forschung. *KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 10, 460-466.
- Eberle, R. (2011). «Tue Gutes und berichte darüber» oder wie durch (freiwillige) Transparenz Vertrauen geschaffen wird. In P. Egger & G. von Schnurbein (Eds.), *Schriftenreihe Foundation Governance, Band 8, Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen - Handlungsempfehlungen für die Praxis* (pp. 57-66). Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Eberle, R., & Schmitz, D. (2017). *Swiss GAAP FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen - 2., überarbeitete und ergänzte Auflage*. Verlag SKV.
- Eberle, R., & Zöbeli, D. (2014). Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 - Vorgeschlagene Änderungen und Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrecht. *Der Schweizer Treuhänder*, 8/2014, 626-629.
- ESMA. (2015). *Leitlinien Alternative Leistungskennzahlen (APM)*. <https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/10/2015-esma-1415de.pdf>

- Fachkommission-FER. (2014). Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 21 Rechnungslegung für Gemeinnützige NPO. *Der Schweizer Treuhänder*, 2014/8, 630-637.
- Faust, T. (2012). Legitimität durch Transparenz und Performance-Indikatoren. *Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management*(38. Jg., 3/2012), 32-39.
- Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, (2020). <https://www.fer.ch/>
- Herr, B. S., Lorson, P., & Pilhofer, J. (2022). Alternative Performance Measures: A Structured Literature Review of Research in Academic and Professional Journals. *Schmalenbach J Bus Res*, 74, 389-451. <https://doi.org/10.1007/s41471-022-00138-8>
- Hitz, J.-M. (2010). Information versus adverse Anlegerbeeinflussung: Befund und Implikationen der empirischen Rechnungswesenforschung zur Publizität von Pro-forma-Ergebnisgrößen. *Journal für Betriebswirtschaft*, 60(2), 127-161. <https://doi.org/10.1007/s11301-010-0059-5>
- IOSCO. (2016). *Statement On NON-GAAP Financial Measures*. <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD532.pdf>
- Koss, C. (2011). Notwendigkeit und Gestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen. In P. Egger & G. von Schnurbein (Eds.), *Schriftenreihe Foundation Governance, Band 8, Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen - Handlungsempfehlungen für die Praxis* (pp. 15-33). Helbing Lichtenhahn Verlag.
- Leibfried, P., Linden, K., Jurt, S., & Bischof, O. (2018). *Bridge the Gaps - How to improve reporting of Alternative Performance Measures*. <http://blog.kpmg.ch/bridge-the-gaps-how-to-improve-reporting-of-apms/>
- Manzillo, V. F., Giannozzi, A., Vittorioso, G., & Roggi, O. (2019). Alternative performance measures: An assessment after ESMA Guidelines. *Corporate Ownership and Control*, 17(1), 50-59. <https://doi.org/https://doi.org/10.22495/cocv17i1art5>
- Meyer, B., Passardi, M., & Zöbeli, D. (2011). Studie zur Rechnungslegung und Revision von sozialen Nonprofit-Organisationen - Gesetzliche Grundlagen und Rechnungslegungsnormen (1.Teil). *Der Schweizer Treuhänder*, 9/2011, 698-702.
- Oesch, D., & Walser, T. (2019). Non-GAAP Reporting kotierter Schweizer Firmen. In R. Eberle, D. Oesch, & D. Pfaff (Eds.), *Finanz- und Rechnungswesen: Jahrbuch 2019* (pp. 145-172). Zürich: WEKA.

- Pizzo, M. (2020). Definitions and trends in non-GAAP measures and disclosure. In *Reporting Non-GAAP Financial Measures*. Cambridge Scholars Publishing.
- PwC. *Transparenz: ein Gewinn für Non-Profit-Organisationen. Zehn Thesen zur Rechnungslegung von NPO*.
- Ruhwedel, F., Hähn, F., & Röger, M. (2018). Berichterstattung über Alternative Performance Measures in DAX und MDAX nach Inkrafttreten der ESMA-Leitlinien. *KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 11, 505-518.
- Schmitz, D., & Zöbeli, D. (2017). Erste Erfahrungen mit der neuen Rechnungslegung für Stiftungen und Vereine im Nonprofit-Bereich. *CEPS Forschung und Praxis - Der Schweizer Stiftungsreport 2017*, 14-16.
- Schmucki, L., & Stühlinger, S. (2018). Wie reich dürfen und wie effizient müssen Nonprofit-Organisationen sein? Ein Vergleich von internationalen Empfehlungen zu den Kennzahlen Reserve- und Administrationsquote. *Expert Focus*, 9, 670-675.
- Schroers, R., & Zöbeli, D. (2013). Offenlegung von Fundraisingaufwendungen nach FER 21 - grosse Unterschiede bei den Nonprofit-Organisationen (NPO). *Rechnungswesen und Controlling*, 4/2013.
- SIX. (2019). *Richtlinie betr. Verwendung von alternativen Performancekennzahlen*. <https://www.ser-ag.com/dam/downloads/regulation/listing/directives/DAPM-de.pdf>
- Strub, L., & Schmitz, D. (2014). Kapitalveränderungsrechnung nach FER 21 - noch sind Nonprofit-Organisationen unterschiedlich transparent. *Rechnungswesen und Controlling*, 4/2014, 13-15.
- Stühlinger, S. (2019). Keine Angst vor Vergleichen - Kennzahlen und Benchmarks für Non-Profit-Organisationen. *Fundraiser-Magazin*(1/2019).
- Teitler-Feinberg, E., Mühlenberg-Schmitz, D., & Zöbeli, D. (2017). Vom OR zu Swiss GAAP FER 21 - Eine gelungene Erstanwendung von Nonprofit-Organisationen. *EXPERTFocus*, 9/2017, 587-592.
- Teitler-Feinberg, E., Zöbeli, D., Kleibold, T., & Buchmann, R. (2014). Nachgehakt: Duale Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen? Interview von Lorenz Lipp mit Teitler-Feinberg/Zöbeli sowie Kleibold/Buchmann. *Der Schweizer Treuhänder*, 4/2014, 307-310.
- Theuvsen, L. (2012). Transparenz im Dritten Sektor. *Fachzeitschrift für Verbands- und Non-Profit-Management*(38. Jg. 3/2012).
- Zewo. (2018). Zewo-Methode: Aufwand berechnen für Projekte oder Dienstleistungen, Mittelbeschaffung und Administration. In.

- Zewo. (2021). *Die 21 Zewo-Standards*. <https://zewo.ch/wp-content/uploads/2023/05/21-Zewo-Standards-DE-2021.pdf>
- Zewo. (2022). *Zewo Spendenstatistik 2021*. <https://zewo.ch/wp-content/uploads/2022/09/Spendenstatistik-Zewo-2021-D-final.pdf>
- Zewo, S. (2023). *Stiftung Zewo Jahresbericht 2022*.
- Zöbeli, D., & Schmitz, D. (2016a). Der Schwankungsfonds - Finanzierung sozialer Einrichtungen im Umbruch. *CEPS Forschung & Praxis, Band 16*.
- Zöbeli, D., & Schmitz, D. (2016b). Der Schweizer NPO-Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 - Ein Vorbild für den übrigen deutschsprachigen Raum? *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), Heft 5*, 209-214.
- Zöbeli, D., & Schmitz, D. (2017). *Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen - Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21 - 3., ergänzte Auflage 2017*. orell füssli Verlag.

Hilfsmittelverzeichnis

Folgende Hilfsmittel wurden verwendet:

Hilfsmittel	Verwendung	Betroffene Stellen
Endnote	Zitierhilfe und Erstellung des Literaturverzeichnisses	Ganzes Dokument

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: <i>Bestandteile des Geschäftsberichts einer NPO</i>	7
--	---

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: <i>Angaben im Anhang gemäss Swiss GAAP FER 21</i>	9
Tabelle 2: <i>Mindestgliederung der Betriebsrechnung nach dem Gesamtkosten- bzw. Umsatzkostenverfahren gemäss FER 21</i>	12
Tabelle 3: <i>Zusammenstellung der Ausschlusskriterien</i>	19
Tabelle 4: <i>Praxisbeispiel von Sucht Schweiz für Darstellung der Aufwandskategorien</i>	23
Tabelle 5: <i>Praxisbeispiel von Stiftung cerebral für Darstellung der Aufwandskategorien</i>	24
Tabelle 6: <i>Ertragspositionen der Betriebsrechnung</i>	25
Tabelle 7: <i>Aufwandspositionen der Betriebsrechnung</i>	26
Tabelle 8: <i>Bezeichnungsvarianten für den Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand</i>	27
Tabelle 9: <i>Bezeichnungsvarianten für den Administrativen Aufwand</i>	28
Tabelle 10: <i>Ergebnispositionen der Betriebsrechnung</i>	29
Tabelle 11: <i>Bezeichnungsvarianten für das Betriebsergebnis</i>	30
Tabelle 12: <i>Bezeichnungsvarianten für das Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals</i>	30
Tabelle 13: <i>Bezeichnungsvarianten für das Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)</i>	31
Tabelle 14: <i>Bezeichnungsvarianten für das Jahresergebnis nach Zuweisungen ans Organisationskapital</i>	32
Tabelle 15: <i>Abweichung von den Swiss GAAP FER Vorgaben</i>	33
Tabelle 16: <i>Anzahl der beobachteten APM pro NPO</i>	34
Tabelle 17: <i>Beschreibung der Alternative performance measures (APM)</i>	35
Tabelle 18: <i>Schlüsselergebnisse zur Berichtspraxis der Betriebsrechnung</i>	54

Abkürzungsverzeichnis

APM	.....	Alternative Performance Measures
EBIT	.....	earnings before interest and taxes
EBITA	.....	Earnings Before Interests, Taxes and Amortisation
EBITDA	.....	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EBT	.....	earnings before tax
ESMA	.....	European Securities and Markets Authority
FER	.....	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
FPO	.....	For-Profit-Organisationen
GAAP	.....	General Accepted Accounting Principles
GK-Verfahren	.....	Gesamtkostenverfahren
IFRS	.....	International Financial Reporting Standards
NPO	.....	Non-Profit-Organisation
OR	.....	Obligationenrecht
SIX	.....	Swiss Infrastructure and Exchange
SLI	.....	Swiss Leader Index
SPI	.....	Swiss Performance Index
UK-Verfahren	.....	Umsatzkostenverfahren
Zewo	.....	Zentralstelle für Wohlfahrtsunternehmen