

Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

Stand: 1. Januar 2023



Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

Inhaltsverzeichnis

Einführung	5
Swiss GAAP FER Rahmenkonzept	15
Swiss GAAP FER 1 Grundlagen	25
Swiss GAAP FER 2 Bewertung	29
Swiss GAAP FER 3 Darstellung und Gliederung	35
Swiss GAAP FER 4 Geldflussrechnung	41
Swiss GAAP FER 5 Ausserbilanzgeschäfte	45
Swiss GAAP FER 6 Anhang	47
Swiss GAAP FER 10 Immaterielle Werte	49
Swiss GAAP FER 11 Ertragssteuern	53
Swiss GAAP FER 13 Leasinggeschäfte	57
Swiss GAAP FER 15 Transaktionen mit nahe stehenden Personen	59
Swiss GAAP FER 16 Vorsorgeverpflichtungen	63
Swiss GAAP FER 17 Vorräte	73

Swiss GAAP FER 18	77
Sachanlagen	
Swiss GAAP FER 20	85
Wertbeeinträchtigungen	
Swiss GAAP FER 21	97
Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen	
Swiss GAAP FER 22	111
Langfristige Aufträge	
Swiss GAAP FER 23	117
Rückstellungen	
Swiss GAAP FER 24	129
Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären	
Swiss GAAP FER 26	141
Rechnungslegung von Vorsorgeeinrichtungen	
Swiss GAAP FER 27	159
Derivative Finanzinstrumente	
Swiss GAAP FER 28	163
Zuwendungen der öffentlichen Hand	
Swiss GAAP FER 30	167
Konzernrechnung	
Swiss GAAP FER 31	181
Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen	
Swiss GAAP FER 40	185
Rechnungslegung für Versicherungsunternehmen	
Swiss GAAP FER 41	201
Rechnungslegung für Gebäudeversicherungen und Krankenversicherer	

1 Einführung

Mitte der 80er-Jahre lancierte EXPERTsuisse (Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand, damals noch unter dem Namen Schweizer Treuhand-Kammer) auf Initiative des im Mai 2019 verstorbenen ehemaligen St. Galler Professors André Zünd die Idee der Gründung einer unabhängigen Institution, die sich mit der Weiterentwicklung von Rechnungslegungsstandards in der Schweiz befassen sollte. Erklärtes Ziel war (und ist es immer noch), die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen zu fördern, und den Informationsgehalt sowie das Konzept der Rechnungslegung in der Schweiz dem international üblichen Niveau anzunähern. Die Rechnungslegungsstandards der FER verlangen als oberstes Prinzip die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View).

GAAP ist die englische Abkürzung für Generally Accepted Accounting Principles, also für allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze. Die Bezeichnung Swiss GAAP FER erleichtert damit die Einordnung in einem zunehmend internationalen Berichterstattungsumfeld.

1.1 Rechtsform und Arbeitsweise der FER

Rechtsträgerin der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung ist eine 1984 errichtete Stiftung. Der Stiftungsrat beruft bis zu 30 Mitglieder in die Fachkommission. Die Berufung erfolgt ad personam, aber unter Berücksichtigung des Umfelds und der Interessen der betreffenden Mitglieder. Im Sinne des Koalitions- oder Interessenabwägungsmodells soll die personelle Zusammensetzung der Fachkommission verschiedene Interessengruppen (aber auch die Sprachregionen) möglichst ausgewogen berücksichtigen. Die Behörden wirken durch (nicht stimmberechtigte) Beobachter in der Kommission mit. Die laufenden Arbeiten, v. a. die Vorarbeiten für die Formulierung oder die Änderung von Fachempfehlungen, werden durch den Präsidenten der Fachkommission, einen maximal sechsköpfigen Fachausschuss (der von der Fachkommission aus ihrem Kreis berufen wird) und einen Fachsekretär betreut. Die Themenvorgabe für die Ausarbeitung von Fachempfehlungen erfolgt in der Fachkommission. Der Fachausschuss überträgt die Vorbereitungsarbeiten an eine Subkommission, die in der Regel von einem seiner Mitglieder geleitet wird und in der die interessierten Kreise vertreten sind.

1.2 Personelle Zusammensetzung der FER

(per 1. Januar 2023)

Präsident des Stiftungsrats:

Behr Giorgio (Prof. em. Dr., Unternehmer, Buchberg/SH)

Mitglieder des Stiftungsrats:

Bühlmann Jürg (Dr. oec. publ., Leiter Geschäftseinheit Firmenkunden und Mitglied der Generaldirektion, Zürcher Kantonalbank, Zürich)

Dellenbach Rudolf (Ex-Direktionspräsident, Aargauische Kantonalbank, Erlinsbach)

Eberle Reto (Prof. Dr., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, KPMG und Professor für Auditing and Internal Control, Universität Zürich, Zürich)

Jenny Klaus (Dr. oec., Finanzfachmann, Zürich)

Meyer Conrad (Prof. em. Dr., Universität Zürich, Zürich)

Präsident der Fachkommission:

Leibfried Peter (Prof. Dr., CPA, Professor für Audit und Accounting, Universität St. Gallen, St. Gallen)

Mitglieder des Fachausschusses:

Annen Michael (lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, Buchhaltungs- und Revisions-AG, Zug)

Balkanyi Patrick (dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, PwC, Zürich)

Bucher Sven (Key Account Manager, Institutional Clients & Multinationals, Zürcher Kantonalbank, Zürich)

Looser Silvan (Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, KPMG, Zürich)

Seibold Andreas (lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, ehemaliger CFO, Hügli Holding AG, Steinach)

Soland Andreas (dipl. Wirtschaftsprüfer, VP Corporate Controlling, Tax & Treasury, Hero AG, Lenzburg)

Fachsekretär:

Bättig Daniel (MSc in Business Administration Universität Bern, dipl. Wirtschaftsprüfer, selbstständiger Berater und Prüfer, Ebikon)

Mitglieder der Fachkommission:

Bachofen Keller Sandra (Betriebsökonomin HWV, Head Group Finance & Controlling, V-ZUG Holding AG, Zug)

Bieri Jean-Yves (lic. HEC, CFO, Maus Frères SA, Genf)

Blaser Felix (Betriebsökonom FH, dipl. Wirtschaftsprüfer und CPA, Teamleiter Spezialfinanzierungen, Zürcher Kantonalbank, Zürich)

Bösiger Daniel (Betriebsökonom HWV, Head Investor Relations/Sustainability, Georg Fischer AG, Schaffhausen)

Bruhin Rolf (lic. oec. HSG, Leiter Risk Control, Credit & Recovery Solutions, UBS Swizterland AG, Zürich)

Cheetham Malcolm (ehemaliger Chief Accounting Officer, Novartis AG, Basel)

Christen Edgar (Betriebsökonom FH, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, Ernst & Young, Zug)

Dousse Vincent Privatdozent HEIG-VD, Universität Lausanne und Universität Genf; Leiter Treuhand, Doxior S.A., Aubonne)

Frey Reto (lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, BDO AG, Zürich)
Fuchs Renate (dipl. Betriebswirtschafterin HF, Head of Reputational Risk der
Divisionen Swiss Bank und Wealth Management, Credit Suisse, Zürich)
Gard Stéphane (M&A Consultant, Gard & Partners SA, Lutry)
Haldimann Karin (Betriebsökonomin FH, dipl. Wirtschaftsprüferin, Leiterin
Finanzen, Stiftung Heilsarmee Schweiz, Bern)
Keel Thomas (Betriebsökonom HWV, dipl. Wirtschaftsprüfer, Senior Partner,
Keel + Partner AG, St. Gallen)
Kleibold Thorsten (Dr., Partner, OBT AG, St. Gallen)
Malär Lorenz (Dr. rer. oec., dipl. Wirtschaftsprüfer, CFO, Cytosurge AG, Opfikon)
Merico Dino (Betriebsökonom FH, dipl. Wirtschaftsprüfer, Senior Director Group
Finance & Controlling, Kardex Holding AG, Zürich)
Neuhaus Patrick (MBA, dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Corporate Accounting,
SBB AG, Bern)
Possa Marc (lic. oec., CIIA, CFA Chartholder, CEO, VV Vermögensverwaltung AG, Zug)
Remund Thomas (Eidg. dipl. Bankfachmann, dipl. Wirtschaftsprüfer,
Leiter Finanzkontrolle des Kantons Bern, Bern)
Schmid Oliver (dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling,
CFO, Ganz Gruppe, St. Gallen)
Vogel Martin (CEO, Schaffhauser Kantonalbank, Schaffhausen)
Zemp Reto (lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Head Corporate Reporting,
SIX Exchange Regulation AG, Zürich)

Beobachter:

Bundesamt für Justiz
Bundesamt für Sozialversicherungen
Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
Eidgenössische Finanzverwaltung
Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
Eidgenössische Steuerverwaltung
EXPERTsuisse
H+ Die Spitäler der Schweiz
Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV
santésuisse
Schweizerischer Gewerbeverband sgv
SIX Exchange Regulation AG
Staatssekretariat für Wirtschaft SECO
Stiftung ZEWO
SwissHoldings
TREUHAND|SUISSE
veb.ch
Vereinigung kantonaler Gebäudeversicherungen VKG

Aktuelle personelle Zusammensetzung abrufbar unter:
www.fer.ch/ueber-uns/mitglieder/

2 Verfahren und Geltungsbereich

2.1 Themenwahl und Verfahren

Die Themenwahl und das Verfahren für die Erarbeitung der Fachempfehlungen sind in Swiss GAAP FER «Grundlagen» (Swiss GAAP FER 1) skizziert. Massgebend für die Themenwahl sind die Aktualität und die Bedeutung der Probleme für die Praxis der Rechnungslegung. Der Fachausschuss entwirft jeweils ein Arbeitsprogramm, das von der Fachkommission besprochen und genehmigt wird. Das Arbeitsprogramm enthält die zu bearbeitenden Themen, die Dringlichkeit der Bearbeitung und deren zeitlichen Rahmen. Projekte der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung durchlaufen für gewöhnlich zwei aufeinanderfolgende Phasen:

In Phase 1 erfolgt ein Überprüfungsverfahren als Vorprojektphase, in der entweder eine bestehende Fachempfehlung auf deren Aktualität, Relevanz und Vollständigkeit hin überprüft wird und/oder für ein aktuelles Thema oder eine wichtige dringliche Problemstellung eine Auslegeordnung erstellt wird. Je nach Ausgang des Überprüfungsverfahrens entscheidet die Fachkommission, ein Projekt durchzuführen, was bedeutet, dass es in die Phase 2 übergeht.

Die vom Fachausschuss eingesetzten Subkommissionen erarbeiten in Phase 2 einen Entwurf zuhanden des Fachausschusses. Der Fachausschuss diskutiert und überarbeitet mit Vertretern der Subkommissionen die Entwürfe. Der bereinigte Empfehlungsentwurf wird im Rahmen der Fachkommission behandelt. Der Vernehmlassungstext wird in einschlägigen Fachzeitschriften und auf der Website der Swiss GAAP FER publiziert. Der Fachausschuss sorgt für die Beachtung der Ergebnisse dieser Vernehmlassung bei der Erarbeitung der definitiven Fassung. Eine Fachempfehlung kann nur durch Zustimmung einer qualifizierten Mehrheit der Fachkommission in Kraft gesetzt werden.

Da sämtliche Mitglieder der FER, einschliesslich der Fachausschussmitglieder und des Präsidenten, ehrenamtlich tätig sind, ist der Finanzhaushalt bescheiden. Die FER finanziert ihre Aufwendungen im Wesentlichen durch die Verkaufserlöse ihrer Fachempfehlungen sowie durch Zuwendungen des Förderkreises. Informationen zum Förderkreis sind online abrufbar (<https://www.fer.ch/ueber-uns/foerderkreis/>).

2.2 Geltungsbereich der Fachempfehlungen

Die Anwendung der Fachempfehlungen durch nicht-kotierte Organisationen erfolgt freiwillig. Swiss GAAP FER 1 «Grundlagen» hält ausdrücklich fest, dass jeweils alle Fachempfehlungen anzuwenden sind. Das bedeutet, dass alle Kern-FER (bei Erfüllen der dafür genannten Kriterien) bzw. sämtliche Swiss GAAP FER durch die bilanzierenden Organisationen einzuhalten sind. Die Swiss GAAP FER beruhen auf einem Gesamtkonzept, so

dass einzelne Elemente nicht ohne negative Auswirkungen weggelassen werden können. Die Organisationen werden eingeladen, die Konformität der Jahresrechnung mit den Vorschriften der Swiss GAAP FER im Anhang zur Jahresrechnung zum Ausdruck zu bringen.

Seit 1. Januar 2005 gelten die Swiss GAAP FER als Mindeststandard für die Jahres- und Zwischenberichterstattung von Organisationen mit an der SIX Swiss Exchange kotierten Aktien im Swiss Reporting Standard und Standard für Immobiliengesellschaften sowie für Emittenten, welche ausschliesslich Forderungsrechte (z.B. Anleihen) kotiert haben. Im Kotierungsreglement und den entsprechenden Richtlinien der SIX Swiss Exchange sind die Swiss GAAP FER verankert. Seit 1. Januar 2015 müssen kotierte Publikumsgesellschaften zusätzlich Swiss GAAP FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen» einhalten.

3 Aufbau und Inhalt der Fachempfehlungen

3.1 Anwender

Die Swiss GAAP FER fokussieren sich auf die Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Organisationen und Unternehmensgruppen mit nationaler Ausstrahlung. Zu den weiteren Anwendern gehören auch Nonprofit-Organisationen, Pensionskassen, Versicherungsunternehmen, Gebäudeversicherungen und Krankenversicherer. Diesen Organisationen wird ein taugliches Gerüst für eine aussagekräftige Rechnungslegung bereitgestellt, das ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View) vermittelt. Auch soll die Kommunikation mit Investoren, Banken und anderen interessierten Kreisen gefördert werden. Gleichzeitig wird die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen zwischen den Organisationen sowie über die Zeit erleichtert.

3.2 Konzept

Das Konzept ist modular aufgebaut und besteht aus vier Bausteinen: das Rahmenkonzept, die Kern-FER, weitere Fachempfehlungen sowie Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen. Für kleine Organisationen (Grössenkriterien gemäss Abb. 1) besteht die Möglichkeit, lediglich das Rahmenkonzept und ausgewählte zentrale Fachempfehlungen (Kern-FER) zu beachten. Das Konzept umfasst eine massgeschneiderte Auswahl an Empfehlungen, welche eine geeignete Grundlage für die Rechnungslegung bilden und gleichzeitig den Weg für eine spätere vollständige Anwendung der Swiss GAAP FER ebnen (vgl. Abb. 2). Mittelgrosse Organisationen haben die Kern-FER und die weiteren Swiss GAAP FER einzuhalten.

Konzerngruppen haben zusätzlich Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung» anzuwenden. In dieser Fachempfehlung sind alle Regeln zusammengefasst, welche die Konsolidierung betreffen. Unternehmensgruppen haben deshalb als kleine Organisationen (Grössenkriterien gemäss Abb. 1) die Kern-FER und Swiss GAAP FER 30 bzw. als mittelgrosse Organisationen die Kern-FER, die weiteren Swiss GAAP FER und Swiss GAAP FER 30 einzuhalten. Kotierte Publikumsgesellschaften müssen zusätzlich Swiss GAAP FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen» einhalten.

Falls zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschritten werden, kann eine Organisation die Kern-FER anwenden:

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

Abbildung 1: Kriterien für die Anwendung der Kern-FER

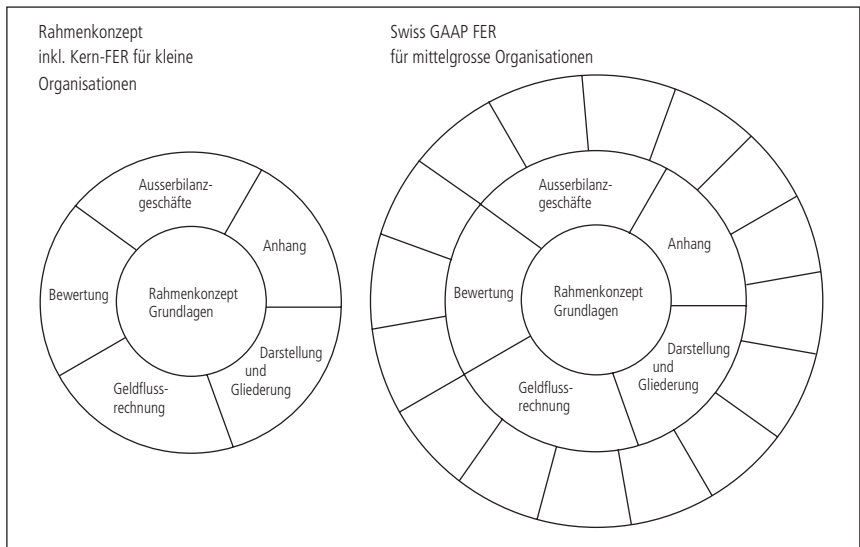


Abbildung 2: Modularer Aufbau der Swiss GAAP FER

Das für sämtliche Organisationen verbindliche Rahmenkonzept beinhaltet die Prinzipien, die der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER zugrunde liegen. Das Rahmenkonzept umfasst insbesondere folgende Elemente: Zweck und Inhalt, Zielsetzung der Jahresrechnung, Grundlagen der Jahresrechnung, zulässige Bewertungskonzepte und qualitative Anforderungen.

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

Zu den Kern-FER zählen:

- Rahmenkonzept
- Grundlagen (Swiss GAAP FER 1)
- Bewertung (Swiss GAAP FER 2)
- Darstellung und Gliederung (Swiss GAAP FER 3)
- Geldflussrechnung (Swiss GAAP FER 4)
- Ausserbilanzgeschäfte (Swiss GAAP FER 5)
- Anhang (Swiss GAAP FER 6).

3.4 Weitere Swiss GAAP FER (Swiss GAAP FER 10 – 41, ohne FER 21, 26, 40 und 41)

Die Kern-FER und die weiteren Swiss GAAP FER gelten sowohl für Einzelabschlüsse als auch für Konzernabschlüsse. Alle Fragen, welche nur die Konzernrechnung betreffen, werden in Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung» separat geregelt. Swiss GAAP FER 30 ist deshalb auch nur für Unternehmensgruppen relevant. Kotierte Publikumsgesellschaften müssen zusätzlich Swiss GAAP FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen» einhalten.

3.5 Branchenspezifische Swiss GAAP FER

Es bestehen die folgenden, branchenspezifischen Fachempfehlungen:

- Swiss GAAP FER 21 «Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen» richtet sich an gemeinnützige Nonprofit-Organisationen.
- Swiss GAAP FER 26 «Rechnungslegung von Vorsorgeeinrichtungen» gilt für Vorsorgeeinrichtungen.
- Swiss GAAP FER 40 «Rechnungslegung für Versicherungsunternehmen» beinhaltet besondere Bestimmungen für Versicherungsunternehmen.
- Swiss GAAP FER 41 «Rechnungslegung für Gebäudeversicherungen und Krankenversicherer» ist von Organisationen dieser beiden Branchen anzuwenden.

3.6 Neuerungen in dieser Ausgabe

Die Broschüre per 1. Januar 2023 enthält folgende Neuerungen bzw. Anpassungen:

- Die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 14 «Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen» wurde entfernt, da sie per 31. Dezember 2020 ausser Kraft gesetzt worden ist.
- Aufnahme der neuen Fachempfehlung Swiss GAAP FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand»
- Überarbeitung der Fachempfehlung Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung»
- Kleinere Korrekturen an verschiedenen Stellen zur Beseitigung von Inkonsistenzen und Fehlern (ohne materielle Auswirkungen).

4 Zitiervorschlag

Spezifische Textziffern in den Fachempfehlungen können nach folgendem Schema referenziert bzw. zitiert werden: «Swiss GAAP FER [Nummer der Fachempfehlung]/[Textziffer]» oder kurz als «FER [Nummer der Fachempfehlung]/[Textziffer]». Soll z. B. Ziffer 14 in Swiss GAAP FER 18 «Sachanlagen» referenziert werden, sieht die Referenz wie folgt aus: «Swiss GAAP FER 18/14» oder kurz «FER 18/14». Das Rahmenkonzept wird mit «RK» abgekürzt, die Referenz auf Ziffer 30 im Rahmenkonzept sieht entsprechend wie folgt aus: «Swiss GAAP FER RK/30» oder kurz «FER RK/30».

5 Dienstleistungen

Homepage: www.fer.ch

Über die Homepage können sich Anwender und weitere interessierte Kreise über aktuelle Entwicklungen der Swiss GAAP FER informieren. Dazu werden die sich in Vernehmlassung befindenden ebenso wie die neu verabschiedeten Fachempfehlungen im Originaltext aufgelegt (bis zum Erscheinen der nächsten FER-Broschüre). Von den übrigen Swiss GAAP FER finden sich Zusammenfassungen auf der Homepage.

Publikationen

Die Broschüre, welche neben den einzelnen Swiss GAAP FER eine konzeptionelle Einführung enthält, stellt die einzige offizielle Publikation der FER dar. Die Bestellung und der Vertrieb erfolgen über den Verlag SKV (siehe www.fer.ch).

Anregungen von Anwendern

Die FER verfügt über begrenzte personelle Ressourcen. Daher können Auslegungs- oder Anwendungsfragen nicht einzeln beantwortet werden. Fragestellungen von grosser Bedeutung werden der Fachkommission unterbreitet, welche über einen allfälligen Handlungsbedarf und das Vorgehen entscheidet. Im Rahmen der jährlich durchgeführten Jahreskonferenz Swiss GAAP FER sollen für die wichtigsten Fragen mögliche Lösungsansätze aufgezeigt werden. Anregungen zu bestehenden Fachempfehlungen oder zu möglichen neuen Regelungsbereichen können der FER unterbreitet werden.

Swiss GAAP FER Rahmenkonzept

Überarbeitet: 2014

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2016

Zweck und Inhalt des Rahmenkonzepts

- 1 Das Rahmenkonzept legt die Grundsätze der Rechnungslegung fest:
 - Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER hat zum Ziel, dass jede Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View) wiedergibt.
 - Das Rahmenkonzept ist die Grundlage für zukünftige Rechnungslegungsnormen.
 - Das Rahmenkonzept deckt mit den Rechnungslegungsgrundsätzen ab, was im Einzelnen (noch) nicht durch Swiss GAAP FER geregelt ist.
 - Regelungen in den einzelnen Fachempfehlungen gehen dem Rahmenkonzept vor.
 - Das Rahmenkonzept nennt die Elemente des Geschäftsberichts.
- 2 Das Rahmenkonzept behandelt:
 - Zielsetzung der Jahresrechnung
 - Gliederung des Geschäftsberichts
 - Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER
 - Grundlagen der Jahresrechnung
 - Definition von Aktiven und Passiven (Verbindlichkeiten und Eigenkapital)
 - Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg
 - Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten
 - Qualitative Anforderungen
 - Jahresbericht (Lage und Ausblick).
- 3 Das Rahmenkonzept gilt für alle Organisationen, die ihre Jahresrechnung bzw. ihren Zwischenabschluss in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER präsentieren.

Anwendung des Rahmenkonzepts

- 4 Eine Organisation, die Swiss GAAP FER anwendet, hat – vorbehalten gesetzlicher und regulatorischer Bestimmungen – die folgenden Möglichkeiten:
 - Einhaltung Kern-FER
 - Einhaltung des gesamten Swiss GAAP FER-Regelwerks.
 Es ist offenzulegen, ob die Kern-FER eingehalten werden oder das gesamte Swiss GAAP FER Regelwerk.

Unter Swiss GAAP FER sind alle in der gewählten Stufe – Kern-FER oder gesamtes Regelwerk – verlangten Informationen ausnahmslos offenzulegen.

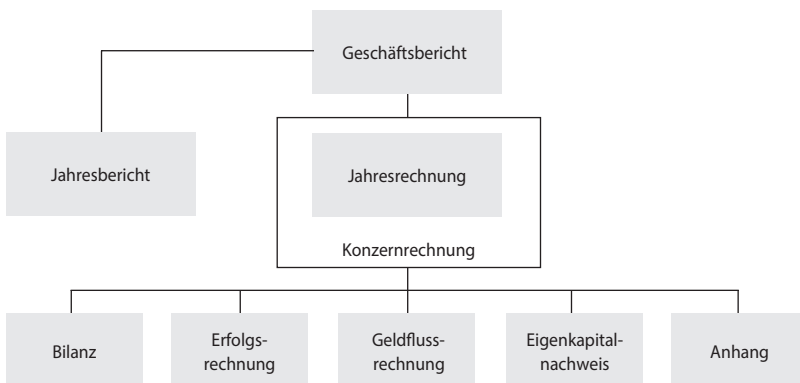
Nicht FER-konforme Prinzipien der Rechnungslegung können nicht durch entsprechende Offenlegung gerechtfertigt werden.

Zielsetzung der Jahresrechnung

- 5 Ziel der Jahresrechnung ist das zur Verfügung stellen von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Organisation in strukturierter Form. Diese Informationen dienen den Empfängern der Jahresrechnung für ihre Entscheidungsfindung.
Die Jahresrechnung dient auch der Rechenschaftsablage durch das verantwortliche Organ.
- 6 Die Grundlage für die Jahresrechnung bildet ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (True & Fair View).
True & Fair View ist ein Grundsatz, der verlangt, dass alle Informationen einer Organisation
 - die wirtschaftlichen Tatsachen wiedergeben und somit frei von Täuschungen und Manipulationen
 - zuverlässig sowie
 - auf die Bedürfnisse der Empfänger ausgerichtet sind.

Gliederung des Geschäftsberichts

- 7 Die Gliederung des Geschäftsberichts umfasst mindestens:



Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER

- 8 Werden die Kern-FER oder die gesamten Swiss GAAP FER erstmals von einer Organisation als Grundlage ihrer Rechnungslegung angewandt oder wird von den Kern-FER zu den gesamten Swiss GAAP FER umgestellt, so ist die Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit dem neu vorgesehenen Regelwerk offenzulegen.

Grundlagen der Jahresrechnung

9 Fortführung

Die Jahresrechnung beruht auf der Annahme, dass die Weiterführung einer Organisation für die voraussehbare Zukunft, mindestens aber 12 Monate nach dem Bilanzstichtag, möglich ist. Trifft dies zu, sind als Bewertungsbasis Fortführungswerte zu verwenden. Falls an der Fortführung erhebliche Zweifel bestehen, so ist dieser Sachverhalt offenzulegen. Die Fortführung einer Organisation kann nicht mehr angenommen werden, falls ihre Auflösung beabsichtigt ist oder mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht abgewendet werden kann. Besteht eine derartige Absicht oder Notwendigkeit, so muss die Jahresrechnung auf der Grundlage von Liquidationswerten erstellt werden. Die Bewertung zu Liquidationswerten ist im Anhang offenzulegen und zu erläutern.

10 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Für die Swiss GAAP FER Jahresrechnung gilt, dass die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten der rechtlichen Form vorgehen.

11 Zeitliche Abgrenzung

Die Jahresrechnung ist auf Grundlage der Periodenabgrenzung zu erstellen. Demgemäss werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst, wenn sie auftreten und nicht, wenn flüssige Mittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingehen oder bezahlt werden.

In zeitlicher Hinsicht bedeutet dies, dass Aufwand und Ertrag, die zeitraumbezogen anfallen, periodengerecht abgegrenzt und erfasst werden.

12 Sachliche Abgrenzung

In sachlicher Hinsicht bedeutet dies, dass alle Aufwendungen, die dazu dienen, bestimmte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall zu berücksichtigen sind.

Ein Ertrag ist zu erfassen, wenn eine Dienstleistung erbracht ist oder ein materieller oder immaterieller Vermögenswert geliefert wurde und Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergegangen sind.

Bei Geschäftsvorfällen mit abgrenzbaren Bestandteilen sind diese separat zu erfassen und zu bewerten. Als abgrenzbare Bestandteile können beispielsweise Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen angesehen werden.

13 Vorsichtsprinzip

Der Grundsatz der Vorsicht ist eine Verhaltensweise, die in erster Linie bei der Bewertung Bedeutung hat. Das Vorsichtsprinzip darf nicht bewusst benutzt werden, um willkürliche stille Reserven zu bilden. Eine vorsichtige Bewertung gestattet nicht, Aktiven bewusst zu tief oder Verbindlichkeiten zu hoch zu bewerten, da die Jahresrechnung das Kriterium der Verlässlichkeit und der True & Fair View erfüllen muss. Dagegen entspricht es dem Vorsichtsprinzip, bei Ungewissheit und gleicher Eintreffenswahrscheinlichkeit, die weniger optimistische Variante zu wählen.

14 Bruttoprinzip

Die Jahresrechnung entspricht dem Bruttoprinzip, wenn Aktiven und Passiven, Ertrag und Aufwand je separat gezeigt werden. Verrechnungen dürfen nur in sachlich begründeten Fällen erfolgen und wenn dadurch keine irreführende Darstellung entsteht.

Ein begründeter Fall liegt vor, wenn

- eine Fachempfehlung es erfordert oder erlaubt sowie wenn
- dadurch der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses wiederspiegelt wird.

Definition von Aktiven und Passiven (Verbindlichkeiten und Eigenkapital)

- 15** Aktiven entstehen aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen. Es sind materielle oder immaterielle Vermögenswerte in der Verfügungsmacht der Organisation, welche voraussichtlich der Organisation über die Berichtsperiode hinaus Nutzen bringen. Der Wert des Vermögenswertes muss verlässlich ermittelt werden können. Falls keine hinreichend genaue Schätzung möglich ist, handelt es sich um eine Eventualforderung.
- 16** Zum Umlaufvermögen zählen Aktiven, die
- innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert werden, oder innerhalb der operativen Tätigkeit verkauft, konsumiert oder realisiert werden, oder
 - zum Handel gehalten werden, sowie
 - Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.
- Alle übrigen Aktiven sind Anlagevermögen.
- 17** Verbindlichkeiten entstehen aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen, falls ein zukünftiger Mittelabfluss wahrscheinlich ist (z. B. durch den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen, durch Gewährleistungsverbindlichkeiten oder aus Haftpflichtansprüchen aus erbrachten Leistungen). Der Erfüllungsbetrag muss verlässlich ermittelt bzw. geschätzt werden können. Ist dies nicht möglich, handelt es sich um eine Eventualverbindlichkeit.

Vorräte

Überarbeitet: 2012

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2013

Empfehlung

- 1 Die Vorräte umfassen:
 - Güter, die im ordentlichen Geschäftsverlauf zur Veräusserung gelangen, inkl. Waren/Fabrikate in Arbeit, oder bei der Herstellung von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht werden
 - erbrachte, noch nicht fakturierte Dienstleistungen.
- 2 Erhaltene Anzahlungen von Kunden für Vorräte können vom Bestand der Vorräte in Abzug gebracht werden, sofern für sie kein Rückforderungsanspruch besteht. Geleistete Anzahlungen für die Lieferung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens werden zweckmässig unter den Vorräten ausgewiesen. Alternativ ist ein separater Ausweis im Umlaufvermögen möglich.
- 3 Die Bewertung der Vorräte erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder – falls dieser tiefer ist – zum Netto-Marktwert.
- 4 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte umfassen sämtliche – direkten und indirekten – Aufwendungen, um die Vorräte an ihren derzeitigen Standort bzw. in ihren derzeitigen Zustand zu bringen (Vollkosten).
 Zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte sind grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Kosten massgebend (Istkosten). Die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte erfolgt individuell für jeden einzelnen Artikel bzw. Auftrag (Einzelbewertung) oder mittels vereinfachter Bewertungsverfahren wie z. B. Kostenfolgeverfahren, den Verbrauchsfolgeverfahren, der Standard- oder Plankostenrechnung sowie durch Rückrechnung vom Verkaufspreis. Gleichartige Vorratspositionen können zusammen bewertet werden (Gruppenbewertung).
- 5 Die Wertberichtigung auf den tieferen Netto-Marktwert ist dem Periodenergebnis zu belasten. Wenn sie nicht mehr benötigt wird, ist sie dem Periodenergebnis gutzuschreiben.
- 6 In der Bilanz oder im Anhang sind für die Vorräte offenzulegen:
 - Aufgliederung des Bilanzwerts in die für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Positionen
 - Bewertungsgrundsätze und -methoden.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 7 Ob ein Vermögenswert den Vorräten und damit zum Umlaufvermögen (anstatt zum Anlagevermögen) zuzurechnen ist, richtet sich danach, ob der Vermögenswert zur Veräußerung im Rahmen der operativen Geschäfte bestimmt ist.
- 8 Hilfs- und Betriebsmittel, die nur indirekt bei der Herstellung von Vorräten verbraucht werden (z. B. Schmiermittel, Heizöl, Verbrauchsmaterial), dürfen als Vorräte ausgewiesen werden, obwohl sie nicht primär zur Weiterveräußerung bestimmt sind. Sofern ihr Bestand wesentlich ist, sind sie in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen.
- 9 Ersatzteile für langlebige Güter (z. B. Ersatzteile in der Flugzeug- und Maschinenindustrie) können unter Umständen als Anlagevermögen ausgewiesen werden.

zu Ziffer 2

- 10 Durch die Verrechnung der Anzahlungen von Kunden mit den Vorräten wird eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgenommen. Die Vorräte beinhalten diejenigen Bestände nicht mehr, die – wirtschaftlich betrachtet – bereits dem Kunden zustehen. Anzahlungen, die effektiv noch zurückgefordert werden können, sind von der Verrechnung ausgenommen. Das Bestehen eines Rückforderungsanspruchs hängt in der Regel von der vertraglichen Abmachung ab und besteht namentlich dann, wenn mit der Leistungserstellung noch nicht begonnen worden ist.
- 11 Bei Verrechnung der erhaltenen Anzahlungen von Kunden für Vorräte ist der Betrag der verrechneten Anzahlungen im Anhang offenzulegen oder in der Bilanz in einer Vorkolonne von der sachlich richtigen Position in Abgrenzung zu bringen.

zu Ziffer 3

- 12 Es ist eine Vergleichsrechnung zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten einerseits und dem Netto-Marktwert andererseits anzustellen. Der niedrigere der beiden Werte ist einzusetzen (Niederstwertprinzip).
- 13 Die Vergleichsrechnung erfolgt grundsätzlich auf der Basis einer Einzelbewertung. Bei gleichartigen und gleichwertigen Vorräten gleicher Fertigungsstufen ist eine Gruppenbetrachtung vertretbar, sofern die Vorräte marktgängig sind. Unumgänglich ist eine Einzelbewertung bei Halb- und Fertigfabrikaten und Aufträgen in Arbeit, die nach speziellen Kundenwünschen gefertigt worden sind.

- 14 Bei der Bestimmung des Netto-Marktwerts wird vom aktuellen Marktpreis auf dem Absatzmarkt ausgegangen. Von diesem sind die üblichen Erlösschmälerungen, Vertriebs- sowie noch anfallende Verwaltungsaufwendungen in Abzug zu bringen. Bei unfertigen Erzeugnissen, die keinen Marktpreis haben, sind zudem vom Marktpreis des fertigen Produkts die noch anfallenden Aufwendungen für die Fertigstellung sowie die Bruttomarge abzuziehen.
- 15 Wenn für Vorräte bereits entsprechende Verkaufskontrakte bestehen, ist für die entsprechende Menge als Marktwertvergleich der Kontraktpreis heranzuziehen.
- 16 Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Netto-Marktwert, so sind Wertberichtigungen in der Höhe der Differenz zu bilden.

zu Ziffer 4

- 17 Die Anschaffungskosten beinhalten den Anschaffungspreis inklusive Anschaffungsnebenkosten (wie Transportkosten, Speditions- und Abladekosten, Eingangszölle, Provisionen usw.) nach Abzug von Anschaffungspreisminderungen (wie Rabatte, Rückvergütungen usw.).
- 18 Skonti (im Sinne eines Abschlags für die rasche Zahlung) können entweder als Anschaffungspreisminderungen oder als Finanzertrag betrachtet werden. Im Anhang ist offenzulegen, welche Variante gewählt wird.
- 19 Die Herstellungskosten umfassen nebst den Einzelkosten des Materials- und Fertigungsbereichs (inkl. Sondereinzelkosten) auch die Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und die anteiligen Verwaltungskosten des Herstellungsbereichs, unabhängig davon ob sie variabel oder periodenfix sind.
- 20 Bei der Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge wird von einer normalen Produktionskapazität ausgegangen. Normale Produktionskapazität bedeutet diejenige Kapazität, welche die Organisation durchschnittlich über mehrere Perioden erreicht, unter Abzug von üblichen Leerstandzeiten. Bei der Berücksichtigung von kalkulatorischen Abschreibungen ist mit realistischen Abschreibungssätzen zu rechnen. Eine Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen kann in speziellen Fällen gerechtfertigt sein, insbesondere im Zusammenhang mit langfristigen Fertigungsaufträgen. Ein Eigenkapitalzinsanteil ist in keinem Fall aktivierungsfähig.
- 21 Zu den Kostenfolgeverfahren zählt die Durchschnittsmethode. Bei dieser Methode werden die Abgänge und der Endbestand zum Durchschnittspreis aus Anfangsbestand und Zugängen bewertet. Dabei wird der Durchschnitt laufend oder periodisch (z. B. monatlich, aufgrund der letzten 30 Tage) ermittelt.
- 22 Um marktnahe Bewertungen zu gewährleisten, sind bei den Verbrauchsfolgeverfahren FIFO und ähnliche Verfahren zugelassen. LIFO gewährleistet keine marktnahe Bewertung.

Zuwendungen der öffentlichen Hand

Herausgegeben: 2022

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2024

(Eine frühere Anwendung ist gestattet)

Empfehlung

Definition

- 1 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand ist der Ausgleich durch eine Institution der öffentlichen Hand für Leistungen oder Aufwendungen, welche im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Organisation erbracht werden bzw. anfallen. Die Organisation erhält dadurch einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil.
- 2 Zuwendungen der öffentlichen Hand können vermögenswertbezogen oder erfolgsbezogen sein. Alternative Bezeichnungen für Zuwendungen der öffentlichen Hand sind zum Beispiel Beiträge, Beihilfen, Abgeltungen, Finanzhilfen, Zuschüsse oder Subventionen.

Ansatz, Bewertung und Ausweis

- 3 Zuwendungen der öffentlichen Hand sind anzusetzen, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die Organisation die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und der Wert verlässlich schätzbar ist.
- 4 Vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sind entweder mit dem Vermögenswert zu verrechnen oder als passive Rechnungsabgrenzung auszuweisen. Im Jahr des Zugangs sind die vermögenswertbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand bei Verrechnung (Netto-Methode) im Anlagespiegel oder an einer anderen Stelle des Anhangs separat auszuweisen. Die erfolgswirksame Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung erfolgt über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts.
Nicht-monetäre vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand (zum Beispiel Grund und Boden) sind bei Zugang zu aktuellen Werten zu bewerten.
- 5 Erfolgsbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sind planmässig ertragswirksam zu erfassen, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen die Organisation die entsprechenden Aufwendungen erfasst.

Der Ausweis in der Erfolgsrechnung erfolgt entweder separat oder unter der Position «Andere betriebliche Erträge». In sachlich begründeten Fällen und wenn dadurch keine irreführende Darstellung entsteht, können die Zuwendungen der öffentlichen Hand mit den entsprechenden Aufwendungen verrechnet werden.

Rückzahlungsverpflichtungen

- 6 Wird eine Zuwendung der öffentlichen Hand entgegen der ursprünglichen Annahme rückzahlungspflichtig, ist dieser Sachverhalt als Schätzungsänderung zu behandeln.

Darstellung in der Geldflussrechnung

- 7 Erfolgsbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Bestandteil des Geldflusses aus Betriebstätigkeit und gesondert in der Geldflussrechnung oder im Anhang auszuweisen. Vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie damit zusammenhängende Rückzahlungen sind brutto im Geldfluss aus Investitionstätigkeit auszuweisen.

Offenlegungen

- 8 Eine Organisation hat im Anhang der Jahresrechnung die angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze für Zuwendungen der öffentlichen Hand anzugeben. Zudem sind folgende Informationen offenzulegen:
- Art und Umfang der erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand;
 - der aktuelle Wert von nicht-monetären erfolgsbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand, soweit bewertbar;
 - Erläuterungen zu nicht bewertbaren vermögenswert- und erfolgsbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand;
 - Informationen über andere Formen von Zuwendungen der öffentlichen Hand, welche in einer Begünstigung der Organisation resultieren, zum Beispiel Garantien oder der Zinsanteil vergünstigter Darlehen;
 - Informationen über noch zu erfüllende Bedingungen, andere Erfolgsunsicherheiten und Rückzahlungsverpflichtungen im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 9 Ein Ausgleich von Leistungen oder Aufwendungen kann direkt oder indirekt sein. Ein Ausgleich ist indirekt, wenn er über eine oder mehrere zwischengeschaltete Organisationen ausgerichtet wird (z. B. weitergeleitete Zahlungen).
- 10 Zuwendungen der öffentlichen Hand können monetär oder nicht-monetär sein. Nicht-monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand sind zum Beispiel das Zurverfügungstellen von Grund und Boden, vergünstigte Mieten oder Bürgschaften.
- 11 Nicht in den Anwendungsbereich dieser Fachempfehlung fallen Vorteile und Effekte aus Steuern, staatlichen Gebühren oder Abgaben.

zu Ziffer 2

- 12 Vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, welche an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass eine Organisation langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen.
- 13 Erfolgsbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die sich nicht auf Vermögenswerte beziehen. Dies umfasst auch den Zinsanteil vergünstigter Darlehen.

zu Ziffer 3

- 14 Der Zufluss einer Zuwendung der öffentlichen Hand liefert für sich allein keinen schlüssigen substanziellen Hinweis dafür, dass die mit der Zuwendung der öffentlichen Hand verbundenen Bedingungen erfüllt worden sind.

zu Ziffer 4

- 15 Passive Rechnungsabgrenzungen können sowohl kurzfristig als auch langfristig sein. Falls sachgerecht, kann eine andere Bezeichnung als passive Rechnungsabgrenzung verwendet werden.
- 16 Zuwendungen der öffentlichen Hand sind periodengerecht zu den anfallenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Die erfolgswirksame Auflösung einer passiven Rechnungsabgrenzung aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand erfolgt über die Nutzungsdauer als Reduktion der Abschreibungen. Alternativ ist auch ein separater Ausweis als Ertrag aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand möglich.