

# Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

Stand: 2026



Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einführung</b>	<b>5</b>
<b>Swiss GAAP FER Rahmenkonzept</b>	<b>15</b>
<b>Swiss GAAP FER 1</b> Grundlagen	<b>25</b>
<b>Swiss GAAP FER 2</b> Bewertung	<b>29</b>
<b>Swiss GAAP FER 3</b> Darstellung und Gliederung	<b>35</b>
<b>Swiss GAAP FER 4</b> Geldflussrechnung	<b>41</b>
<b>Swiss GAAP FER 5</b> Ausserbilanzgeschäfte	<b>45</b>
<b>Swiss GAAP FER 6</b> Anhang	<b>47</b>
<b>Swiss GAAP FER 10</b> Immaterielle Werte	<b>49</b>
<b>Swiss GAAP FER 11</b> Ertragssteuern	<b>53</b>
<b>Swiss GAAP FER 13</b> Leasinggeschäfte	<b>57</b>
<b>Swiss GAAP FER 15</b> Transaktionen mit nahestehenden Personen	<b>59</b>
<b>Swiss GAAP FER 16</b> Vorsorgeverpflichtungen	<b>63</b>
<b>Swiss GAAP FER 17</b> Vorräte	<b>81</b>

<b>Swiss GAAP FER 18</b>	<b>85</b>
Sachanlagen	
<b>Swiss GAAP FER 20</b>	<b>93</b>
Wertbeeinträchtigungen	
<b>Swiss GAAP FER 21</b>	<b>105</b>
Rechnungslegung für gemeinnützige Non-Profit-Organisationen	
<b>Swiss GAAP FER 22</b>	<b>119</b>
Langfristige Aufträge	
<b>Swiss GAAP FER 23</b>	<b>125</b>
Rückstellungen	
<b>Swiss GAAP FER 24</b>	<b>137</b>
Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären	
<b>Swiss GAAP FER 26</b>	<b>149</b>
Rechnungslegung von Vorsorgeeinrichtungen	
<b>Swiss GAAP FER 27</b>	<b>167</b>
Derivative Finanzinstrumente	
<b>Swiss GAAP FER 28</b>	<b>171</b>
Zuwendungen der öffentlichen Hand	
<b>Swiss GAAP FER 30</b>	<b>175</b>
Konzernrechnung	
<b>Swiss GAAP FER 31</b>	<b>187</b>
Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen	
<b>Swiss GAAP FER 40</b>	<b>191</b>
Rechnungslegung für Versicherungsunternehmen	
<b>Swiss GAAP FER 41</b>	<b>207</b>
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 2026)

### Präsident des Stiftungsrats:

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

### Mitglieder des Stiftungsrats:

Barandun Nicole (lic. iur., Counsel und Rechtsanwältin, Barandun AG, Zürich)

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

Gribi Reto (dipl. Wirtschaftsprüfer, Geschäftsführender Partner, Solidis Group, Olten)

Joergensen Mads (Group CFO, Georg Fischer AG, Schaffhausen)

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

Ritz Bossicard Cornelia (lic. oec. HEC, dipl. Wirtschaftsprüferin, Verwaltungsrätin, Geschäftsführende Partnerin bei Zbridge AG, Zürich)

Zen-Ruffinen Marie-Noëlle (Prof. Dr., Of Counsel, Des Gouttes & Associés und Professorin für Gesellschafts- und Unternehmensrecht, Universität Genf, Genf)

### 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 (Direktor, Pfandbriefzentrale der schweizerischen Kantonalbanken, Zürich)

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

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

Streiff Kaspar (lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, EY, Aarau)

### Fachsekretär:

Schlapbach Tim (M.A. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Manager, PwC, Bern)

### 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)

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

Frey Reto (lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, BDO AG, Zürich)

Haldimann Karin (Betriebsökonomin FH, dipl. Wirtschaftsprüferin, Direktorin Finanzen und Personal, Schweizerischer Fussballverband, Bern)  
Herren Thomas (lic. rer. pol., dipl. Wirtschaftsprüfer, CFO, Gilgen Logistics, Oberwangen)  
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, Head of Group Finance & Controlling, Kardex Holding AG, Zürich)  
Neuhaus Patrick (MBA, dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Financial & Management Accounting, SBB AG, Bern)  
Possa Marc (lic. oec., CIIA, CFA Chartholder, CEO, VV Vermögensverwaltung AG, Zug)  
Soland Andreas (dipl. Wirtschaftsprüfer, VP Corporate Controlling, Tax & Treasury, Hero AG, Lenzburg)  
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  
SwissAccounting  
SwissHoldings  
TREUHAND|SUISSE  
Vereinigung kantonaler Gebäudeversicherungen VKG

Aktuelle personelle Zusammensetzung abrufbar unter:  
[www.fer.ch/ueber-uns/mitglieder/](http://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 ausgewählten 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 Non-Profit-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

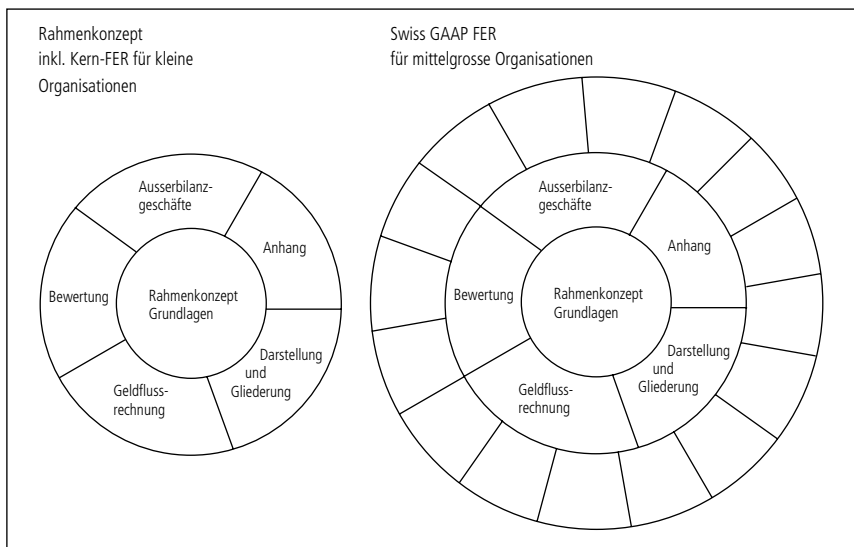


Abbildung 2: Modularer Aufbau der Swiss GAAP FER

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 Non-Profit-Organisationen» richtet sich an gemeinnützige Non-Profit-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 2026 enthält folgende Neuerungen bzw. Anpassungen:

- Überarbeitung der Fachempfehlung Swiss GAAP FER 16 «Vorsorgeverpflichtungen». Diese Fachempfehlung ist erstmals für Berichtsperioden beginnend am oder nach dem 1. Januar 2027 anzuwenden.
- Korrekturen an verschiedenen Stellen zur Präzisierung und Beseitigung von Inkonsistenzen (ohne materielle Auswirkungen).

# Vorsorgeverpflichtungen

Überarbeitet: 2025

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2027

(Eine frühere Anwendung ist gestattet)

## Einleitung

Diese Fachempfehlung behandelt die finanziellen Auswirkungen von Vorsorgeplänen auf die Rechnungslegung der Organisation in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeberin (Vorsorgeverpflichtungen). Die Fachempfehlung richtet sich nicht an die Vorsorgeeinrichtungen selbst. Mit der Erfassung der finanziellen Auswirkungen durch die Organisation ist keine rechtsverbindliche Wirkung zu Gunsten oder zu Lasten einer Vorsorgeeinrichtung verbunden.

Die Darstellung der finanziellen Auswirkungen von Vorsorgeplänen bedingt die Klärung, ob per Bilanzstichtag zusätzlich zu den Abgrenzungen für die zu entrichtenden Beiträge weitere Aktiven (wirtschaftlicher Nutzen) oder Verbindlichkeiten (wirtschaftliche Verpflichtung) bestehen. Die Bestimmung des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung basiert hierbei auf bestehenden Unterlagen (z.B. Jahres-/Zwischenabschlüsse des Vorsorgeplans, versicherungsmathematische Berechnungen), sodass in der Regel keine zusätzlichen Abschlüsse oder zusätzlichen versicherungsmathematischen Berechnungen erforderlich sind.

Um auch die Anforderungen mit Bezug auf die Konzernrechnung abzudecken, wird neben der Bilanzierung von Schweizer Vorsorgeplänen auch die Bilanzierung von ausländischen Vorsorgeplänen spezifisch adressiert.

## Empfehlung

---

### Anwendungsbereich

- 1 In dieser Fachempfehlung werden die finanziellen Auswirkungen von Vorsorgeplänen auf die Rechnungslegung (in der Regel Jahresrechnung oder Konzernrechnung) der Organisation in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeberin behandelt. Vorsorgepläne begründen Leistungsansprüche bei mindestens einer der Eventualitäten Ruhestand (Alter), Tod oder Invalidität.

---

### Abgegrenzte Beiträge, wirtschaftlicher Nutzen, wirtschaftliche Verpflichtung

- 2 Finanzielle Auswirkungen von Vorsorgeplänen werden für jeden Vorsorgeplan gesondert betrachtet. Sie resultieren einerseits aus zu leistenden ordentlichen und übrigen Beiträgen an den Vorsorgeplan sowie andererseits aus dem wirtschaftlichen Nutzen oder der wirtschaftlichen Verpflichtung aus dem Vorsorgeplan.
- 3 Aufgrund von vertraglichen, reglementarischen oder gesetzlichen Grundlagen zu leistende ordentliche und übrige Beiträge an den Vorsorgeplan werden im Personalaufwand erfasst und in der Bilanz als aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungen oder als sonstige kurzfristige Forderungen bzw. sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten periodengerecht abgegrenzt.
- 4 Der wirtschaftliche Nutzen oder die wirtschaftliche Verpflichtung aus dem Vorsorgeplan wird auf den Bilanzstichtag ermittelt. Ein wirtschaftlicher Nutzen bzw. eine wirtschaftliche Verpflichtung besteht in der Möglichkeit der Organisation, infolge der finanziellen Situation des Vorsorgeplans eine positive Auswirkung auf den künftigen Geldfluss zu erzielen (z.B. temporäre Beitragsreduktionen) oder eine negative Auswirkung auf den künftigen Geldfluss zu haben, indem die Organisation an der Finanzierung mitwirken will oder muss (z.B. Sanierungsbeiträge). Die stichtagsbezogene Bestimmung des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung sowie die Erfassung der Veränderung in der Erfolgsrechnung werden im Folgenden für Schweizer Vorsorgepläne und ausländische Vorsorgepläne gesondert geregelt.
- 5 Ein wirtschaftlicher Nutzen wird in den langfristigen Finanzanlagen erfasst und in der Bilanz oder im Anhang mit der Bezeichnung «Aktiven aus Vorsorgeplänen» gesondert ausgewiesen. Eine wirtschaftliche Verpflichtung wird in den sonstigen langfristigen Verbindlichkeiten erfasst und in der Bilanz oder im Anhang mit der Bezeichnung «Verpflichtungen aus Vorsorgeplänen» gesondert ausgewiesen.

---

## Bilanzierung von Schweizer Vorsorgeplänen

- 6 Die Ermittlung des wirtschaftlichen Nutzens oder der wirtschaftlichen Verpflichtung erfolgt bei Schweizer Vorsorgeplänen in zwei Schritten. In einem ersten Schritt wird die Über- oder Unterdeckung gemäss dem in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 26 per Bilanzstichtag erstellten (oder auf den Bilanzstichtag fortgeschriebenen) Abschluss der Vorsorgeeinrichtung ermittelt. In einem zweiten Schritt wird auf Basis dieser Über- oder Unterdeckung beurteilt, ob sich für die Organisation ein wirtschaftlicher Nutzen oder eine wirtschaftliche Verpflichtung ergibt. Im Folgenden wird dieses Vorgehen als «2-Schritte-Methode» bezeichnet.
- 7 Bei der Ermittlung des wirtschaftlichen Nutzens der Organisation im Falle einer Überdeckung in der Vorsorgeeinrichtung sind die gesetzlichen sowie reglementarischen Gegebenheiten und Vorgaben zu beachten. Dies gilt insbesondere für die Zulässigkeit von temporären Beitragsreduktionen oder Beitragsferien zulasten der freien Mittel der Vorsorgeeinrichtung. Die von der Vorsorgeeinrichtung ausgewiesenen Wertschwankungsreserven sind nicht Teil des wirtschaftlichen Nutzens der Organisation.
- 8 Die Ermittlung der wirtschaftlichen Verpflichtung der Organisation im Falle einer Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung muss mit den im Rahmen der Sanierung vorgesehenen oder getroffenen Massnahmen und den Annahmen der Vorsorgeeinrichtung übereinstimmen, d. h. die Organisation bilanziert so, wie sie in der Vorsorgeeinrichtung agiert hat oder zu agieren beabsichtigt.
- 9 Mit Ausnahme von erfolgsneutralen Verwendungen, Änderungen im Konsolidierungskreis und Fremdwährungsdifferenzen wird die Differenz zum Wert des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung der Vorperiode als Personalaufwand erfasst.
- 10 Arbeitgeberbeitragsreserven oder vergleichbare Posten (z. B. freie Mittel in Finanzierungsstiftungen) werden als Aktivum bilanziert. Sofern die Organisation der Vorsorgeeinrichtung einen bedingten Verwendungsverzicht eingeräumt hat, wird das Aktivum aus der Arbeitgeberbeitragsreserve mit Verwendungsverzicht im Umfang der Unterdeckung wertberichtigt. Die Bildung und Veränderung der Wertberichtigung wird im Personalaufwand ausgewiesen.  
Arbeitgeberbeitragsreserven oder vergleichbare Posten werden in den langfristigen Finanzanlagen erfasst und in der Bilanz oder im Anhang mit der Bezeichnung «Arbeitgeberbeitragsreserven» gesondert ausgewiesen. Eine Inanspruchnahme wird im Personalaufwand, eine allfällige Verzinsung in der Position «Übriges Ergebnis aus Vorsorgeplänen» (siehe Ziffer 13) dargestellt.

## Bilanzierung von ausländischen Vorsorgeplänen

- 11 Für die Ermittlung des wirtschaftlichen Nutzens oder der wirtschaftlichen Verpflichtung bei ausländischen Vorsorgeplänen bestehen die folgenden drei Optionen:
- Option 1 (nur falls der Vorsorgeträger eine separate rechtliche Einheit ist): Ermittlung analog zu Schweizer Vorsorgeplänen nach der 2-Schritte-Methode (Schritt 1: Bestimmung der Über-/Unterdeckung per Bilanzstichtag, wobei Planaktiven zu aktuellen Werten und Vorsorgekapitalien nach lokal anerkannten Methoden zu bestimmen sind; Schritt 2: Einschätzung, ob aufgrund dieser Über-/Unterdeckung ein wirtschaftlicher Nutzen bzw. eine wirtschaftliche Verpflichtung besteht);
  - Option 2: Ermittlung nach lokal anerkannten Rechnungslegungsnormen (z. B. HGB in Deutschland);
  - Option 3: Ermittlung nach einem international anerkannten Rechnungslegungsstandard (z. B. IAS 19).
- 12 Mit Ausnahme von erfolgsneutralen Verwendungen, Änderungen im Konsolidierungskreis und Fremdwährungsdifferenzen wird die Differenz zum Wert des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung der Vorperiode erfolgswirksam erfasst. Die erfolgswirksame Veränderung wird bei Option 1 im Personalaufwand ausgewiesen. Bei den Optionen 2 und 3 wird sie wie folgt aufgeteilt:
- Personalaufwand: Laufender Dienstzeitaufwand, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, Gewinne und Verluste aus Abgeltungen, Administrationsaufwand;
  - Übriges Ergebnis aus Vorsorgeplänen: restliche Veränderungen.
- 13 Die Position «Übriges Ergebnis aus Vorsorgeplänen» wird in der Erfolgsrechnung als gesonderte Zeile im ordentlichen Ergebnis (vor der Position «Finanzergebnis») ausgewiesen.
- 14 Aktiven aus Rückdeckungsversicherungen oder vergleichbare Posten werden – sofern gemäss den angewandten lokal anerkannten Rechnungslegungsnormen bzw. dem angewandten international anerkannten Rechnungslegungsstandard keine Verrechnung mit den Vorsorgekapitalien verlangt ist – in den langfristigen Finanzanlagen erfasst und in der Bilanz oder im Anhang mit der Bezeichnung «Aktiven aus Rückdeckung von Vorsorgeverpflichtungen» gesondert ausgewiesen. Beiträge und Leistungen werden im Personalaufwand, eine allfällige Verzinsung in der Position «Übriges Ergebnis aus Vorsorgeplänen» dargestellt.

---

## Offenlegung

- 15 Der Anhang enthält eine Fortschreibungstabelle für den wirtschaftlichen Nutzen und die wirtschaftliche Verpflichtung sowie eine Aufgliederung des daraus abgeleiteten Vorsorgeaufwands im Personalaufwand gemäss der Struktur in Anhang 2.
- 16 Der Anhang enthält weiter eine Offenlegungstabelle für das aktuelle Jahr und das Vorjahr gemäss der Struktur und den Erläuterungen in Anhang 3 mit den entsprechenden Angaben für jeden einzelnen Vorsorgeplan.
- 17 Ergänzend sind folgende Angaben offenzulegen:
  - Falls in einem Wohlfahrtsfonds oder einem separat auszuweisenden Vorsorgeplan der bilanzierte wirtschaftliche Nutzen bzw. die bilanzierte wirtschaftliche Verpflichtung bedeutend von der ausgewiesenen Über- bzw. Unterdeckung abweicht: Erläuterung der Gründe hierfür;
  - Falls sich in einem Vorsorgeplan im Berichtsjahr wesentliche Änderungen im Beitrags- oder Leistungsbereich ergeben haben oder solche beschlossen wurden: Erläuterung dieser Änderungen und der finanziellen Auswirkungen auf die Organisation.

# Zuwendungen der öffentlichen Hand

Herausgegeben: 2022

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2024

## 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.