

FER

Swiss GAAP FER
Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

2007

FER

Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes

Fondazione per le raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti

Foundation for accounting and reporting recommendations

FER

Swiss GAAP FER
Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

2007

Stand: 1. Januar 2007

Allfällige Änderungen
werden auf der Homepage
(www.fer.ch) veröffentlicht

FER
Postfach 6140
8023 Zürich
<http://www.fer.ch>

© 2007 by Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung
Postfach 6140, 8023 Zürich

Alle Urheber- und Verlagsrechte sind vorbehalten.

Artikel-Nr. 5007D

ISBN 978-3-908159-55-1
3-908159-55-5

Inhaltsverzeichnis

Einführung	5
Swiss GAAP FER Rahmenkonzept	15
Swiss GAAP FER 1	25
Grundlagen	
Swiss GAAP FER 2	29
Bewertung	
Swiss GAAP FER 3	35
Darstellung und Gliederung	
Swiss GAAP FER 4	41
Geldflussrechnung	
Swiss GAAP FER 5	45
Ausserbilanzgeschäfte	
Swiss GAAP FER 6	47
Anhang	
Swiss GAAP FER 10	49
Immaterielle Werte	
Swiss GAAP FER 11	53
Steuern	
Swiss GAAP FER 12	57
Zwischenberichterstattung	
Swiss GAAP FER 13	61
Leasinggeschäfte	
Swiss GAAP FER 14	63
Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen	
Swiss GAAP FER 15	75
Transaktionen mit nahe stehenden Personen	
Swiss GAAP FER 16	79
Vorsorgeverpflichtungen	

Swiss GAAP FER 17	89
Vorräte	
Swiss GAAP FER 18	93
Sachanlagen	
Swiss GAAP FER 20	105
Wertbeeinträchtigungen	
Swiss GAAP FER 21	117
Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen	
Swiss GAAP FER 22	137
Langfristige Aufträge	
Swiss GAAP FER 23	143
Rückstellungen	
Swiss GAAP FER 24	155
Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären	
Swiss GAAP FER 26	167
Rechnungslegung von Personalvorsorgeeinrichtungen	
Swiss GAAP FER 27	183
Derivative Finanzinstrumente	
Swiss GAAP FER 30	189
Konzernrechnung	

1 Einführung

Mitte der 80er-Jahre lancierte die Schweizer Treuhand-Kammer (Berufsverband der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten) auf Initiative des inzwischen emeritierten 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 Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View).

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 einen fünf- bis siebenköpfigen Fachausschuss (der von der Fachkommission aus ihrem Kreis berufen wird) und einem 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 Aktuelle personelle Zusammensetzung der FER (per 1. Juli 2006)

Präsident des Stiftungsrats:

Behr Giorgio (Prof. Dr., Universität St. Gallen)

Mitglieder des Stiftungsrats:

Helbling Carl (Prof. Dr., Dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich)

Jenny Klaus (Dr. oec., Zürich)

Togni Alberto (vormals Vizepräsident des Verwaltungsrats UBS)

von Moos André (Dr. iur. und lic. oec., Luzern)

Präsident der Fachkommission:

Meyer Conrad (Prof. Dr., Universität Zürich)

Mitglieder des Fachausschusses:

Bertschinger Peter (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Zürich)

Grossmann Beat (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner BDO Visura, Lachen)

Leu Philipp (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Rechnungslegung, SWX Swiss Exchange, Zürich)

Stettler Alfred (Prof. Dr., Universität Lausanne)

Suter Daniel (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner PricewaterhouseCoopers, Basel)

Teitler Evelyn (Dr. oec. publ., Teitler Consulting, Zürich)

Fachsekretär:

Eberle Reto (Dr. oec., Dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Zürich)

Mitglieder der Fachkommission:

Bassi Roberto (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Lugano)

Bezençon Christian (lic. HEC Management, Chef des Finances, Bobst SA, Prilly)

Braun Thomas (Schweiz. Vereinigung für Finanzanalyse und Vermögensverwaltung, Braun, von Wyss & Müller AG, Zürich)

Cheetham Malcolm B. (Chief Accounting Officer, Novartis AG, Basel)

Fischer Felix (Niederglatt)

Fluri Edgar (Prof. Dr., Dipl. Wirtschaftsprüfer, Universität Basel, Verwaltungsratspräsident PricewaterhouseCoopers, Basel)

Kaufmann Hans (Nationalrat, Finanzanalyst, Wirtschaftsberater, Wettswil)

Keller Peter (vormals Chief Accounting Officer, Credit Suisse, Bern)

Müller Kaspar (Kaspar Müller Consulting, Basel)

Riboni Jörg (lic. oec. HSG, CFO, Forbo International, Baar)

Rufer Friedrich A. (vormals CFO, Georg Fischer AG, Schaffhausen)

Speck Kurt (Dr., HandelsZeitung, Zürich)

Stahelin Thomas (Dr. iur., Rechtsanwalt, Delegierter Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften, Basel)

Stenz Thomas (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner Ernst & Young, Zürich)

Vogel Martin (Leiter Firmenkunden Schweiz, UBS, Zürich)

Wartmann Norbert (Dipl. Betriebsökonom HWV, Thalwil)

Wiederkehr Jürg W. (Dipl. El. Ing. ETH, lic. oec. publ., Kaufmännischer Direktor, V-Zug AG, Zug)

Beobachter:

Berger Hanspeter (Dipl. Wirtschaftsprüfer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern)

Guntli Albert (lic. oec. publ., Direktor, Treuhand-Kammer, Zürich)

Keist Daniel (lic. oec. HSG, Mitglied Geschäftsleitung, SWX Swiss Exchange, Zürich)

Müller Rudolf A. (lic. oec. HSG, Wissenschaftlicher Berater, stv. Leiter Leistungsbereich Politikentwicklung und Spezialmandate, Staatssekretariat für Wirtschaft (seco), Bern)

Nova Colette (lic. iur., Schweizerischer Gewerkschaftsbund, Bern)

Sanwald Reto (lic. iur, Fürsprecher, Stellvertreter Sektionschef Rechtsetzung Gesellschaftsrecht, Bundesamt für Justiz, Bern)
Schubiger Cyrill (Dr. iur., Amtsleiter Amt für berufliche Vorsorge Kt. Aargau, Aarau/
Mitglied der BVG-Kommission)
Steiger Fritz (lic. iur. et lic. oec., Vorsteher kantonales Amt für berufliche Vorsorge
und Stiftungsaufsicht, Bern)
Suchet Claude (Eidg. Dipl. Bankfachmann, Dipl. Wirtschaftsprüfer, Eidg. Banken
kommission, Bern)
Ziegerer Martina (Dr., Geschäftsleiterin Stiftung ZEWO, Zürich)

2 Verfahren und Geltungsbereich

2.1 Themenwahl und Verfahren

Die Themenwahl und das Verfahren für die Erarbeitung der Fachempfehlungen sind in der FER «Grundlagen» (Swiss GAAP FER 1) skizziert. Nach erfolgter Neuausrichtung basieren die Swiss GAAP FER auf einem umfassenden Konzept für die Rechnungslegung; für allfällige weitere Themen sind die Aktualität und Bedeutung der Probleme in der Praxis der Rechnungslegung massgebend.

Die vom Fachausschuss eingesetzten Subkommissionen erarbeiten 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 im Schweizer Treuhänder, einer monatlich erscheinenden Fachzeitschrift des Berufsverbands der Wirtschaftsprüfer, publiziert. Der Fachausschuss sorgt dafür, dass die Ergebnisse dieser Vernehmlassung bei der Erarbeitung der definitiven Fassung beachtet werden. Eine Fachempfehlung kann nur durch Zustimmung einer qualifizierten Mehrheit der Fachkommission in Kraft gesetzt werden.

Da sämtliche Mitglieder der FER, einschliesslich der Fachausschussmitglieder, des Fachsekretärs und des Präsidenten, ehrenamtlich tätig sind, ist der Finanzhaushalt bescheiden. Die FER finanziert ihre Aufwendungen im Wesentlichen durch die Verkaufserlöse ihrer Fachempfehlungen sowie einzelner Zuwendungen von Institutionen. Die geltenden Swiss GAAP FER sowie die veröffentlichten Entwürfe neuer Fachempfehlungen sind in je einem Sammelband (deutsch, französisch, englisch und italienisch) erhältlich.

2.2 Geltungsbereich und Rechtsnatur 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 (gesetzlich vorgeschriebenen) Anhang zum Ausdruck zu bringen.

Seit 1. Januar 2005 gelten die Swiss GAAP FER als Mindeststandard für die Jahres- und Zwischenberichterstattung von an der SWX Swiss Exchange kotierten Aktien in den regulatorischen Segmenten SWX Local Caps, Immobiliengesellschaften und Investmentgesellschaften sowie für Emittenten, welche ausschliesslich Forderungsrechte (z.B. Anlei-

hen) kotiert haben. Im Kotierungsreglement und den entsprechenden Richtlinien der SWX Swiss Exchange sind die Swiss GAAP FER entsprechend verankert.

Hintergrund der FER ist die Förderung eines Verhaltenskodexes der Organisationen in ihrer Rechnungslegung ohne Drohung mit rechtlichen Sanktionen. Für solche Empfehlungen ist der Begriff des «soft law» geprägt worden. Bei entsprechender Durchsetzung in der Praxis können die Empfehlungen zu einem allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsatz werden. Die Fachempfehlungen sind «Normen des Privatrechts» und «geeignet ... sich an die raschen Veränderungen der wirtschaftlichen und finanziellen Gegebenheiten anzupassen» (Prof. Dr. A. Hirsch, im Jahresbericht 1996 der FER). In diesem Sinne erfüllen die Swiss GAAP FER im sehr dynamischen Bereich der Rechnungslegung die gestellte Aufgabe besser als starre und einem komplexen Rechtsetzungsverfahren unterworfenen Paragraphen.

Die Fachempfehlungen sollten in Zukunft vermehrt auch von Banken als Massstab für die finanzielle Berichterstattung im Rahmen von Kreditvereinbarungen vorgegeben werden. Damit würden die Fachempfehlungen für die Rechnungslegung von kotierten Unternehmen (über die Vorschriften des Kotierungsreglements) ebenso gelten wie für kleinere und mittlere Organisationen im Verkehr mit ihren Kapitalgebern. Die Fachkommission hofft, damit die Swiss GAAP FER über das Stadium von «soft law» hin zu allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen im Sinne von Swiss GAAP, Grundsätze anerkannter Accounting Prinzipien, zu führen.

3 Aufbau und Inhalt der Fachempfehlungen

3.1 Anwender

Die überarbeiteten 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 und Pensionskassen. Diesen Organisationen wird ein taugliches Gerüst für eine aussagekräftige Rechnungslegung bereitgestellt, das ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True and 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 neue Konzept ist modular aufgebaut und besteht aus vier Bausteinen: das Rahmenkonzept, die Kern-FER, weitere Standards sowie Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen.

Für kleine Organisationen (Grössenkriterien gemäss Abb. 1) wird die Möglichkeit geschaffen, 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 bildet und gleichzeitig den Weg für eine spätere vollständige Anwendung der Swiss GAAP FER ebnet (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 diesem Standard sind alle Regeln zusammengefasst, welche die Konsolidierung betreffen. Unternehmensgruppen haben deshalb als kleine Organisationen (gemäss Grössenkriterien in Swiss GAAP FER 1 «Grundlagen») 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.

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

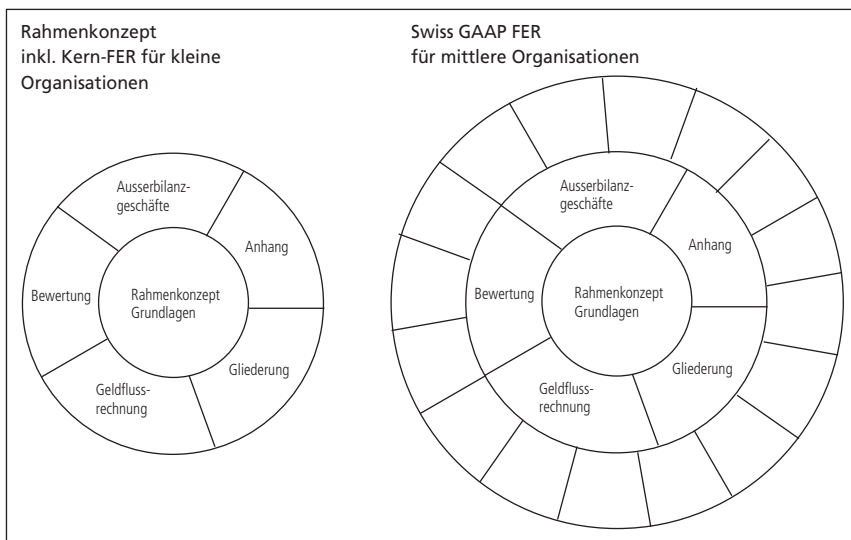


Abbildung 2: Modularer Aufbau der Swiss GAAP FER

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. Zudem werden die Grundsätze der Swiss GAAP FER bezeichnet und das Verhältnis zum Steuerrecht erläutert.

3.3 Kern-FER (Swiss GAAP FER 1-6)

Zu den Kern-FER zählen:

- 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 – 30, ohne FER 14, 21 und 26)

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. Mit der neuen Swiss GAAP FER 30 werden Unsicherheiten, inwieweit sich Empfehlungen auf einzelne Organisationen oder auf Konzerne beziehen, beseitigt.

3.5 Branchenspezifische Swiss GAAP FER (Swiss GAAP FER 14, 21 und 26)

Die Fachkommission hat beschlossen, Swiss GAAP FER 14 «Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen» unverändert zu belassen, bis in der internationalen Accounting Community Klarheit herrscht, welche Konzepte in der Zukunft zu wählen sind.

Swiss GAAP FER 21 «Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen» hat sich bewährt, und es besteht kein unmittelbarer Handlungsbedarf bezüglich Änderungen. Es wird neu lediglich in der Einleitung ergänzt, dass für diese Organisationen die Empfehlungen der Swiss GAAP FER 21 denjenigen der neuen Swiss GAAP FER 30 vorgehen.

Ebenfalls unverändert bleibt Swiss GAAP FER 26, welche von der Fachkommission erst vor Kurzem verabschiedet worden ist.

3.6 Inkraftsetzung

Die überarbeiteten Swiss GAAP FER sind erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Organisationen, welche in 2007 *erstmalig* Swiss GAAP FER anwenden, tun dies, indem sie gemäss den Vorschriften des Rahmenkonzepts die Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellen und offen legen.

Organisationen, welche *bereits* Swiss GAAP FER anwenden, stehen folgende zwei Möglichkeiten offen:

- Anwendung per 1. 1. 2007 mit lediglich einer Anpassung der Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit den neuen Swiss GAAP FER.
- Anwendung ab 1. 1. 2008 mit Anpassung der Vorjahreszahlen.

4 Dienstleistungen

Homepage: www.fer.ch

Über die Homepage sollen sich Anwender und weitere interessierte Kreise über aktuelle Entwicklungen der Swiss GAAP FER informieren können. 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 in der Regel jährlich erscheinende 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 erfolgt über den SKV-Verlag (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 des jährlich durchgeführten Kammer-Seminars zu 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

Das Rahmenkonzept ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

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 Geschäftsberichtes.
- 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 offen zu legen, ob nur 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 offen zu legen.

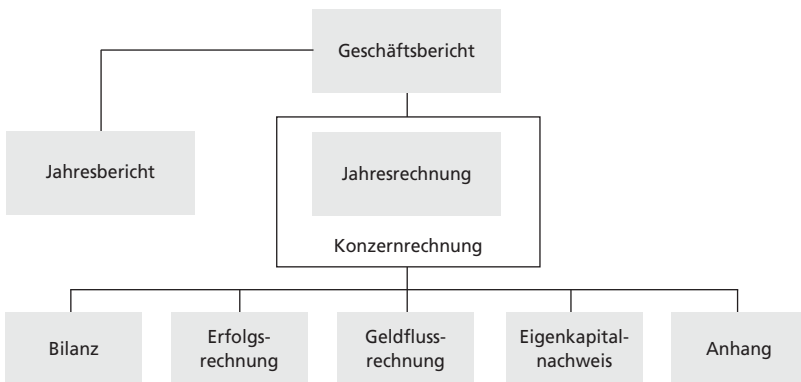
Nicht FER-konforme Prinzipien der Rechnungslegung können nicht durch entsprechende Offenlegung gerechtfertigt werden.

Zielsetzung der Jahresrechnung

- 5 Ziel der Jahresrechnung ist das zur Verfügung stellen von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und die Ertragslage einer Organisation in strukturierter Form. Diese Informationen dienen den Empfängern der Jahresrechnung für ihre Entscheidungsfindung.
Die Jahresrechnungen dienen auch der Rechenschaftsablage durch das verantwortliche Organ.
- 6 Die Grundlage für die Jahresrechnung bildet ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (True and Fair View).
True and 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 Geschäftsberichtes 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 offen zu legen..

Grundlagen der Jahresrechnung

9 Fortführung (Going Concern Principle)

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 offen zu legen. 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 offen zu legen und zu erläutern.

10 Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Substance over Form)

Für die Swiss GAAP FER Jahresrechnung gilt der Grundsatz «Substance over Form», d. h. tatsächliche wirtschaftliche Gegebenheiten gehen der rechtlichen Form vor.

11 Zeitliche Abgrenzung (Accrual Principle)

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 Zahlungsmittel-äquivalent eingehen oder bezahlt werden.

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

12 Sachliche Abgrenzung (Matching of Cost and Revenue)

In sachlicher Hinsicht bedeutet dies, dass alle Aufwendungen, die dazu dienen, bestimmte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind, wobei ein Ertrag im Normalfall bei der Lieferung eines Sachgutes oder der Erbringung einer Dienstleistung erfasst werden soll. Dies gilt vor allem, wenn

- Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergehen,
- der Erlös verlässlich bestimmt werden kann sowie wenn
- die mit der Leistung verbundenen Aufwendungen verlässlich bestimmt werden können.

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 Zuverlässigkeit und der True und 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 widerspiegelt 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 (Control) 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.

- 18 Zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten zählen Verbindlichkeiten,
 - die innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu erfüllen sind, oder
 - bei denen ein Mittelabfluss innerhalb der operativen Tätigkeit wahrscheinlich ist, oder
 - wenn sie für Handelszwecke gehalten werden.Alle übrigen Verbindlichkeiten sind langfristig.
- 19 Das Eigenkapital resultiert aus der Summe aller Aktiven vermindert um die Summe aller Verbindlichkeiten.
- 20 Eventualforderungen oder Eventualverbindlichkeiten sind im Anhang offen zu legen.

Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg

- 21 Erträge sind Nutzenzugänge der Berichtsperiode durch Zunahme von Aktiven und/oder Abnahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital erhöhen, ohne dass die Eigentümer eine Einlage leisten.
- 22 Aufwendungen sind Nutzenabgänge der Berichtsperiode durch Abnahme von Aktiven und/oder durch Zunahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital vermindern, ohne dass die Eigentümer eine Ausschüttung erhalten.
- 23 Erträge und Aufwendungen werden nur erfasst, wenn die damit verbundenen Änderungen der Aktiven und/oder Verbindlichkeiten zuverlässig ermittelt werden können.
- 24 Der Erfolg (Gewinn/Verlust) resultiert aus der Differenz von Ertrag und Aufwand.

Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten

25 Einzelbewertung

In der Jahresrechnung gilt der Grundsatz der Einzelbewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten. Ausnahmsweise können gleichartige Aktiven mit gleicher Qualität (z.B. Forderungen mit gleicher Laufzeit und mit vergleichbarem Ausfallrisiko oder Artikelgruppen) und Verbindlichkeiten in der Jahresrechnung gesamthaft bewertet werden.

Falls die Aktiven und Verbindlichkeiten verschiedenartig sind und nicht gesamthaft bewertet werden dürfen, können Über- und Unterbewertungen zwischen den einzeln bewerteten Aktiven und Verbindlichkeiten nicht verrechnet werden.

26 Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven

Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Historical Cost)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten umfassen alle bei Erwerb oder bei der Herstellung angefallenen Kosten, die dem Vermögenswert direkt zugerechnet werden können. Die Vermögenswerte vermindern sich gegebenenfalls durch planmässige bzw. ausserplanmässige (Impairment) Abschreibungen.

Aktuelle Werte (Fair Value)

- **Tageswert (Current Cost)**
Der Tageswert eines Aktivums ergibt sich durch den Preis, der am Bilanzstichtag durch den Erwerb des Aktivum im normalen Geschäftsverlauf entrichtet werden müsste.
- **Netto-Marktwert (Net Selling Price oder Fair Value less Costs to Sell)**
Der Netto-Marktwert entspricht dem Betrag, welcher durch den Verkauf des Vermögensgegenstandes zwischen Sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart wird, abzüglich der Verfügungskosten (wie Transport, Verkaufskommissionen, Steuern).
- **Nutzwert (Value in Use, Discounted Cash Flow)**
Der Nutzwert entspricht dem Barwert der zu erwartenden zukünftigen Geldzu- und Geldabflüsse aus der weiteren Nutzung des Aktivums einschliesslich eines allfälligen Mittelzuflusses am Ende der Nutzungsdauer. Ein Nutzwert entsteht auch durch erwartete Einsparungen an zukünftigen Geldabflüssen (wie sie sich zum Beispiel bei steuerlich verrechenbaren Verlustvorträgen oder bei zukünftig erwarteten Beitragsreduktionen der Arbeitgeberbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung ergeben).
- **Liquidationswert**
Es ist unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Zeit die bestmögliche Verwertung des Gesellschaftsvermögens zu planen. Ist im Zeitpunkt, in dem die Fortführung in Frage gestellt werden muss, nicht verlässlich abzuschätzen, ob ein Gesamt- oder Teilverkauf einer Organisation möglich sein wird, ist gemäss Vorsichtsprinzip der tiefere der beiden Werte einzusetzen.

27 Zulässige Bewertungskonzepte von Verbindlichkeiten

Historische Werte (Historical Cost)

Verbindlichkeiten werden mit dem Wert der Gegenleistung erfasst, die im Austausch für die Übernahme der Verbindlichkeit fixiert worden ist. Dieser Wert bleibt in der Regel bis zur Tilgung der Verbindlichkeit unverändert. In besonderen Fällen, beispielsweise bei latenten Steuern, werden Verbindlichkeiten mit dem Betrag erfasst, der erwartungsgemäss bezahlt werden muss, um die Verbindlichkeit im normalen Geschäftsverlauf zu erfüllen.

Aktuelle Werte (Fair Value)

- **Tageswert (Current Cost)**
Verbindlichkeiten werden mit dem nicht-diskontierten Betrag erfasst, der nötig wäre, um die Verbindlichkeit per Bilanzstichtag zu erfüllen.
- **Barwert (Present Value)**
Verbindlichkeiten werden zum Barwert des künftigen Nettomittelabflusses erfasst, der erwartungsgemäss im normalen Geschäftsverlauf für die Erfüllung der Verbindlichkeit erforderlich ist.

28 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind positive oder negative Ereignisse, die sich zwischen dem Bilanzstichtag und dem Datum ereignen, an welchem die Jahresrechnung für die Bilanzerstellung vom zuständigen Organ genehmigt wird. Dieses Datum ist im Anhang offen zu legen.

Je nach Zeitpunkt der Ursache werden die Ereignisse nach dem Bilanzstichtag unterschiedlich behandelt:

- In der Jahresrechnung sind Ereignisse zu erfassen, falls der Auslöser des Ereignisses bzw. seine Bedingungen bereits am Bilanzstichtag gegeben waren. Wird z.B. über einen Schuldner der Organisation nach dem Bilanzstichtag der Konkurs eröffnet, sind die entsprechenden Informationen zusätzlich im Anhang den neuen Gegebenheiten anzupassen.
- Ereignisse sind nicht in der Jahresrechnung zu erfassen, wenn die auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag gegeben war. Beispiele für solche nicht-abschlusswirksamen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind: Akquisitionen, Ankündigung von Verkaufsabsichten für einen Geschäftszweig, eine neue Garantieverpflichtung oder ein neuer Rechtsstreit.
Sind diese für die Urteilsbildung der Empfänger jedoch trotzdem wesentlich, ist im Anhang die Art des Ereignisses sowie eine Schätzung der finanziellen Auswirkung offen zu legen. Ist eine solche Schätzung nicht möglich, so ist auf diese Tatsache hinzuweisen.

Qualitative Anforderungen

29 Wesentlichkeit

Die Informationen müssen für die Entscheidungsfindung der Empfänger wesentlich sein. Wesentlich sind alle Sachverhalte, welche die Bewertung und die Darstellung der Jahresrechnung oder einzelner ihrer Positionen so beeinflussen, dass sich die Beurteilung durch die Empfänger ändern würde, wenn diese Sachverhalte berücksichtigt worden wären.

Die Wesentlichkeit einer Information wird durch ihre Art und/oder relative Höhe bedingt. In einigen Fällen reicht allein die Art der Information aus, um wesentlich zu sein. So können beispielsweise Angaben zu nahe stehenden Personen, auch bei kleinem Volumen von Transaktionen zwischen den nahe stehenden Personen, aufgrund der Art bzw. Natur der Beziehung zur Gesellschaft wesentlich sein und dürfen nicht weggelassen werden.

Führt eine Kumulation unwesentlicher Sachverhalte zu einer wesentlichen Beeinflussung der Jahresrechnung, so ist dies zu berücksichtigen.

30 Stetigkeit (Bewertung, Darstellung und Offenlegung)

Die Jahresrechnung entspricht dem Grundsatz der Stetigkeit in Bewertung, Darstellung und Offenlegung, wenn sie im Berichtsjahr nach den gleichen Grundsätzen erstellt wird wie in der Vorjahresperiode.

Abweichungen von der Stetigkeit sind möglich:

- Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung
Eine Änderung einmal gewählter Grundsätze ist nur in begründeten Fällen möglich, beispielsweise
 - wenn eine Änderung durch eine Fachempfehlung verlangt wird
 - bei einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsfeldes der Organisation
 - bei einem Eintritt in eine neue/andere Organisation
 - wenn für die Jahresrechnung und die Zukunft der Organisation eine aussagekräftigere Option innerhalb eines bestehenden Wahlrechts einer Fachempfehlung angewendet wird.

Im Anhang ist offen zu legen, weshalb der Grundsatz der Rechnungslegung geändert worden ist, die Art der Änderung und ihre finanzielle Auswirkung.

- Fehler in früheren Jahresrechnungen
Fehler in früheren Abschlüssen können durch Weglassen und falsche Aussagen entstehen, weil in früheren Jahresrechnungen Informationen mangelhaft interpretiert worden sind. Die Folge dieser Fehler können falsche Beträge oder Fehler in der Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung sowie ein Übersehen oder eine Falscheinschätzung von Fakten sein.

Die Auswirkung von Fehlern ist im Anhang zu erläutern und quantitativ offen zu legen.

- Änderungen von Schätzungen
Änderungen von Schätzungen bewirken eine Berichtigung des Buchwertes eines Aktivums oder einer Verbindlichkeit. Diese Änderungen ergeben sich durch neue Entwicklungen oder neue Informationen und sind keine Fehler früherer Abschlüsse. Solche Schätzungsänderungen können sich beispielsweise bei Forderungen, Vorräten, finanziellen Aktiven, finanziellen Verbindlichkeiten sowie bei Garantieverpflichtungen und anderen Rückstellungen ergeben.

Die Änderungen von Schätzungen sind im Anhang offen zu legen.

Bei Änderung von Grundsätzen der Rechnungslegung sowie bei der Korrektur von Fehlern wird die Vorjahresrechnung angepasst. Dabei wird die Vorjahresrechnung angepasst (Restatement), wie wenn die neuen Grundsätze der Rechnungslegung schon immer angewendet worden wären bzw. nie ein Fehler unterlaufen wäre (retrospektive Methode).

Bei Änderung von Schätzungen sind entweder nur der laufende oder auch zukünftige Periodenerfolge (z.B. bei Änderung der Nutzungsdauer) betroffen (prospektive Methode).

31 Vergleichbarkeit

Den Empfängern der Jahresrechnung muss es möglich sein, die Jahresrechnungen über längere Zeit hinweg zu vergleichen.

Sofern eine Fachempfehlung nichts anderes erlaubt oder vorschreibt, sind in der Jahresrechnung alle quantitativen Informationen für die Vorjahresperiode aufzuführen.

32 Verlässlichkeit

Informationen müssen verlässlich sein. Sie sind nur verlässlich, wenn sie frei von verzerrenden Einflüssen und Willkür sind.

Informationen können zwar wesentlich, jedoch so unzuverlässig sein, dass sie irreführend sind. Sind beispielsweise Ansprüche bezüglich Rechtsgültigkeit und Betrag eines Schadenersatzes im Rahmen eines Gerichtsverfahrens strittig, dann ist zu beurteilen, ob der Grad der Verlässlichkeit eine Erfassung in der Bilanz verlangt oder allenfalls stattdessen eine Offenlegung im Anhang. Im Anhang ist der Sachverhalt zu umschreiben und, falls nicht in der Bilanz erfasst, wenn möglich betragsmässig offen zu legen.

Schätzungen sind ein wesentliches Verfahren für die Aufstellung von Jahresrechnungen und unterlaufen die Verlässlichkeit der Jahresrechnung nicht.

33 Klarheit

Die Jahresrechnung entspricht dem Grundsatz der Klarheit, wenn

- sie übersichtlich und sachgerecht gegliedert ist,
- nur gleichartige Posten zusammengefasst, zutreffend bezeichnet sowie nötigenfalls durch Erläuterungen im Anhang ergänzt werden,
- Inhalt und Darstellung das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Organisation wiedergeben sowie
- gegebenenfalls bei den Abschlusspositionen ein Querverweis zum Anhang existiert.

Eine angemessene Rundung der Beträge ist zur besseren Übersicht zweckmässig.

Jahresbericht

34 Lage und Ausblick

Der Jahresbericht, der durch das verantwortliche Organ erstellt wird, enthält mindestens Aussagen über folgende Aspekte:

- Umfeld
Skizzierung des wirtschaftlichen Umfelds (z.B. Marktentwicklung und Branchentrends, Konkurrenz, massgebende Rahmenbedingungen wie Konjunkturlage, Gesetzesänderungen) des vergangenen Jahres und die Zukunftserwartungen bezüglich des wirtschaftlichen Umfelds.
- Geschäftsjahr
Kommentierung der Bestandteile der Jahresrechnung anhand wesentlicher Bilanz- und Erfolgskennzahlen und deren Entwicklung.

- Ausblick
Kommentierung der weiteren Entwicklung der Organisation, insbesondere des folgenden Geschäftsjahres, vor allem auch bezüglich Risiken und Chancen.

Der Jahresbericht ist nicht Gegenstand der Wirtschaftsprüfung.

Grundlagen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Verfahren

Die «Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung» besteht aus Persönlichkeiten, welche die Anwender, Empfänger, Prüfer, Regulatoren, Forschung und die Lehre vertreten.

Die interessierten Behörden werden eingeladen, die Arbeiten der Fachkommission zu beobachten und zu begleiten.

Ein Ausschuss der Fachkommission erarbeitet Entwürfe einer Fachempfehlung. Die Fachkommission beurteilt und verabschiedet die Fachempfehlungen unter Beachtung der Ergebnisse von Vernehmlassungen.

Die Fachempfehlungen werden in deutscher, französischer, italienischer und englischer Sprache veröffentlicht. Für die Auslegung ist die deutsche Version massgebend.

Die Swiss GAAP FER umfassen ein Konzept anerkannter Grundsätze der Rechnungslegung in der Schweiz.

1. Zweck

Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER erhöht die Transparenz. Diese Transparenz wird durch den Grundsatz der True & Fair View sowie durch die Regelungen in den einzelnen Fachempfehlungen erzielt. Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER beruht auf betriebswirtschaftlichen Kriterien und bildet deshalb eine wichtige Grundlage für unternehmerische Entscheide. Durch den Erwerb der Kenntnisse nach Swiss GAAP FER wird ein professionelles Verständnis für die Rechnungslegung gefördert.

Die Swiss GAAP FER streben für die Erst- und Folgeanwendung ein günstiges Verhältnis von Nutzen und Kosten an. Sie unterstützen einen verhältnismässigen Ressourceneinsatz für eine betriebswirtschaftliche Rechnungslegung als Entscheidungsgrundlage.

Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER schafft Vertrauen und kann eine Verminderung der Finanzierungskosten bewirken.

2. Aufbau

Grundsätzlich ist das gesamte Regelwerk, die Swiss GAAP FER einzuhalten. Kleinere Organisationen, die zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschreiten, können sich auf die Anwendung der Kern-FER beschränken.

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

Die Kern-FER umfassen die folgenden Swiss GAAP FER:

- Rahmenkonzept
- 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)

Die Einhaltung der Kern-FER erlaubt einen zuverlässigen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Es sind nicht alle Anforderungen an die Bemessung und Offenlegung zu erfüllen, wie sie bei einem Abschluss nach Swiss GAAP FER verlangt werden.

3. Empfänger der Swiss GAAP FER-Jahresrechnungen

Die Swiss GAAP FER-Jahresrechnung richtet sich an die Organe der Organisationen, die effektiven und potenziellen Kapitalgeber (Eigentümer und Gläubiger, insb. Banken), Donatoren, Versicherte sowie weitere Interessierte.

4. Grundsätze von Swiss GAAP FER

Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER wird auf dem Konzept folgender Grundsätze entwickelt:

- Förderung einer aussagekräftigen Rechnungslegung
- True & Fair View als Fundament
- Prinzipienorientierte (principle based) Fachempfehlungen mit einem generell gültigen Rahmenkonzept
- Gewährung von Wahlrechten; Offenlegung der gewählten Methoden
- Schaffung günstiger Voraussetzungen für einen allfälligen Übergang zu internationalen Standards.

Offene Fragen in der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER sind im Sinne des Rahmenkonzepts zu lösen. Regelungen neuer Fachempfehlungen gehen denjenigen in älteren Fachempfehlungen vor.

5. Struktur der einzelnen Fachempfehlungen

Für die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER sind die einzelnen Fachempfehlungen vollumfänglich verbindlich. Sie sind wie folgt aufgebaut:

- Einleitung
- Empfehlung
- Erläuterungen
- Anhang (Beispiele und Grafiken).

6. Verhältnis zum Steuerrecht

Steuerlich massgeblich ist der handelsrechtliche Abschluss. Die Swiss GAAP FER-Jahresrechnung, welche auf der Grundlage der True & Fair View beruht, unterscheidet sich in der Regel von der handelsrechtlichen Jahresrechnung.

7. Umsetzung

Die Organisationen sorgen dafür, dass die Fachpersonen, welche mit der Erstellung der Jahresrechnung betraut sind, über die notwendigen Kenntnisse bezüglich Swiss GAAP FER verfügen. Die Organisationen legen bei den Grundsätzen der Rechnungslegung offen, dass die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellt wird. Dabei bringen sie klar zum Ausdruck, ob das Konzept gemäss Swiss GAAP FER oder der Kern-FER umgesetzt wird.

Bewertung

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Generell

- 1 Die in der Jahresrechnung angewendeten Bewertungsrichtlinien stellen die Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung sicher.
- 2 Die Bewertungsgrundsätze der einzelnen Bilanzpositionen orientieren sich an folgenden Bewertungsgrundlagen:
 - Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Historical Cost) beziehungsweise
 - Aktuelle Werte (Fair Value).Die Bewertung ausgehend von Spezialgesetzen für Einzelpositionen bleibt vorbehalten.
- 3 Die Bewertung hat innerhalb der einzelnen Bilanzpositionen einheitlich zu erfolgen. Für die Bewertung sachlich zusammenhängender Einzelpositionen ist in jedem Fall von einer einheitlichen Bewertungsgrundlage auszugehen. Abweichungen von der für eine Bilanzposition gewählten Bewertungsgrundlage sind möglich, sofern sie sachlich begründet und im Anhang offen gelegt sind.
- 4 Die Bewertungsgrundsätze für die einzelnen Bilanzpositionen müssen, entsprechend der angewendeten Bewertungsgrundlage, die systematische Ermittlung und Erfassung der Abschreibungen sowie der Wertbeeinträchtigungen vorsehen. Die Änderungen aktueller Werte sind in der Erfolgsrechnung zu erfassen. Die Erfassung von Änderungen im Eigenkapital ist nur zulässig, falls dies bei anderen Fachempfehlungen zu spezifischen Themen vorgegeben ist.
- 5 Für die Berichts- und die Vorperiode sind die gleichen Bewertungsgrundlagen und die gleichen Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen anzuwenden.
- 6 Die Bewertungsgrundlage für die Jahresrechnung und die Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen sind im Anhang offen zu legen, insbesondere die Bewertungsgrundsätze für:

- Wertschriften (des Umlaufvermögens)
- Forderungen
- Vorräte
- Sachanlagen
- Finanzanlagen
- Immaterielle Anlagen
- Verbindlichkeiten
- Rückstellungen
- Weitere Positionen, welche für die Jahresrechnung wesentlich sind.

Bewertungsgrundsätze der einzelnen Bilanzpositionen

- 7 Wertschriften des Umlaufvermögens sind zu aktuellen Werten zu bewerten. Liegt kein aktueller Wert vor, sind sie höchstens zu Anschaffungskosten abzüglich allfälliger Wertbeeinträchtigungen zu bewerten.
- 8 Forderungen werden zum Nominalwert unter Abzug allfälliger Wertbeeinträchtigungen bewertet.
- 9 Die Bewertung der Vorräte erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder – falls dieser tiefer ist – zum Netto-Marktwert (Niederstwertprinzip).
- 10 Sachanlagen, die zur Nutzung für die Herstellung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen bestimmt sind, werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich notwendiger Abschreibungen bilanziert. Nicht betriebliche Sachanlagen, die ausschliesslich zu Renditezwecken gehalten werden, können auch zu aktuellen Werten erfasst werden.
- 11 Finanzanlagen werden zu Anschaffungskosten unter Abzug allfälliger Wertbeeinträchtigungen bewertet.
- 12 Immaterielle Anlagen werden zu Anschaffungs- (bei erworbenen immateriellen Werten) oder Herstellungskosten (bei selbst erarbeiteten immateriellen Werten) unter Abzug notwendiger Abschreibungen bewertet.
- 13 Verbindlichkeiten werden in der Bilanz in der Regel zum Nominalwert erfasst.
- 14 Rückstellungen stellen rechtliche oder faktische Verpflichtungen dar. Sie sind auf jeden Bilanzstichtag auf Basis der wahrscheinlichen Mittelabflüsse zu bewerten.

Wertbeeinträchtigungen (Impairment)

- 15 Bei allen Aktiven ist auf jeden Bilanzstichtag zu prüfen, ob Anzeichen dafür bestehen, dass der Buchwert des Aktivums den erzielbaren Wert übersteigt (Wertbeeinträchtigung). Falls eine Wertbeeinträchtigung vorliegt, ist der

Buchwert auf den erzielbaren Wert zu reduzieren, wobei die Wertbeeinträchtigung dem Periodenergebnis zu belasten ist.

Fremdwährungsumrechnung

- 16 Die Umrechnung von Positionen, die in Fremdwährung geführt werden, erfolgt nach der Stichtagskurs-Methode. Sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden zum Tageskurs des Bilanzstichtages umgerechnet. Transaktionen in fremder Währung werden zum Tageskurs der Transaktion oder zum Durchschnittskurs des Monats, in dem die Transaktion stattgefunden hat, umgerechnet. Die Effekte aus Fremdwährungsanpassungen sind im Periodenergebnis zu erfassen.

Latente Steuern

- 17 Durch die Anwendung von nach True & Fair View ermittelten Werten entstehen im Vergleich zu den steuerrechtlich massgebenden Werten Bewertungsdifferenzen. Darauf sind latente Ertragssteuern zu berücksichtigen.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

- 18 Unterschieden werden einerseits die Bewertungsgrundlage im Sinne des Konzeptes für die gesamte Jahresrechnung und andererseits Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen.
- 19 Sofern und soweit Spezialgesetze für einzelne Branchen, wie z.B. Banken oder Versicherungen, im Einzelfall besondere Bewertungsvorschriften enthalten, die weder der Bewertung ausgehend von historischen Werten noch jener ausgehend von aktuellen Werten entsprechen, bleiben diese vorbehalten. In diesem Fall ist in der Jahresrechnung in geeigneter Form auf diese Bewertung ausgehend von Spezialgesetzen hinzuweisen.

zu Ziffer 3

- 20 Aus sachlichen Gründen kann es angezeigt sein, für die Bewertung von Einzelpositionen von der gewählten Bewertungsgrundlage abzuweichen oder Bewertungsgrundlagen zu kombinieren. So ist es z.B. sachlich begründet, trotz Bewertung aus-

gehend von historischen Werten im Rahmen der Jahresrechnung nicht betriebliche Vermögenswerte (insbesondere Liegenschaften oder auch Wertschriften) zu aktuellen Werten (Fair Value) zu bewerten.

- 21 Unter sachlich zusammenhängenden Einzelpositionen sind Positionen zu verstehen, welche abhängig von einer anderen Position errechnet werden bzw. als Bezugsgrösse für die Berechnung einer anderen Position dienen. So sind Abschreibungen auf Sachanlagen in der Erfolgsrechnung (bzw. in den Angaben in der Geldflussrechnung) von den Sachanlagen hergeleitet.

zu Ziffer 4

- 22 Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen sind für die Jahresrechnung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermitteln und zu erfassen. So sind z.B. Abschreibungen nicht nach steuerlichen Gesichtspunkten, sondern auf der Basis der Nutzungsdauer oder vergleichbarer Kriterien zu ermitteln. Abschreibungen widerspiegeln die systematische Verteilung des gesamten Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen geschätzte Nutzungsdauer, wobei es sich beim Abschreibungsvolumen um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes abzüglich seines Restwertes handelt. Die Methode für die Ermittlung der Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen ist im Anhang offen zu legen.

zu Ziffer 8

- 23 Forderungen von Bedeutung sind einzeln zu bewerten.
- 24 Der verbleibende Bestand an Forderungen kann pauschal wertberichtigt werden. Die Annahmen für die Berechnung pauschaler Wertberichtigungen sind im Anhang offen zu legen. Die pauschale Wertberichtigung auf Forderungen hat auf Erfahrungswerten der jeweiligen Organisation zu basieren.

zu Ziffer 9

- 25 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. Die Berechnung der Kosten kann auch mittels einer Annäherungsrechnung erfolgen.
- 26 Bei der Bestimmung des Netto-Marktwertes wird vom aktuellen Marktpreis auf dem Absatzmarkt ausgegangen.

zu Ziffer 10

- 27 Investitionen in Sachanlagen sind zu aktivieren, wenn sie während mehr als einer Rechnungsperiode genutzt werden und die Aktivierungsuntergrenze übersteigen. Die Aktivierungsuntergrenze einer Sachanlage wird von einer Organisation im Rahmen ihrer Wesentlichkeitsbetrachtungen selbst bestimmt und legt die kleinste zu aktivierende Wert-/Mengeinheit fest.
- 28 Die Abschreibung erfolgt planmässig (zeit- oder leistungsproportional) über die Nutzungsdauer der Sachanlage. Abschreibungen werden vom tatsächlichen Beginn der betrieblichen Nutzung an vorgenommen. Die Methode der Abschreibung und die Abschreibungsdauer sind offen zu legen.
- 29 Bei Land und Boden erfolgt grundsätzlich keine planmässige Abschreibung, da von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden kann.

zu Ziffer 12

- 30 Erworbene immaterielle Werte sind zu bilanzieren, wenn sie über mehrere Jahre einen für die Organisation messbaren Nutzen bringen werden.
- 31 Selbst erarbeitete immaterielle Werte können nur aktiviert werden, falls sie im Zeitpunkt der Bilanzierung die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllen:
- Der selbst erarbeitete immaterielle Wert ist identifizierbar und steht in der Verfügungsgewalt der Organisation;
 - Der selbst erarbeitete immaterielle Wert wird einen für die Organisation messbaren Nutzen über mehrere Jahre bringen;
 - Die zur Schaffung des selbst erarbeiteten immateriellen Wertes angefallenen Aufwendungen können separat erfasst und gemessen werden;
 - Es ist wahrscheinlich, dass die zur Fertigstellung und Vermarktung oder zum Eigengebrauch des immateriellen Wertes nötigen Mittel zur Verfügung stehen oder zur Verfügung gestellt werden.
- 32 Die Aktivierung von Aufwendungen für allgemeine Forschungstätigkeiten ist nicht zulässig. Die Aktivierung von Entwicklungskosten ist zulässig, sofern die Bedingungen in Ziffer 31 erfüllt sind.
- 33 Bei der Bilanzierung immaterieller Werte ist die zukünftige Nutzungsdauer vorsichtig zu schätzen und der Wert systematisch (normalerweise linear) über diese Nutzungsdauer dem Periodenergebnis zu belasten. Sofern die Nutzungsdauer nicht eindeutig bestimmt werden kann, erfolgt die Abschreibung in der Regel über einen Zeitraum von fünf Jahren, in begründeten Fällen höchstens über 20 Jahre. Bei personenbezogenen immateriellen Werten darf die Nutzungsdauer fünf Jahre nicht überschreiten. Die geschätzte Nutzungsdauer sowie die Methode der Abschreibung der immateriellen Werte sind im Anhang offen zu legen.
- 34 Gründungs- und Organisationskosten stellen keine immateriellen Werte dar und können nicht aktiviert werden.

zu Ziffer 14

- 35 Die Rückstellungen sind aufgrund der jährlichen Neubeurteilung zu erhöhen, beizubehalten oder aufzulösen.

Zu Ziffer 15

- 36 Nur bei der Anwendung von historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Historical Cost) ist zu überprüfen, ob Wertbeeinträchtigungen vorliegen. Bei der Anwendung aktueller Werte erfolgt eine laufende Anpassung der Werte (Zu- bzw. Abnahme).
- 37 Als erzielbarer Wert gilt der höhere von Netto-Marktwert (Net-Selling Price) und Nutzwert (Value in Use).

Darstellung und Gliederung

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Die Empfehlung regelt die Mindestgliederung von Bilanz, Erfolgsrechnung und Eigenkapitalnachweis. Die Darstellung kann in der nachstehenden oder einer anderen, sachgerechten Form erfolgen.
- 2 In der Bilanz sind die folgenden Positionen gesondert auszuweisen:
Aktiven
 - A Umlaufvermögen
 - Flüssige Mittel
 - Wertschriften
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Sonstige kurzfristige Forderungen
 - Vorräte
 - Rechnungsabgrenzungen
 - B Anlagevermögen
 - Sachanlagen
 - Finanzanlagen
 - Immaterielle Anlagen
Passiven
 - C Kurzfristiges Fremdkapital
 - Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten
 - Kurzfristige Rückstellungen
 - Rechnungsabgrenzungen
 - D Langfristiges Fremdkapital
 - Langfristige Finanzverbindlichkeiten
 - Sonstige langfristige Verbindlichkeiten
 - Langfristige Rückstellungen
 - E Eigenkapital
 - Kapital der Organisation
 - Nicht einbezahltes Kapital der Organisation (Minusposten)
 - Kapitalreserven

- Eigene Aktien / Eigene Anteile am Kapital der Organisation (Minusposten)
 - Gewinnreserven bzw. kumulierte Verluste
- 3 Die nachstehenden Positionen sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen:
- Bei den Forderungen
- Gegenüber nahe stehenden Organisationen oder Personen
- Bei den Sachanlagen
- Unbebaute Grundstücke
 - Grundstücke und Bauten
 - Anlagen und Einrichtungen
 - Sachanlagen im Bau
 - Übrige Sachanlagen
- Bei den Finanzanlagen
- Wertschriften
 - Aktive latente Ertragssteuern
 - Beteiligungen
 - Gegenüber nahe stehende Organisationen oder Personen
 - Übrige Finanzanlagen
- Bei den immateriellen Anlagen
- Erworbene immaterielle Werte
 - Selbst erarbeitete immaterielle Werte (insbesondere auch aktivierte Entwicklungskosten)
- Bei den Verbindlichkeiten
- Gegenüber nahe stehenden Organisationen oder Personen
- Bei den Rückstellungen
- Steuerrückstellungen (für latente Ertragssteuern)
 - Rückstellungen aus Vorsorgeverpflichtungen
 - Restrukturisierungsrückstellungen
 - Sonstige Rückstellungen
- Beim Eigenkapital
- Beträge der einzelnen Titelkategorien des Kapitals der Organisation
- Weitere wesentliche Positionen sind separat auszuweisen.
- 4 Die Veränderungen der einzelnen Positionen des Eigenkapitals zwischen Beginn und Ende der Berichtsperiode sind im Eigenkapitalnachweis gesondert auszuweisen.
- 5 Wertberichtigungen auf Positionen des Umlaufvermögens und der Finanzanlagen sind im Anhang auszuweisen. Bei der indirekten Methode sind die kumulierten Wertberichtigungen auf Positionen des Sachanlagevermögens unter den entsprechenden Aktiven oder im Anhang jeweils gesondert auszuweisen.

- 6 Die Erfolgsrechnung kann entweder nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) oder nach dem Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) aufgestellt werden.
- 7 Die Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren wird wie folgt gegliedert:
 - Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
 - Andere betriebliche Erträge
 - Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Lieferungen und Leistungen
 - Materialaufwand
 - Personalaufwand
 - Abschreibungen auf Sachanlagen
 - Abschreibungen auf immateriellen Werten
 - Andere betriebliche Aufwendungen
 - = Betriebliches Ergebnis
 - Finanzergebnis
 - = Ordentliches Ergebnis
 - Betriebsfremdes Ergebnis
 - Ausserordentliches Ergebnis
 - = Gewinn/Verlust vor Steuern
 - Steuern
 - = Gewinn/Verlust
- 8 Die Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren wird wie folgt gegliedert:
 - Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
 - Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen
 - Verwaltungsaufwand
 - Vertriebsaufwand
 - Andere betriebliche Erträge
 - Andere betriebliche Aufwendungen
 - = Betriebliches Ergebnis
 - Finanzergebnis
 - = Ordentliches Ergebnis
 - Betriebsfremdes Ergebnis
 - Ausserordentliches Ergebnis
 - = Gewinn/Verlust vor Steuern
 - Steuern
 - = Gewinn/Verlust

- 9 Die nachstehenden Positionen sind in der Erfolgsrechnung oder im Anhang je gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern:
- Finanzaufwand und Finanzertrag
 - Betriebsfremde Aufwendungen und Erträge
 - Ausserordentliche Aufwendungen und Erträge
- 10 Die nachstehenden Positionen sind bei der Wahl des Umsatzkostenverfahrens im Anhang je gesondert auszuweisen:
- Personalaufwand
 - Abschreibungen auf Sachanlagen
 - Abschreibungen auf immateriellen Werten
- 11 Der Besonderheit von Banken, Versicherungen und Non-Profit Organisationen ist durch eine gleichwertige Gliederung Rechnung zu tragen.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

- 12 Bei der Darstellung und Gliederung ist das Prinzip der Wesentlichkeit zu beachten. In der Jahresrechnung können auch branchenübliche Bezeichnungen gewählt werden, falls dadurch die Aussagekraft erhöht wird. Weitere Untergliederungen sind zulässig.
- 13 Als Form der Darstellung gilt die Konto- oder Staffelform (Berichtsform). Dabei ist es unerheblich, ob mit dem Umlauf- oder Anlagevermögen bzw. mit dem Fremdkapital oder dem Eigenkapital begonnen wird.

zu Ziffer 3

- 14 Sachanlagen: Fahrzeuge und Mobilien gehören zum übrigen Sachanlagevermögen.
- 15 Finanzanlagen: Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital anderer Organisationen von mindestens 20 Prozent mit der Absicht des dauernden Haltens. Langfristige Darlehen und Wertschriften mit langfristigem Anlagezweck (aber mit einem Anteil am Kapital von unter 20 Prozent) gehören zu den übrigen Finanzanlagen.
- 16 Eigenkapital: Titelt Kategorien sind beispielsweise Namen- und Inhaberaktien, Vorzugs- und Stammaktien oder Partizipationsscheine.
- 17 Unter Kapitalreserven sind nur einbezahlte Reserven (Agio, Zuschüsse von Anteilhabern, usw.) auszuweisen. Die Gewinnreserven setzen sich aus den einbehaltenen Gewinnen und der Neubewertungsreserve zusammen.

zu den Ziffern 7 und 8

- 18 Der Aufwand für Wertberichtigungen kann unter der sachlich zutreffenden Position, aber ohne separaten Ausweis, erfasst werden.
- 19 Die (Zwischen-)Ergebnisse sind sachgerecht zu bezeichnen.

zu Ziffer 9

- 20 Zum betriebsfremden Ergebnis gehören Aufwendungen und Erträge, die aus Ereignissen oder Geschäftsvorfällen entstehen, welche sich klar von der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Organisation unterscheiden. Dazu gehören auch die Aufwendungen und Erträge aus nicht betrieblichen Sachanlagen.
- 21 Als ausserordentlich gelten solche Aufwendungen und Erträge, welche im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten anfallen und die nicht voraussehbar waren. Ausserordentliche Aufwendungen und Erträge sind nach denselben Kriterien zu definieren.

Geldflussrechnung

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Die Geldflussrechnung stellt die Veränderung der flüssigen Mittel der Organisation infolge Ein- und Auszahlungen aus
 - Betriebstätigkeit
 - Investitionstätigkeit und
 - Finanzierungstätigkeitwährend der Berichtsperiode dar.
- 2 Der Geldfluss aus Betriebstätigkeit kann sowohl nach der direkten wie auch nach der indirekten Methode dargestellt werden. Falls die direkte Methode verwendet wird, ist im Anhang eine Überleitung des Periodenergebnisses (oder evtl. des Betriebsergebnisses) auf den Geldfluss aus Betriebstätigkeit darzustellen.
- 3 Die Zusammensetzung des Fonds ist aufzuzeigen. Die Anfangs- und Endbestände des Fonds stimmen mit den Bilanzpositionen überein. Zulässig sind die Fonds «Flüssige Mittel» oder «netto-flüssige Mittel».
- 4 Flüssige (liquide) Mittel umfassen Bargeld (Kassenbestände) und Sichtguthaben bei Banken und sonstigen Finanzinstituten (Fonds flüssige Mittel). Dazu gehören auch geldnahe Mittel, die als Liquiditätsreserve gehalten werden; dies sind kurzfristige, äusserst liquide Finanzmittel, die jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.
- 5 Kurzfristige, jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten (Kontokorrente) dürfen von den flüssigen und geldnahen Mitteln abgezogen werden sofern sie zu den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten gehören (Fonds netto-flüssige Mittel).
- 6 Nichtliquiditätswirksame Investitions- und Finanzierungstätigkeiten sind nicht in die Geldflussrechnung aufzunehmen. Sie werden im Anhang der Jahresrechnung erläutert.
- 7 Ausgaben und Einnahmen für Zinsen, Beteiligungserträge und Ertragssteuern sind in der Geldflussrechnung oder im Anhang separat auszuweisen.

Erläuterungen

zu den Ziffern 1 und 2

- 8 Die Geldflussrechnung stellt die Ein- und Auszahlungen für einen abgegrenzten Fonds während eines Zeitabschnittes – in der Regel das Geschäftsjahr – dar.
- 9 Die Geldflussrechnung vermittelt, zusätzlich zur Bilanz und zur Erfolgsrechnung, ergänzende Informationen über die Investitions- und Finanzierungsvorgänge und die Entwicklung der Finanzlage der Organisation aus Betriebstätigkeit.
- 10 Der Geldfluss aus Betriebstätigkeit kann nach der direkten Methode ermittelt werden und umfasst Einzahlungen und Auszahlungen aus der Betriebstätigkeit wie folgt:
- + Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Fabrikaten, Waren und Dienstleistungen (Lieferungen und Leistungen)
 - Auszahlungen an Lieferanten (Lieferungen und Leistungen)
 - Auszahlungen an Mitarbeitende
 - + Sonstige Einzahlungen
 - Sonstige Auszahlungen
 - = Geldzu(ab)fluss aus Betriebstätigkeit (operativer Cash flow)
- 11 Der Geldfluss aus Betriebstätigkeit kann nach der indirekten Methode ermittelt werden. Diese Methode geht vom Periodenergebnis aus und korrigiert dieses um die nicht fonds- bzw. geldwirksamen Aufwendungen und Erträge wie folgt:
- Gewinn/Verlust
 - +/- Abschreibungen / Zuschreibungen (erfolgswirksame Aufwertungen) des Anlagevermögens
 - +/- Verluste aus Wertbeeinträchtigungen/ Wegfall von Wertbeeinträchtigungen
 - +/- Zunahme / Abnahme von fondsunwirksamen Rückstellungen (inkl. latenter Steuern)
 - +/- sonstige fondsunwirksame Aufwendungen / Erträge
 - +/- Verlust / Gewinn aus Abgängen des Anlagevermögens
 - +/- Abnahme / Zunahme der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - +/- Abnahme / Zunahme von Vorräten
 - +/- Abnahme / Zunahme von übrigen Forderungen und aktiven Rechnungsabgrenzungen
 - +/- Zunahme / Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - +/- Zunahme / Abnahme von übrigen kurzfristigen Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungen
 - = Geldzu(ab)fluss aus Betriebstätigkeit (operativer Cash flow)
- 12 Der Investitionsbereich umfasst Zu- und Abgänge von Sach- und Finanzanlagen, Erwerb und Veräußerungen von Organisationen sowie von immateriellen Vermögenswerten wie folgt:

- Auszahlungen für Investitionen (Kauf) von Sachanlagen
 - + Einzahlungen aus Devestition (Verkauf) von Sachanlagen
 - Auszahlungen für Investitionen (Kauf) von Finanzanlagen (inkl. Darlehen, Beteiligungen, Wertschriften usw.)
 - + Einzahlungen aus Devestition (Verkauf) von Finanzanlagen (inkl. Darlehen, Beteiligungen, Wertschriften usw.)
 - Auszahlungen für Investitionen (Kauf) von immateriellen Anlagen
 - + Einzahlungen aus Devestition (Verkauf) von immateriellen Anlagen
 - = Geldzu(ab)fluss aus Investitionstätigkeit
- 13 Vorgänge im Finanzierungsbereich sind Veränderungen der Finanzverbindlichkeiten und des einbezahlten Eigenkapitals sowie die Gewinnausschüttung wie folgt:
- + Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen (inkl. Agio)
 - Auszahlungen für Kapitalherabsetzungen mit Mittelfreigabe
 - Gewinnausschüttung an Anteilhaber
 - /+ Kauf / Verkauf von eigenen Aktien / eigenen Anteilen am Kapital der Organisation
 - + Einzahlungen aus Aufnahme von Anleihen
 - Rückzahlungen von Anleihen
 - +/- Aufnahme / Rückzahlungen von kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten
 - +/- Aufnahme / Rückzahlungen von langfristigen Finanzverbindlichkeiten
 - = Geldzu(ab)fluss aus Finanzierungstätigkeit

zu Ziffer 4

- 14 Geldnahe Mittel haben eine Restlaufzeit ab Bilanzstichtag von höchstens 90 Tagen.

zu Ziffer 6

- 15 Beispiele für nichtliquiditätswirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge sind:
- Erwerb von Vermögenswerten gegen Ausgabe von eigenen Aktien / eigenen Anteilen am Kapital der Organisation bzw. durch Kapitalerhöhung (z.B. Sacheinlage)
 - Erwerb einer Organisation durch Ausgabe eigener Aktien / eigenen Anteilen am Kapital der Organisation (z.B. Fusion)
 - Ausgabe von Gratisaktien
 - Umwandlung von Finanzschulden in Eigenkapital (z.B. Wandelanleihen oder Forderungsverzichte)
 - Erwerb von Vermögensgegenständen im Finanzierungsleasing

Ausserbilanzgeschäfte

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Zu den Ausserbilanzgeschäften zählen:
 - Eventualverpflichtungen
 - Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen.
- 2 Zu den Eventualverpflichtungen gehören Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter sowie alle weiteren Verpflichtungen mit Eventualcharakter. Zu den weiteren, nicht zu bilanzierenden Verpflichtungen gehören unwiderrufliche Zahlungsverpflichtungen aus nicht passivierungspflichtigen Verträgen und anderen festen Lieferungs- und Abnahmeverpflichtungen (z.B. Investitionsverpflichtungen, Gewährleistungsverpflichtungen, unwiderrufliche Kreditzusagen, langfristige Mietverträge, Verpflichtungen aus nicht bilanzierten Leasingverbindlichkeiten).
- 3 Die Eventualverpflichtungen und weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen sowie deren Bewertungsgrundsätze sind im Anhang offen zu legen. Die ausgewiesenen Beträge sind wie folgt zu gliedern:
 - Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter
 - Weitere quantifizierbare Verpflichtungen mit Eventualcharakter
 - Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen.

Von der Offenlegung ausgenommen sind im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit übernommene, nicht zu bilanzierende kurzfristige Verpflichtungen mit einer Gesamtlaufzeit bis zu einem Jahr oder Verpflichtungen, die innert 12 Monaten gekündigt werden können.
- 4 Eventualverpflichtungen und weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen sind zu bewerten. Wenn Eventualverpflichtungen und weitere nicht bilanzierte Verpflichtungen zu einem Mittelabfluss ohne nutzbaren Mittelzufluss führen werden und dieser Mittelabfluss wahrscheinlich und abschätzbar ist, ist eine Rückstellung zu bilden.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 5 Zu den Eventualverpflichtungen gehören beispielsweise auch Indossamentsverpflichtungen, aufgrund interner Regressverhältnisse nicht bilanzierte Anteile an Solidarschulden (z.B. einfache Gesellschaft) oder rechtlich verpflichtende Patronatserklärungen.

zu Ziffer 3

- 6 Zu den im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit nicht zu bilanzierenden und nicht offen zu legenden Verpflichtungen gehören z.B. unterjährige Arbeits- und Mietverträge, Einkaufsverpflichtungen sowie Bestellungen.
- 7 Organisationen, zu deren Geschäftszweck die Gewährung von Krediten gehört, haben Kreditzusagen auszuweisen, soweit deren zeitliche Bindung die gesetzliche Kündigungsfrist überschreitet.

zu Ziffer 4

- 8 Die Bewertung erfolgt gemäss der Wahrscheinlichkeit und der Höhe der zukünftigen einseitigen Leistungen und Kosten. Allfällige zugesicherte Gegenleistungen (z.B. Versicherungsdeckungen) sind zu berücksichtigen.

Anhang

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Der Anhang ist Bestandteil der Jahresrechnung. Er ergänzt und erläutert die Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung sowie den Eigenkapitalnachweis.
- 2 Der Anhang legt offen:
 - Angewendete Rechnungslegungsgrundsätze (insbesondere die angewendeten Bewertungsgrundlagen und Bewertungsgrundsätze)
 - Erläuterungen zu den anderen Bestandteilen der Jahresrechnung
 - Weitere Angaben, die in den anderen Teilen der Jahresrechnung noch nicht berücksichtigt worden sind.
- 3 Als weitere Angaben sind mindestens offen zu legen:
 - Aussergewöhnliche schwebende Geschäfte und Risiken (z.B. Rechtsfälle)
 - Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
- 4 Der Anhang enthält im Weiteren alle Sachverhalte, deren Offenlegung von anderen anzuwendenden Fachempfehlungen verlangt wird.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 5 Der Anhang soll die anderen Bestandteile der Jahresrechnung von Detailangaben entlasten.

zu den Ziffern 2 und 3

- 6 Die Grundsätze zur Rechnungslegung umfassen die Bewertungsrichtlinien. Die diesbezüglichen Offenlegungen beinhalten mindestens:
 - Bewertungsgrundlage
 - Bewertungsgrundsätze für die einzelnen Bilanzpositionen

- Bei Abweichungen von der gewählten Bewertungsgrundlage: Sachliche Begründung
 - Bei Änderungen eines Grundsatzes: Begründung, Art und finanzielle Auswirkung
 - Bei Fehlern in früheren Jahresrechnungen: Erläuterung und Quantifizierung
 - Änderungen von Schätzungen.
- 7 Die Offenlegungen zur Bilanz umfassen:
- Belastete Aktiven sowie Art der Belastung
 - Offenlegungen über das langfristige Fremdkapital, inklusive Art und Form der geleisteten Sicherheiten.

Immaterielle Werte

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Definition

- 1 Immaterielle Werte sind nicht-monetär und ohne physische Existenz. Sie können erworben oder selbst erarbeitet sein. Die immateriellen Werte können, sofern identifizier- und aktivierbar, als immaterielle Anlagen bezeichnet werden.
- 2 Falls wesentlich sind die immateriellen Werte in der Bilanz oder im Anhang aufzugliedern unter Verwendung der folgenden Kategorien:
 - Lizenzen/Franchising
 - Patente und technisches Know-how
 - Marken und Verlagsrechte
 - EDV-Software
 - Entwicklungskosten
 - Übrige immaterielle WerteDie übrigen immateriellen Werte sind weiter aufzugliedern, falls wesentliche zusätzliche Kategorien bestehen.

Aktivierung

- 3 Erworbene immaterielle Werte sind zu bilanzieren, wenn sie über mehrere Jahre einen für die Organisation messbaren Nutzen bringen werden.
- 4 Selbst erarbeitete immaterielle Werte können nur aktiviert werden, falls sie im Zeitpunkt der Bilanzierung die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllen:
 - Der selbst erarbeitete immaterielle Wert ist identifizierbar und steht in der Verfügungsgewalt der Organisation;
 - Der selbst erarbeitete immaterielle Wert wird einen für die Organisation messbaren Nutzen über mehrere Jahre bringen;
 - Die zur Schaffung des selbst erarbeiteten immateriellen Wertes angefallenen Aufwendungen können separat erfasst und gemessen werden;

- Es ist wahrscheinlich, dass die zur Fertigstellung und Vermarktung oder zum Eigengebrauch des immateriellen Wertes nötigen Mittel zur Verfügung stehen oder zur Verfügung gestellt werden.
- 5 Aufwendungen für identifizierbare, aber nicht aktivierbare immaterielle Werte sind dem Periodenergebnis zu belasten.
- 6 Dem Periodenergebnis belastete Aufwendungen für selbst erarbeitete immaterielle Werte können nachträglich nicht aktiviert werden.

Bewertung

- 7 Der aktivierbare und identifizierbare immaterielle Wert darf höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst werden. Sind die Aufwendungen höher als der zu diesem Zeitpunkt ermittelte erzielbare Wert, so ist dieser massgebend. Der Differenzbetrag zwischen den höheren Aufwendungen und dem erzielbaren Wert ist dem Periodenergebnis zu belasten. Als erzielbarer Wert gilt der höhere von Netto-Marktwert (Net Selling Price) und Nutzwert (Value in Use).
- 8 Bei der Bilanzierung immaterieller Werte ist die zukünftige Nutzungsdauer vorsichtig zu schätzen und der Wert systematisch (normalerweise linear) über diese Nutzungsdauer dem Periodenergebnis zu belasten. Sofern die Nutzungsdauer nicht eindeutig bestimmt werden kann, erfolgt die Abschreibung in der Regel über einen Zeitraum von fünf Jahren, in begründeten Fällen höchstens über 20 Jahre. Bei personenbezogenen immateriellen Werten darf die Nutzungsdauer fünf Jahre nicht überschreiten.
- 9 Die geschätzte Nutzungsdauer sowie die Methode der Abschreibung der immateriellen Werte sind im Anhang offen zu legen.
- 10 Eine nachträgliche Veränderung der einmal bestimmten Nutzungsdauer ist im Anhang offen zu legen und ihr Einfluss auf Bilanz und Erfolgsrechnung zu quantifizieren.
- 11 Immaterielle Werte sind an jedem Bilanzstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen. Es gelten die Bestimmungen zur Wertbeeinträchtigung von Aktiven (Impairment).

Offenlegung

- 12 Die Informationen zum Anlagespiegel der immateriellen Werte erfolgen im Anhang in Tabellenform.
- 13 Der Anlagespiegel der immateriellen Werte hat folgenden Inhalt je Kategorie:

Anschaffungswerte

- Bruttowerte zu Beginn der Rechnungsperiode
- Zugänge von immateriellen Werten
- Abgänge von immateriellen Werten
- Reklassifikationen
- Bruttowert am Ende der Rechnungsperiode

Kumulierte Wertberichtigungen

- Wertberichtigungen zu Beginn der Rechnungsperiode
- Planmässige Abschreibungen
- Wertbeeinträchtigungen (Impairment)
- Abgänge
- Reklassifikationen
- Wertberichtigungen am Ende der Rechnungsperiode

Nettobuchwerte

- Nettobuchwerte zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode.

Erläuterungen**zu Ziffer 1**

- 14 Erworbene immaterielle Werte können auch aus Akquisitionen von Geschäftsteilen, Organisationen oder Firmengruppen (z.B. Vermögensübertragungen, Fusionen) stammen.

zu Ziffer 2

- 15 Die übrigen immateriellen Werte können umfassen:
- Rezepte
 - Kontingente, Konzessionen, Urheberrechte
 - Vertragsrechte, Muster, Modelle, Pläne
 - Rechte (Nutzungsrechte, Schürfrechte)
 - Kundenstamm
- 16 Immaterielle Werte, die zur Vermarktung bestimmt sind, werden wie Vorräte behandelt.

zu Ziffern 3 und 4

- 17 Die zur Schaffung von immateriellen Werten mit unbestimmter Lebensdauer anfallenden Kosten sind im Allgemeinen nicht von den übrigen Kosten der Geschäftstätigkeit

tigkeit unterscheidbar und lassen sich nicht einzelnen identifizierbaren immateriellen Werten zuordnen. Sie erfüllen demnach die Kriterien der Aktivierungsfähigkeit nicht.

- 18 Ein messbarer Nutzen besteht für die zur Vermarktung bestimmten immateriellen Werte, wenn ein entsprechender Markt existiert.
- 19 Beispiele für nicht aktivierbare immaterielle Werte sind:
- selbst erarbeiteter Goodwill
 - Aus- und Weiterbildungskosten
 - Restrukturisierungskosten
 - Kosten für Grundlagen- und angewandte Forschung
 - Gründungs- und Organisationskosten

zu Ziffer 8

- 20 Die Regeln einer systematischen Abschreibung gelten nicht für immaterielle Werte, welche als Umlaufvermögen ausgewiesen werden und zur Vermarktung bestimmt sind.

Steuern

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Aktuelle und zukünftige steuerliche Auswirkungen sind im Jahresabschluss angemessen zu berücksichtigen. Dabei ist zwischen der Ermittlung der laufenden Ertragssteuern sowie der Abgrenzung von latenten Ertragssteuern zu unterscheiden.

Laufende Steuern

- 2 Die laufenden Ertragssteuern auf dem entsprechenden Periodenergebnis sind in Übereinstimmung mit den jeweiligen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln.
- 3 Der laufende Ertragssteueraufwand ist in der Jahresrechnung auszuweisen.
- 4 Verpflichtungen aus laufenden Ertragssteuern sind unter den passiven Rechnungsabgrenzungen oder den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Latente Steuern

- 5 Durch die Anwendung von nach True & Fair View ermittelten Werten entstehen im Vergleich zu den steuerrechtlich massgebenden Werten Bewertungsdifferenzen. Darauf sind latente Ertragssteuern zu berücksichtigen.
- 6 Die jährliche Abgrenzung der latenten Ertragssteuern basiert auf einer bilanzorientierten Sichtweise («Balance sheet method») und berücksichtigt grundsätzlich alle zukünftigen ertragssteuerlichen Auswirkungen («Comprehensive method»).
- 7 Die jährlich abzugrenzenden latenten Ertragssteuern sind in jeder Geschäftsperiode und für jedes Steuersubjekt getrennt zu ermitteln. Aktive und passive latente Ertragssteuern dürfen nur saldiert werden, soweit sie das gleiche Steuersubjekt betreffen.
- 8 Die Berechnung der jährlich abzugrenzenden latenten Ertragssteuern erfolgt aufgrund der massgebenden Steuersätze («Liability method»). Mass-

gebend sind die tatsächlich zu erwartenden oder – sofern diese nicht bekannt sind – die im Zeitpunkt der Bilanzierung gültigen Steuersätze.

- 9 Der Ausweis passiver latenter Ertragssteuern hat unter den Steuerrückstellungen, der Ausweis allfälliger aktiver latenter Ertragssteuern unter den Finanzanlagen je gesondert zu erfolgen.
- 10 Der latente Ertragssteueraufwand (-ertrag) resultiert aus der periodischen Veränderung der abgegrenzten latenten Ertragssteuern und ist in der Jahresrechnung auszuweisen.

Offenlegung

- 11 Im Anhang zur Jahresrechnung ist ein latenter Steueranspruch für noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge offen zu legen.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 12 Laufende Ertragssteuern sind wiederkehrende, in der Regel jährliche Gewinnsteuern.
- 13 Latente Ertragssteuern entstehen, wenn für die Erstellung der Jahresrechnung andere als die steuerrechtlich relevanten Bewertungsgrundsätze angewendet werden, d.h. wenn die in der Bilanz ausgewiesenen Werte der Aktiven und Passiven von den steuerrechtlich relevanten Werten abweichen.

zu Ziffer 2

- 14 Sonstige öffentliche Abgaben und Gebühren sind keine Steuern.

zu Ziffer 5

- 15 Für die Erstellung der Jahresrechnung ist die wirtschaftliche und nicht die steuerrechtliche Betrachtungsweise zugrunde zu legen. Dies führt zu Differenzen zwischen den nach Swiss GAAP FER Grundsätzen und den nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Werten von Bilanzpositionen.
- 16 Zeitlich befristete Differenzen («Temporary Differences») sind Differenzen zwischen den nach Swiss GAAP FER Grundsätzen und den nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Werten von Bilanzpositionen, welche im Zeitpunkt ihres zukünfti-

gen Ausgleichs zu steuerbaren oder steuerlich abzugsfähigen Beträgen führen. So führt beispielsweise die Anwendung von nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Abschreibungen zu einem anderen Periodenergebnis als eine nach steuerrechtlichen Methoden durchgeführte Berechnung.

- 17 Sofern im Rahmen der Neubewertung zeitlich befristete Differenzen entstehen und entsprechende latente Steuern abzugrenzen sind, sind diese als Steuerrückstellungen erfolgsneutral zu behandeln und im Anhang gesondert offen zu legen.
- 18 Durch die Berücksichtigung dieser auf die zeitlich befristeten Differenzen entfallenden Ertragssteuereffekte wird der ausgewiesene Steuerbetrag mit dem gemäss Swiss GAAP FER Richtlinien ermittelten Erfolg in Übereinstimmung gebracht.
- 19 Für nicht steuerwirksamen Aufwand beziehungsweise Ertrag sind keine latenten Ertragssteuern zu berücksichtigen.

zu Ziffer 6

- 20 Die zeitlich befristeten Differenzen zwischen der nach Swiss GAAP FER Grundsätzen erstellten Bilanz und den einzelnen Positionen der Steuerbilanz (nach steuerrechtlichen Grundsätzen erstellte Bilanz) bilden die Basis für die Ermittlung der latenten Steuern. Sie entstehen aus einer bilanzorientierten Betrachtungsweise, und die Erfolgsrechnung wird nicht als Grundlage für die Ermittlung latenter Steuern verwendet. Sie haben den Charakter von zukünftig steuerbaren (passive zeitlich befristete Differenzen) bzw. zukünftig abzugsfähigen (aktive zeitlich befristete Differenzen) Beträgen.
- 21 Die Erfassung aller zukünftigen ertragssteuerlichen Auswirkungen bei der Berechnung der jährlichen latenten Ertragssteuern bedingt den Einbezug aller zeitlich befristeten Differenzen («Comprehensive method»).

zu Ziffer 7

- 22 Bei der Ermittlung von zeitlich befristeten Differenzen können allfällige steuerliche Verlustvorträge zusammen mit übrigen aktiven zeitlich befristeten Differenzen in die Ermittlung der latenten Ertragssteuern einfließen und mit passiven zeitlich befristeten Differenzen verrechnet werden.
- 23 Aktive latente Steuern auf zeitlich befristeten Differenzen sowie auf steuerlichen Verlustvorträgen dürfen nur dann bilanziert werden, wenn wahrscheinlich ist, dass sie in Zukunft durch genügend steuerliche Gewinne realisiert werden können.

zu Ziffer 8

- 24 Für die Berechnung des latenten Ertragssteuerpostens ist grundsätzlich der tatsächlich zu erwartende Steuersatz je Steuersubjekt anzuwenden.

zu Ziffer 10

- 25 Veränderungen der abgegrenzten latenten Ertragssteuern, die sich in der Jahresrechnung infolge von Fremdwährungsänderungen ergeben, sind nicht Bestandteil des latenten Ertragssteueraufwandes (-ertrages).

Zwischenberichterstattung

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Der Zwischenbericht enthält Zahlenangaben sowie Erläuterungen über die Tätigkeit und den Geschäftsgang der Organisation im Berichtszeitraum. Die Erstellung von Zwischenberichten ist freiwillig. Entschliesst sich eine Organisation jedoch zu einer Zwischenberichterstattung nach Swiss GAAP FER, so ist die Einhaltung dieser Fachempfehlung durch die Organisation zu bestätigen.
- 2 Veröffentlicht eine Organisation einen konsolidierten Jahresabschluss, so hat sie auch den Zwischenbericht in konsolidierter Form zu veröffentlichen.
- 3 Für den Berichtszeitraum sowie für den entsprechenden Zeitraum des vorhergehenden Geschäftsjahres ist mindestens eine verkürzte Erfolgsrechnung zu erstellen. Zudem ist per Anfang und Ende des Berichtszeitraums eine verkürzte Bilanz zu erstellen. Die verkürzte Erfolgsrechnung und Bilanz haben mindestens die Überschriften und Zwischentotale zu enthalten, welche auch im letzten Jahresabschluss enthalten waren.
- 4 Für die im Zwischenbericht enthaltenen finanziellen Informationen gelten die gleichen Grundsätze wie für die Jahresrechnung. Vereinfachungen sind zulässig, sofern keine wesentliche Beeinträchtigung des Bildes des Geschäftsgangs entsteht.
- 5 Die Erläuterungen haben es dem Adressaten zu ermöglichen, sich ein begründetes Urteil über die Entwicklung der Tätigkeit und des Geschäftsganges der Organisation zu bilden; sie haben insbesondere
 - Änderungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen zu erklären und daraus resultierende, wesentliche Effekte offen zu legen
 - den Hinweis auf Faktoren zu enthalten, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Organisation während des Berichtszeitraumes wesentlich beeinflusst haben
 - ausserordentliche Erträge oder Aufwendungen offen zu legen; diese zu quantifizieren, sofern sie den Gewinn/Verlust wesentlich beeinflussen
 - einen Vergleich mit dem entsprechenden Zeitraum des vorangegangenen Geschäftsjahres zu ermöglichen

- wesentliche Ereignisse nach dem Stichtag des Zwischenberichts offen zu legen.

Die Erläuterungen haben sich auch auf die Aussichten der Organisation für das laufende Geschäftsjahr zu erstrecken.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 6 Nicht Inhalt dieser Fachempfehlung sind
 - Zwischenabschlüsse, die im Zusammenhang mit besonderen Kapitalmarkttransaktionen erforderlich sind (z. B. Emissions- und Kotierungsprospekt)
 - die Ad-hoc-Berichterstattung bei Vorliegen neuer erheblicher Tatsachen.
- 7 Der Zwischenbericht ist möglichst rasch zu erstellen, um aktuell zu sein.
- 8 Ist der Zwischenbericht in Übereinstimmung mit dieser Fachempfehlung erstellt worden, so ist die Einhaltung dieser Fachempfehlung, Swiss GAAP FER 12, explizit zu erwähnen. Der Zwischenbericht darf aber nicht als «in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER» bezeichnet werden, solange er nicht sämtliche anwendbaren Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER befolgt.
- 9 Die Zwischenberichterstattung der Banken richtet sich nach der Bankengesetzgebung, diejenige der Versicherungen nach Swiss GAAP FER 14.

zu Ziffer 3

- 10 Werden über die finanziellen Mindestanforderungen hinausgehende Zahlen bekannt gegeben, so sind auch für diese zusätzlichen Angaben die Vorjahreszahlen darzustellen.
- 11 Der im Zwischenabschluss enthaltene Steuerbetrag richtet sich nach dem erwarteten Steuersatz für das Gesamtjahr.

zu Ziffer 4

- 12 Besonders hingewiesen wird auf den Grundsatz der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung.
- 13 Vereinfachungen sind insbesondere möglich:
 - bei Abgrenzungen zwischen den Perioden
 - durch Verzicht auf physische Inventuren

zu Ziffer 5

- 14 Ziel der Zwischenberichterstattung ist nicht allein eine zahlenmässige Darstellung des Ergebnisses, sondern auch eine qualitative Erläuterung des Geschäftsgangs. Für die Beurteilung können dabei zusätzliche Aussagen über den Einfluss der Wechselkurse, die Entwicklung von Kosten und Preisen, Leistungswerte (z. B. Bestelleingang oder Beschäftigungslage) sowie Investitionen und Desinvestitionen wesentlich sein. Ebenso kann sich eine Segmentierung der Umsätze empfehlen.
- 15 Da die Saisonalität zu falschen Schlussfolgerungen für das Gesamtjahr führen kann, sollte sie erläutert und, wenn möglich, in ihren Auswirkungen quantifiziert werden.
- 16 Zu den Faktoren, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich beeinflussen können, gehören insbesondere Entwicklungen in Bezug auf
- Restrukturierungen
 - Wertbeeinträchtigungen von Aktiven (Impairments)
 - Veränderungen im Konsolidierungskreis
 - wichtige hängige Prozesse
 - grössere Produkteinführungen
 - Veränderungen in der Kapitalstruktur
 - ausserordentliche Entwicklungen im Finanzertrag/-aufwand
 - Veränderungen der Liquidität.

Es ist allenfalls auch auf derartige Vorfälle aus der Vergleichsperiode hinzuweisen, sofern die finanziellen Auswirkungen dieser Vorfälle für die Vergleichbarkeit der Zahlen der beiden Perioden wichtig sind.

Leasinggeschäfte

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Bei Leasinggeschäften werden bestimmte Güter einem Leasingnehmer gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen.
- 2 Bei Leasinggeschäften wird zwischen Finanzierungsleasing (Finance Lease) und operativem Leasing (Operating Lease) unterschieden. Die Abgrenzung erfolgt nach wirtschaftlichen Kriterien.
- 3 Ein Finanzierungsleasing liegt in der Regel vor, wenn
 - bei Vertragsabschluss der Barwert der Leasingraten sowie einer allfälligen Restzahlung in etwa dem Anschaffungs- bzw. Netto-Marktwert des Leasinggutes entspricht, oder
 - die erwartete Leasingdauer nicht wesentlich abweicht von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasinggutes, oder
 - das Leasinggut am Ende der Leasingdauer ins Eigentum des Leasingnehmers übergehen soll, oder
 - eine allfällige Restzahlung am Ende der Leasingdauer wesentlich unter dem dannzumaligen Netto-Marktwert liegt.
- 4 Finanzierungsleasing wird in der Bilanz erfasst und ist separat auszuweisen. Der Buchwert der durch Finanzierungsleasing aktivierten Leasinggüter sowie der Gesamtbetrag der damit verbundenen Passiven sind in der Bilanz oder im Anhang offen zu legen.
- 5 Operatives Leasing wird nicht bilanziert. Operative Leasingverpflichtungen, die nicht innerhalb eines Jahres gekündigt werden können, sind im Anhang offen zu legen.
- 6 Ein Gewinn aus dem Verkauf von Sachanlagen verbunden mit der Rücknahme durch ein Finanzierungsleasing (Sale und Leaseback) ist in der Jahresrechnung abzugrenzen und über die Dauer des Leasingvertrages aufzulösen. Ein Verlust aus dem Verkauf von Sachanlagen durch ein Finanzierungsleasing (Sale und Leaseback) ist sofort dem Periodenergebnis zu belasten.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

- 7 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (economic approach) stellt die Substanz eines Vertrages über dessen rechtliche Form (substance over form). Somit werden nicht das juristische Eigentum, sondern die mit der wirtschaftlichen Nutzung des Leasinggutes verbundenen Rechte und Risiken berücksichtigt.

zu Ziffer 3

- 8 Für die Berechnung des Barwertes der Leasingraten können die anteiligen Kosten für Unterhalt, Versicherungen, Garantien etc. abgesetzt werden. Für die Diskontierung ist jener Zinssatz zu wählen, der dem Leasingvertrag zugrunde liegt.
- 9 Alle Leasinggeschäfte, welche nicht als Finanzierungsleasing zu qualifizieren sind, gelten als operatives Leasing.

zu Ziffer 4

- 10 Zu Vertragsbeginn werden der Anschaffungs- bzw. Netto-Marktwert des Leasinggutes und der Barwert der zukünftigen Leasingzahlungen bestimmt. Der tiefere der beiden Werte wird bilanziert. In den Folgeperioden wird das Aktivum nach betriebswirtschaftlichen Kriterien abgeschrieben. Die jeweiligen Leasingzahlungen sind in Zins- und in Rückzahlungskomponenten aufgeteilt. Die Zinskomponente schliesst auch die übrigen laufenden Kosten mit ein. Die Rückzahlungskomponenten (Tilgungszahlungen) sind mit der Leasingsschuld zu verrechnen und die Zins- und übrigen Kostenkomponenten sind im Periodenergebnis zu erfassen.

zu Ziffer 5

- 11 Die Mindestangaben beinhalten den Totalbetrag der zukünftigen Leasingzahlungen und deren Fälligkeitsstruktur.

Konzernrechnung von Versicherungsunternehmen

Die vorliegende Fachempfehlung ist anzuwenden für Jahresabschlüsse betreffend die Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 1996.

Grundsatz (Einleitung)

In Ergänzung und teilweiser Abänderung der Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Konzernrechnungen von Versicherungsunternehmen die nachstehenden besonderen Empfehlungen. (Ziffer 26 und 32 sind mit Wirkung per 31. 12. 2001 überarbeitet worden.)

I. Darstellung und Gliederung der Konzernrechnung

Empfehlung

- 1 Die Konzernrechnung von Versicherungsgesellschaften umfasst Bilanz, Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung), Mittelflussrechnung (Geldflussrechnung) sowie Anhang.
- 2 Die Empfehlung beschränkt sich auf eine Mindestgliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung sowie auf den Mindestinhalt der Mittelflussrechnung und des Anhangs. Die Darstellung kann in der nachstehenden oder in einer andern sachgerechten Form erfolgen. In der Erfolgsrechnung erfolgt die Aufteilung mindestens in Nichtleben- und Lebengeschäft.
- 3 In der Konzernbilanz sind die folgenden Positionen gesondert auszuweisen:
Aktiven
 - Kapitalanlagen
 - Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolicen
 - Immaterielle Anlagen
 - Übrige Aktiven/Sachanlagen
 - Forderungen
 - Flüssige Mittel
 - (Aktive) Rechnungsabgrenzung

Passiven

- **Eigenkapital**

- Gesellschaftskapital
- Kapitalreserven
- Nicht einbezahltes Gesellschaftskapital (Minusposten)
- Eigene Aktien (Minusposten)
- Neubewertungsreserven
- Gewinnreserven
- Gewinn (Verlust)
- Minderheitsanteile

- **Fremdkapital**

- Versicherungstechnische Rückstellungen
- Versicherungstechnische Rückstellungen für anteilgebundene Lebensversicherungen
- Rückstellung für die künftige Überschussbeteiligung der Versicherten
- Nichttechnische (finanzielle) Rückstellungen
- Depotverbindlichkeiten aus dem abgegebenen Geschäft
- Nachrangige Verbindlichkeiten
- Anleihen
- Übrige langfristige Verbindlichkeiten
- Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten
- (Passive) Rechnungsabgrenzung

4 Die nachstehenden Positionen sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen:

Bei den Forderungen

- Forderungen gegenüber Versicherungsnehmern
- Forderungen gegenüber Agenten und Vermittlern
- Forderungen gegenüber Versicherungsgesellschaften
- Forderungen gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen und anderen nahe stehenden Unternehmen und Personen

Bei den immateriellen Anlagen

- Goodwill (Geschäfts- oder Firmenwert)

Bei den Kapitalanlagen und Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice

- Grundstücke und Bauten
- Beteiligungen
- Darlehen an nicht konsolidierte Beteiligungen und andere nahe stehende Unternehmen und Personen
- Aktien
- Eigene Aktien
- Festverzinsliche Wertschriften und Schuldscheindarlehen
- Hypotheken
- Festgelder und ähnliche Kapitalanlagen

- Übrige Kapitalanlagen
- Depotforderungen aus dem übernommenen Rückversicherungsgeschäft

Unter Übrigen Aktiven werden ausgewiesen:

- Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens

Beim Gesamtbetrag der versicherungstechnischen Rückstellungen

- Bruttobetrag
- Anteil der Rückversicherer
- Betrag für eigene Rechnung

Bei den versicherungstechnischen Rückstellungen für eigene Rechnung zusätzlich

- Prämienüberträge
- Deckungskapital
- Schadenrückstellung
- Aufsichtsrechtlich vorgeschriebene Schwankungsrückstellung
- Gutgeschriebene Überschussanteile der Versicherten

Bei den nichttechnischen (finanziellen) Rückstellungen

- Steuern
- Personalvorsorge

Bei den langfristigen Verbindlichkeiten

- Verbindlichkeiten gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen und anderen nahe stehenden Unternehmen und Personen

Bei den kurzfristigen Verbindlichkeiten

- Verbindlichkeiten aus dem Versicherungsgeschäft
- Verbindlichkeiten gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen und anderen nahe stehenden Unternehmen und Personen

Beim Gesellschaftskapital

- die Beträge der einzelnen Titulkategorien des Gesellschaftskapitals

5 In der Konzernerfolgsrechnung sind die folgenden Positionen gesondert auszuweisen:

Versicherungstechnische Erfolgsrechnung Nichtlebensgeschäft

- Gebuchte Brutto-Prämien
- Abgegebene Rückversicherungsprämien
- Veränderung der Prämienüberträge für eigene Rechnung
- Technischer Zinsertrag
- Übriger versicherungstechnischer Ertrag
- Bezahlte Versicherungsleistungen
- Veränderung der Schadenrückstellung
- Aufwand für Überschussbeteiligung der Versicherten
- Technische Kosten
- Übriger versicherungstechnischer Aufwand
- Versicherungstechnisches Ergebnis des Nichtlebensgeschäftes

Versicherungstechnische Erfolgsrechnung Lebengeschäft

- Gebuchte Brutto-Prämien
- Abgegebene Rückversicherungsprämien
- Veränderung der Prämienüberträge für eigene Rechnung
- Übriger versicherungstechnischer Ertrag
- Bezahlte Versicherungsleistungen
- Veränderung der Schadenrückstellung
- Veränderung des Deckungskapitals
- Technische Kosten
- Übriger versicherungstechnischer Aufwand
- Aufwand für Überschussbeteiligung der Versicherten
- Ertrag aus Kapitalanlagen
- Aufwand für Kapitalanlagen
- Übertrag Erfolg aus Kapitalanlagen von/an nichtversicherungstechnische Rechnung
- Nicht realisierte Gewinne aus Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice
- Nicht realisierte Verluste aus Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice
- Versicherungstechnisches Ergebnis des Lebengeschäftes

Nichtversicherungstechnische (finanzielle) Erfolgsrechnung

- Ertrag aus Kapitalanlagen
- Aufwand für Kapitalanlagen
- Übertrag Erfolg aus Kapitalanlagen von/an versicherungstechnische Rechnung Lebengeschäft
- Technischer Zinsaufwand für Nichtlebengeschäft
- Übriger finanzieller Ertrag
- Übriger finanzieller Aufwand
- Ausserordentlicher Ertrag
- Ausserordentlicher Aufwand
- Gewinn/Verlust vor Steuern
- Steuern
- Minderheitsanteil am Gewinn/Verlust
- Gewinn/Verlust

- 6 Die nachstehenden Positionen sind in der Erfolgsrechnung oder im Anhang gesondert auszuweisen:

Bei der Veränderung des Prämienübertrages, den bezahlten Versicherungsleistungen, der Veränderung der Schadenrückstellung, der Veränderung des Deckungskapitals und den technischen Kosten je

- Bruttobetrag
- Anteil der Rückversicherer
- Betrag für eigene Rechnung

Beim Ertrag aus Kapitalanlagen

- Ertrag aus Grundstücken und Bauten
- Ergebnis aus nicht konsolidierten Beteiligungen
- Ertrag aus Darlehen an nicht konsolidierte Beteiligungen und anderen nahe stehenden Unternehmen und Personen
- Wertschriftenertrag
- Übriger Kapitalertrag
- Depotzinsertrag
- Ertrag aus Zuschreibungen
- Gewinn aus Veräusserung von Kapitalanlagen

Beim Aufwand für Kapitalanlagen

- Aufwand für Verwaltung
- Aufwand für Zinsen
- Abschreibung auf Kapitalanlagen
- Verlust aus Veräusserung von Kapitalanlagen

Zum allfälligen Übertrag Erfolg aus Kapitalanlagen von bzw. an die nicht-versicherungstechnische Rechnung/Rechnung Leben- bzw. Nichtlebensgeschäft sind die Grundlagen im Anhang anzugeben.

- 7 Das in Rückversicherung übernommene (indirekte) Lebensgeschäft kann in der versicherungstechnischen Rechnung des Nichtlebensgeschäftes ausgewiesen werden, sofern die übernehmende Gesellschaft kein direktes Lebensgeschäft betreibt.
- 8 Der Bruttobetrag der technischen Kosten ist nach angemessenen Kriterien (z.B. Entstehungsbereiche, Funktionen oder Kostenarten) zu unterteilen.
- 9 Abgegrenzte bzw. aktivierte Abschlussaufwendungen sind im Anhang auszuweisen.
- 10 Die selbst genutzten Gebäude sind gesondert auszuweisen, sofern keine angemessene Eigenmiete verrechnet wird.
- 11 Konzerne, welche sowohl das Leben- als auch das Nichtlebensgeschäft betreiben, können den Erfolg aus Kapitalanlagen ausschliesslich in der nicht-versicherungstechnischen Rechnung erfassen. In diesem Fall ist zumindest der auf die versicherungstechnische Rechnung des Lebensgeschäftes entfallende Anteil gesamthaft zu übertragen (Übertrag Erfolg aus Kapitalanlagen) und die Aufteilung auf das Leben- und das Nichtlebensgeschäft im Anhang darzustellen.
- 12 Im Anhang wird im Sinne eines Anlagenspiegels die Entwicklung der Bruttowerte folgender Positionen offen gelegt: Immaterielle Anlagen, Grundstücke und Bauten sowie nicht konsolidierte Beteiligungen und Darlehen an andere nahe stehenden Unternehmen und Personen.

- 13 Der Anhang enthält eine Aufgliederung der Bruttoprämien nach Versicherungszweigen und nach geographischen Bereichen. Die Angabe der Bruttoprämien erfolgt getrennt nach folgenden Versicherungszweigen:

Nichtleben

- Unfall- und Krankenversicherung
- Motorfahrzeugversicherung
- See- und Transportversicherung, Luftfahrtversicherung
- Feuer- und übrige Sachversicherungen
- Haftpflichtversicherung
- Kredit- und Kautionsversicherung
- Sonstige Versicherungen

Leben

- Lebensversicherung
- Lebensversicherung, bei der das Kapitalanlagerisiko von den Inhabern von Lebensversicherungspolice getragen wird

Übernommenes Geschäft

- Lebensversicherung
- Nichtlebensversicherung

Erläuterungen zu I.

zu Ziffer 1

- 14 Zum Geltungsbereich der Empfehlung gehören auch Gesellschaften (Holdinggesellschaften), deren hauptsächlicher Zweck darin besteht, Beteiligungen zu halten, sofern es sich bei diesen Tochtergesellschaften entweder ausschliesslich oder hauptsächlich um Versicherungsunternehmen handelt.
- 15 Die Erfolgsrechnung besteht aus einem technischen und einem nichttechnischen (finanziellen) Teil. Der technische Teil umfasst die Versicherungstechnische Erfolgsrechnung Nichtlebensgeschäft und die Versicherungstechnische Erfolgsrechnung Lebensgeschäft.

zu Ziffer 4 (Bilanz und Anhang)

- 16 Allfällige Rückstellungen für Drohverluste und Alterungsrückstellungen des Nichtlebensgeschäftes sind den Prämienüberträgen zuzurechnen oder separat auszuweisen. Rückstellungen für Spätschäden (IBNR) sind der Schadenrückstellung zugeordnet.
- 17 Insofern eine oder mehrere Konzerngesellschaften nach aufsichtsrechtlichen Vorschriften eine Schwankungsrückstellung zu bilden haben, ist diese in der Konzernbilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen.

- 18 Ist eine Trennung der Forderungen gegenüber Versicherungsnehmern von denjenigen gegenüber Agenten und Vermittlern praktisch nicht möglich, so sind letztere bei den Forderungen gegenüber Versicherungsnehmern auszuweisen; der Posten ist entsprechend zu bezeichnen.

zu Ziffer 5 (Gliederung der Erfolgsrechnung)

- 19 Differenzen aus Fremdwährungsumrechnungen sind unter der Position Übriger finanzieller Ertrag bzw. Übriger finanzieller Aufwand auszuweisen.
- 20 Die Position Übriger finanzieller Ertrag kann beispielsweise Zinsertrag auf Kontokorrentguthaben enthalten.

zu Ziffer 6 (Erfolgsrechnung und Anhang)

- 21 Der Ertrag aus Zuschreibungen umfasst Buchgewinne aus nicht mehr notwendigen Wertberichtigungen.

II. Bewertung

Empfehlung

- 22 Die Bewertung in der Konzernrechnung von Versicherungsgesellschaften kann wahlweise von historischen oder aktuellen Werten ausgehen. Erfolgt die Bewertung der Kapitalanlagen zu aktuellen Werten, so sind im Anhang für die einzelnen Positionen die historischen Werte offen zu legen. Die Bewertung der Kapitalanlagen kann auch auf der Grundlage historischer Werte (Anschaffungs- und Herstellwerte) erfolgen, wobei im Anhang für die einzelnen Positionen die aktuellen Werte (Marktwerte oder Wiederbeschaffungswerte) offen zu legen sind.
- 23 Aktuelle Werte für Grundstücke und Bauten sind nach allgemein anerkannten Bewertungsverfahren zu ermitteln.
- 24 Aktuelle Werte für Aktien von Immobiliengesellschaften, die nicht als Beteiligungen bilanziert werden, sind nach allgemein anerkannten Bewertungsverfahren zu ermitteln (Marktwert).
- 25 Aktuelle Werte für Wertschriften sind aufgrund des Marktkurses zum Bilanzstichtag zu ermitteln (Marktwert).
- 26 Ergibt die Bewertung der Kapitalanlagen zu aktuellen Werten einen Mehrwert gegenüber ihrem historischen Wert, so ist dieser Mehrwert erfolgsneutral den Neubewertungsreserven zuzuweisen. Im Zeitpunkt der Realisation

einer Kapitalanlage ist ein allfälliger Mehrwert (verglichen mit dem historischen Wert) als Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalanlagen auszuweisen. Sinkt der Wert einer Kapitalanlage bei Bewertung zu aktuellen Werten unter den historischen Wert, so ist die entsprechende Wertberichtigung, für jene Titel, bei denen die Voraussetzungen einer Wertbeeinträchtigung gegeben sind, als Aufwand für Kapitalanlagen in der Erfolgsrechnung auszuweisen. Wurde für diese Kapitalanlage in einer früheren Rechnungsperiode durch Bewertung zu aktuellen Werten ein Mehrwert (verglichen mit dem historischen Wert) ausgewiesen, so ist die Wertberichtigung in Höhe der Differenz zwischen früherem aktuellem Wert und historischem Wert den Neubewertungsreserven zu belasten.

Für Titel, bei denen keine Voraussetzungen einer Wertbeeinträchtigung gegeben sind und bei denen keine Absicht des Handels besteht, darf bei Bewertung zu aktuellen Werten die entsprechende Wertberichtigungen unter den historischen Wert erfolgsneutral zulasten der Neubewertungsreserven im Eigenkapital erfasst werden. Spätere Werterhöhungen müssen ebenfalls erfolgsneutral den Neubewertungsreserven zugewiesen werden. Im Falle der Realisierung eines Mehrwertes durch Veräußerung muss zuerst ein früher erfolgsneutral erfasster Minderwert ausgeglichen werden; darüber hinausgehende Mehrlöse sind erfolgswirksam zu erfassen. Sofern im Falle einer Veräußerung ein früher erfolgsneutral erfasster Minderwert nicht durch Realisierung eines Mehrwertes ausgeglichen werden kann, muss der verbleibende (früher erfolgsneutral erfasste) Minderwert erfolgswirksam erfasst werden.

Die Beurteilung, ob keine Wertbeeinträchtigung besteht, ist aufgrund schriftlich festgehaltener Kriterien je Titel durchzuführen und zu dokumentieren. Wird das Vorliegen einer Wertbeeinträchtigung verneint, obwohl der Kurswert unter dem Anschaffungswert liegt, muss die Differenz zwischen dem aktuellen Marktwert und dem Anschaffungswert erfolgswirksam erfasst werden, falls der Kurswert dieses Titels auch nach zwölf Monaten noch unter dem Anschaffungswert liegt.

Die erfolgsneutral erfasste Wertberichtigung (negative Veränderung der Neubewertungsreserve) auf Kapitalanlagen sowie die im Zusammenhang mit Veräußerungen aufgelösten negativen Neubewertungen sind je separat offen zu legen.

Diese Regelung gilt auch für Zwischenabschlüsse.

- 27 Bei festverzinslichen Werten (Wertschriften, Schulscheindarlehen, Darlehen) kann auch die so genannte Amortized-Value-Methode (Amortized Cost Value Method) angewandt werden. Dabei wird die Differenz zwischen Anschaffungswert und Rückzahlungsbetrag systematisch über die Restlaufzeit aufgeteilt. Der zeitanteilige Differenzbetrag ist der Position Wertschriften-erträge (Korrektur Zinsertrag) zuzuweisen. Der Marktwert für diese Kapitalanlagen ist zusätzlich im Anhang aufzuführen.

- 28 Wertberichtigungen, Abschreibungen oder andere Bewertungskorrekturen auf Kapitalanlagen, welche am Bilanzstichtag nicht mehr notwendig sind, müssen aufgelöst werden. Der entsprechende Mehrwert ist in der Erfolgsrechnung als Ertrag auszuweisen, falls und soweit in einem vorherigen Geschäftsjahr die Bewertungskorrektur der Erfolgsrechnung als Aufwand belastet wurde.
- 29 Technische Rückstellungen wie Prämienüberträge, Deckungskapitalien, Schadenrückstellungen oder Gewinnanteilrückstellungen (Rückstellung für gutgeschriebene Überschussanteile) sind grundsätzlich einzeln, d.h. je Versicherungsvertrag oder Versicherungsfall zu berechnen. Statistische oder mathematische Berechnungsmethoden sind zulässig, sofern diese den jeweiligen aufsichtsrechtlichen Vorschriften entsprechen und anzunehmen ist, dass sie zu annähernd den gleichen Ergebnissen wie die Einzelberechnungen führen.

Erläuterungen zu II.

zu den Ziffern 23 und 24

- 30 Im Vordergrund steht eine Beurteilung aufgrund des Ertragswertes. Allenfalls kann auch der Preis, der zum Zeitpunkt der Bewertung aufgrund einer Veräusserung an einen unabhängigen Dritten erzielt werden könnte, als aktuellen Wert verwendet werden.

zu Ziffer 26

- 31 Mehr- oder Minderwerte auf Kapitalanlagen verglichen mit den historischen Werten (so genannte nicht realisierte Gewinne oder Verluste) für Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice werden durch eine entsprechende Veränderung der versicherungstechnischen Rückstellungen für diese Lebensversicherungen neutralisiert; sie verändern weder die Neubewertungsreserven noch den Periodenerfolg.
- 32 Die Anschaffungswerte sind unter Berücksichtigung allfälliger Absicherungen auf der Basis von Durchschnittswerten zu bestimmen.

zu Ziffer 29

- 33 Passiven (und damit zusammenhängende andere Positionen der Konzernrechnung), welche aufgrund aufsichtsrechtlicher Vorschriften zu ermitteln sind, müssen – weil diese Vorschriften von Land zu Land verschieden sein können – nicht für den gan-

zen Konzern einheitlich bewertet werden. Gleiches gilt für abgegrenzte (aktivierte) Abschlussaufwendungen. Auf die Anwendung unterschiedlicher Grundsätze ist im Anhang hinzuweisen.

- 34 Allfällige Diskontierungen von Schadenrückstellungen aus dem Nichtlebensgeschäft sind im Anhang anzulegen.

III. Mittelflussrechnung

Empfehlung

- 35 Der Mittelfluss aus Geschäftstätigkeit ist zu definieren und hat, falls er nach der indirekten Methode (aufgrund der Konzernrechnung) berechnet wird, zumindest gesondert auszuweisen
- die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Kapitalanlagen, insbesondere auf Grundstücke und Bauten, nicht konsolidierte Beteiligungen und Darlehen an andere nahe stehende Unternehmen und Personen, sowie auf immaterielle Anlagen
 - die Zu- und Abnahme (Nettoveränderung) folgender Posten:
 - Versicherungstechnische Rückstellungen
 - Gutgeschriebene Überschussanteile im Lebensgeschäft
 - Rückstellung für künftige Überschussbeteiligung im Lebensgeschäft
 - Forderungen aus dem Versicherungsgeschäft
 - Verbindlichkeiten aus dem Versicherungsgeschäft
 - Nichttechnische (finanzielle) Rückstellungen
 - Aktive Rechnungsabgrenzung
 - Passive Rechnungsabgrenzung
- 36 Der Mittelfluss aus Vorgängen im Investitionsbereich ist gesondert auszuweisen, insbesondere für Grundstücke und Bauten sowie für nicht konsolidierte Beteiligungen und Darlehen an andere nahe stehende Unternehmen und Personen sowie immaterielle Anlagen. Zu- und Abnahmen dieser Positionen können als Nettoposition ausgewiesen werden.
- 37 Im Finanzierungsbereich sind die Zu- oder Abnahmen von Finanzverbindlichkeiten einzeln und brutto auszuweisen.
- 38 Die Versicherungsgesellschaften haben als Fonds die flüssigen Mittel auszuweisen
- 39 Differenzen aus Fremdwährungsumrechnungen sind nicht gesondert aufzuzeigen und nicht im Anhang zu erläutern.

Erläuterungen zu III.

- 40 Zu- oder Abnahmen im Investitionsbereich können als Netto-Position ausgewiesen werden.
- 41 Die Vorgänge im Finanzierungsbereich werden brutto gezeigt.

IV. Zwischenberichterstattung

Empfehlung

- 42 Sofern eine Versicherungsgesellschaft, die einen konsolidierten Jahresabschluss veröffentlicht, den Zwischenbericht nicht auf konsolidierter Basis erstellen kann, muss sie die Basis offen legen, auf der die Angaben und Erläuterungen ermittelt werden.
- 43 Versicherungsgesellschaften müssen, sofern sie keine vollumfänglich abgegrenzten Prämien- und Ergebniszahlen ausweisen, zumindest die gebuchten Brutto-Prämien getrennt nach Nichtlebensgeschäft sowie Lebensgeschäft und nach den wichtigsten geographischen Märkten ausweisen. Ebenso sind Angaben und Erläuterungen über den versicherungstechnischen Aufwand, insbesondere Versicherungsleistungen und technische Kosten und über die nichtversicherungstechnische Rechnung (Erträge und Aufwand aus Kapitalanlagen) zu machen.

Glossar

Bezahlte Versicherungsleistungen

In der Geschäftsperiode (Geschäftsjahr) erfolgte Zahlungen für Versicherungsfälle aus der Geschäftsperiode als auch aus Vorjahren.

Depotforderungen aus dem übernommenen Geschäft bzw.

Depotverbindlichkeiten aus dem abgegebenen Geschäft

In der Rückversicherung oder im Retrozessionsgeschäft beim Zedenten hinterlegte Depots zur Sicherstellung der vom Rückversicherer eingegangenen Verpflichtungen. Beim Rückversicherer entstehen entsprechend Depotforderungen gegenüber dem Zedenten aus dem von diesem in Rückdeckung übernommenen Geschäft.

Drohverlustrückstellung

Die Rückstellung für Drohverluste dient dazu, einem erkennbaren, nicht kalkulierten tendenziellen Anstieg des Risikos oder Aufwandes Rechnung zu tragen, soweit eine Anpassung der Prämien vertraglich nicht vorgesehen oder eine Vertragsänderung nicht möglich ist.

Eigene Rechnung

Dieser Saldo entsteht auf der Aufwand- und Ertragsseite aus folgender Subtraktion:
Beim Erstversicherer brutto gebuchte Beträge abzüglich der an den Rückversicherer abgegebenen Beträge (wie z. B. Prämien bzw. übernommene Schäden)
= Betrag auf eigene Rechnung.

Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolice

Die Versicherungsnehmer beteiligen sich bei dieser Art von Policen, besonders in der kapitalbildenden Versicherung, auf ihre Rechnung und ihr Risiko am Erfolg bzw. an der Wertveränderung der Kapitalanlagen, wobei die Versicherungsnehmer keine Rechte an den Kapitalanlagen haben.

Nichttechnische (finanzielle) Rückstellungen

Alle Rückstellungen, die nicht versicherungsspezifisch sind, z.B. für Währungsrisiken.

Prämienübertrag

Nicht in der Geschäftsperiode verdiente Prämien bzw. Teile der einbezahlten Prämien, die für die Geschäftsperiode oder die nachfolgenden Jahre vorausbezahlt wurden, bzw. auf die Risikoperiode nach dem Bilanzstichtag entfallen.

Technische Kosten

Alle mit der Police des Versicherungsnehmers bei Abschluss, Führung und Erneuerung entstehenden Betriebsaufwendungen wie Abschluss- und Erneuerungskosten (Provisionen und Verwaltungsaufwand).

Schwankungsrückstellung

In der Regel aufsichtsrechtlich verlangte technische Rückstellungen zum Ausgleich ungewöhnlich hoher Schwankungen im Schadenverlauf und für besondere Risiken.

Überschussbeteiligung der Versicherten

Vertraglich vereinbarte Beteiligung der Versicherungsnehmer am Gewinn bzw. Überschuss des Erstversicherers.

Verdiente Prämien

Dieser Saldo entsteht im Nichtleben- und Lebensgeschäft als Ergebnis aus den drei ersten Positionen der Erfolgsrechnung:

Laufende in der Geschäftsperiode verbuchte Prämien

– Abgegebene Rückversicherungsprämien

+/- Veränderung der Prämienüberträge für eigene Rechnung

= Verdiente Prämien für eigene Rechnung.

Versicherungstechnische (technische) Rückstellungen

Gesamtheit des Prämienübertrags, des Deckungskapitals (Leben), der Schadenrückstellung für verursachte, aber noch nicht abgewinkelte Versicherungsfälle (Schäden) sowie der Rückstellung für Überschussbeteiligung zugunsten der Versicherungsnehmer und weitere versicherungstechnische Rückstellungen.

Transaktionen mit nahe stehenden Personen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Unter Transaktionen werden der Transfer von Aktiven oder Passiven sowie das Erbringen von Leistungen und das Eingehen von Verpflichtungen und Eventualverpflichtungen verstanden.
- 2 Als nahe stehende Person (natürliche oder juristische) wird betrachtet, wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann. Organisationen, welche direkt oder indirekt ihrerseits von nahe stehenden Personen beherrscht werden, gelten ebenfalls als nahe stehend.
- 3 Alle wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkeiten gegenüber nahe stehenden Personen sind in der Jahresrechnung offen zu legen.

Erläuterungen

Allgemein

- 4 Transaktionen mit nahe stehenden Personen können nicht automatisch mit denjenigen unabhängiger Dritter verglichen werden, da durch die speziellen Beziehungen Transaktionen nicht zwingend zu marktüblichen Bedingungen auszuführen sind. Kenntnisse über wesentliche Transaktionen mit nahe stehenden Personen sind deshalb für die Adressaten der Jahresrechnung wichtig.

zu Ziffer 1

- 5 Auch Transaktionen ohne Preis, beispielsweise das Zurverfügungstellen von Know-how oder der Transfer von Forschung und Entwicklung, sind Transaktionen im Sinne dieser Empfehlung.

zu Ziffer 2

- 6 Einen bedeutenden Einfluss übt aus, wer die Möglichkeit hat, auf finanzielle oder operative Entscheide der Organisation einzuwirken oder diese mitzubestimmen. Dieser bedeutende Einfluss hat dazu zu führen, dass bei einer Transaktion eine Seite in der Lage ist, die andere Seite zu einem bestimmten Verhalten zu führen. Für die Beurteilung/Festlegung eines bedeutenden Einflusses ist nicht die rechtliche Form, sondern das eigentliche Wesen der Beziehung massgebend; d.h. die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist entscheidend (substance over form).
- 7 Beispiele nahe stehender Personen und Organisationen sind:
- Verwaltungsräte und Geschäftsleitungsmitglieder
 - Organisationen, an denen die Organisation massgeblich beteiligt ist
 - Anteilhaber der berichtstattenden Organisation, welche direkt oder indirekt, allein oder zusammen mit anderen einen bedeutenden Einfluss ausüben. Als bedeutender Einfluss werden grundsätzlich Stimmrechtsanteile von 20% oder mehr verstanden
 - Organisationen, welche von nahe stehenden Personen kontrolliert werden
 - Vorsorgeeinrichtungen.
- Zwei von öffentlich-rechtlichen Körperschaften beherrschte Organisationen gelten aufgrund ihrer öffentlich-rechtlichen Beherrschung nicht als nahe stehend. Vorbehalten bleibt jedoch ein anderweitiger massgeblicher Einfluss.
- 8 Die folgenden Personen gelten nicht als nahe stehend, sofern nicht weitere Gründe auf einen massgeblichen Einfluss hinweisen:
- zwei Organisationen, nur weil sie gemeinsame Verwaltungsrats- oder Geschäftsleitungsmitglieder haben
 - Gewerkschaften, Behörden und öffentliche Monopolbetriebe
 - einzelne Kunden oder Lieferanten mit enger oder dominierender Beziehung
 - Versicherungen und Banken im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit mit Kunden.

zu Ziffer 3

- 9 Beispiele von Transaktionen, welche zu einer Offenlegung führen können, sind:
- Käufe und Verkäufe (einschliesslich solcher des Anlagevermögens)
 - Kommissionen und Lizenzvereinbarungen
 - Finanzierungen
 - Erbringung oder Beanspruchung von Dienstleistungen und Know-how
 - Miet- oder Leasinggeschäfte
 - Transfer von Forschung und Entwicklung
 - Garantien und Sicherheiten
 - Liegenschaftentransaktionen mit eigenen Vorsorgeeinrichtungen.

Als wesentlich im Sinne von Ziff. 3 gelten namentlich auch Transaktionen, welche ausserhalb der normalen Geschäftstätigkeit der Organisation liegen oder der Form oder Sache nach ungewöhnlich sind.

- 10 Nicht als Transaktionen mit nahe stehenden Personen offen zu legen sind:
 - Ordentliche Bezüge nahe stehender Personen aus ihrer Tätigkeit als Angestellte oder Organe
 - Ordentliche Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen.
- 11 Die Identität nahe stehender Personen, mit denen keine entsprechenden Transaktionen in der Berichtsperiode stattgefunden haben, ist nicht offen zu legen.
- 12 Folgende Angaben sind offen zu legen:
 - Beschreibung der Transaktion
 - Volumen der Transaktion (in der Regel Betrag oder Verhältniszahl)
 - die wesentlichen übrigen Konditionen.

Die Identität der nahe stehenden Person ist nur offen zu legen, wenn dies für das Verständnis der Transaktion notwendig ist.

Gleichartige Transaktionen und Guthaben/Verbindlichkeiten (auch mit verschiedenen nahe stehenden Personen) können in Kategorien zusammengefasst werden, solange deren separate Offenlegung nicht für das Verständnis der Jahresrechnung notwendig ist; allerdings gilt das Bruttoprinzip. Sind Transaktionen und Guthaben/Verbindlichkeiten mit einer einzelnen Person von ausschlaggebender Bedeutung, so sind diese separat offen zu legen.

Vorsorgeverpflichtungen

Die Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres. Eine frühere Anwendung ist gestattet.

Einleitung

Diese Fachempfehlung behandelt die Rechnungslegung über die tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeverpflichtungen auf die Organisation (Arbeitgeber). Unter Vorsorgeverpflichtungen werden alle Verpflichtungen aus Vorsorgeplänen und Vorsorgeeinrichtungen verstanden, welche Leistungen für Ruhestand, Todesfall oder Invalidität vorsehen. Da in der Schweiz die Personalvorsorge verselbständigt sein muss, wird in der Empfehlung zur Vereinfachung der Begriff Vorsorgeeinrichtung verwendet. Die Fachempfehlung richtet sich nicht an die Vorsorgeeinrichtungen selbst. Mit der Erfassung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Vorsorgeeinrichtungen durch die Organisation ist keine rechtsverbindliche Wirkung zu Gunsten oder zu Lasten einer Vorsorgeeinrichtung verbunden.

Die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen aus Vorsorgeverpflichtungen bedingt die Klärung, ob im Zeitpunkt des Bilanzstichtages zusätzlich zu den berücksichtigten Beitragsleistungen der Organisation und den damit zusammenhängenden Abgrenzungen, weitere Aktiven (wirtschaftlicher Nutzen) oder Passiven (wirtschaftliche Verpflichtungen) bestehen. Die Fachempfehlung verlangt die Erfassung der Differenz zwischen den jährlich ermittelten wirtschaftlichen Nutzen bzw. Verpflichtungen im Periodenergebnis.

Seit dem 1.1.2005 erstellen schweizerische Personalvorsorgeeinrichtungen ihre Jahresrechnung gemäss Swiss GAAP FER 26. Diese Jahresrechnungen weisen vorhandene Über- und Unterdeckungen sowie gesondert bestehende Arbeitgeberbeitragsreserven von Organisationen aus und bilden zusammen mit vertraglichen Regelungen eine geeignete Grundlage für die notwendigen Beurteilungen. Zusätzliche Berechnungen seitens der Organisation sind deshalb nicht notwendig, können jedoch im Sinne einer Option entsprechend international anerkannter Regelwerke erstellt und verwendet werden.

Bei der erstmaligen Anwendung dieser Fachempfehlung werden der Anfangsbestand des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung oder die entstehenden Veränderungen zu bisherigen Erfassungen auf diesen Stichtag offen über das Eigenkapital erfasst.

Empfehlung

- 1 In dieser Fachempfehlung werden die wirtschaftlichen Auswirkungen aus Vorsorgeverpflichtungen auf eine Organisation behandelt. Unter Vorsorgeverpflichtungen werden alle Pläne, Einrichtungen und Dispositionen verstanden, welche Leistungen für mindestens eine der Eventualitäten Ruhestand (Alter), Tod und Invalidität vorsehen.
- 2 Wirtschaftliche Auswirkungen aus Vorsorgeeinrichtungen (und patronalen Fonds) auf die Organisation sind entweder wirtschaftlicher Nutzen oder wirtschaftliche Verpflichtungen. Wirtschaftlicher Nutzen und wirtschaftliche Verpflichtungen werden auf den Bilanzstichtag berechnet und gleichwertig behandelt. Wirtschaftlicher Nutzen und wirtschaftliche Verpflichtungen leiten sich für die Organisation einerseits direkt aus vertraglichen, reglementarischen oder gesetzlichen Grundlagen ab (z.B. vorausbezahlte oder geschuldete Beiträge). Andererseits bestehen wirtschaftlicher Nutzen und wirtschaftliche Verpflichtungen in der Möglichkeit der Organisation, infolge einer Überdeckung in der Vorsorgeeinrichtung eine positive Auswirkung auf den künftigen Geldfluss auszuüben (z.B. Beitragssenkung) oder wegen einer Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung eine negative Auswirkung auf den künftigen Geldfluss zu haben, indem die Organisation an der Finanzierung mitwirken will oder muss (z.B. Sanierungsbeiträge).
- 3 Für die Erfassung der wirtschaftlichen Auswirkungen aus Vorsorgeeinrichtungen gilt:
 - a) In der Erfolgsrechnung werden die auf die Periode abgegrenzten Beiträge als Personalaufwand dargestellt. In der Bilanz werden die entsprechenden aktiven oder passiven Abgrenzungen bzw. Forderungen und Verbindlichkeiten erfasst, die sich aufgrund von vertraglichen, reglementarischen oder gesetzlichen Grundlagen ergeben.
 - b) Es wird jährlich beurteilt, ob aus einer Vorsorgeeinrichtung (und einem patronalen Fonds) aus Sicht der Organisation ein wirtschaftlicher Nutzen oder eine wirtschaftliche Verpflichtung besteht. Als Basis dienen Verträge, Jahresrechnungen der Vorsorgeeinrichtungen, welche in der Schweiz nach Swiss GAAP FER 26 erstellt werden, und andere Berechnungen, welche die finanzielle Situation, die bestehende Über- bzw. Unterdeckung für jede Vorsorgeeinrichtung entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Davon ausgehend wird für jede Vorsorgeeinrichtung der wirtschaftliche Nutzen oder die wirtschaftliche Verpflichtung ermittelt und bilanziert. Die Differenz zum entsprechenden Wert der Vorperiode wird je Vorsorgeeinrichtung (zusammen mit dem auf die Periode abgegrenzten Aufwand) im Periodenergebnis als Personalaufwand erfasst.

Die Bilanzierung eines wirtschaftlichen Nutzens erfolgt unter den langfristigen Finanzanlagen mit der Bezeichnung «Aktiven aus Vorsorgeeinrichtungen». Für wirtschaftliche Verpflichtungen erfolgt die Bilanzierung unter dem langfristigen Fremdkapital.

- 4 Die Darstellung der wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeeinrichtungen auf die Organisation kann mit entsprechender Begründung im Anhang auch vollumfänglich nach einer dynamischen Methode erfolgen. Dazu ist ein für den Bilanzstichtag gültiger international anerkannter Rechnungslegungsstandard anzuwenden.

- 5 Arbeitgeberbeitragsreserven oder vergleichbare Posten werden als Aktivum erfasst. Sofern die Organisation der Vorsorgeeinrichtung einen bedingten Verwendungsverzicht eingeräumt hat oder kurz nach dem Bilanzstichtag einzuräumen gedenkt, wird das Aktivum aus der Arbeitgeberbeitragsreserve wertberichtigt. Jener Teil der Unterdeckung, der durch die Wertberichtigung der Arbeitgeberbeitragsreserve in der Bilanz der Organisation bereits berücksichtigt ist, muss nicht mehr als wirtschaftliche Verpflichtung aus einer Unterdeckung angerechnet werden.

Die Bilanzierung erfolgt unter den langfristigen Finanzanlagen mit der Bezeichnung «Aktiven aus Arbeitgeberbeitragsreserven». Die Differenz zum entsprechenden Wert der Vorperiode wird im Periodenergebnis als Personalaufwand erfasst.

Im Anhang wird für die Arbeitgeberbeitragsreserven in tabellarischer Form und wo notwendig gesondert für

- Patronale Fonds / patronale Vorsorgeeinrichtungen
- Vorsorgeeinrichtungen

Folgendes offen gelegt:

- Nominalwert der Arbeitgeberbeitragsreserve am Bilanzstichtag
- Höhe eines allfälligen Verwendungsverzichts am Bilanzstichtag
- Andere notwendige Wertberichtigungen am Bilanzstichtag
- Diskontierungseffekte am Bilanzstichtag
- Stand des Aktivums am aktuellen sowie am Vorjahres-Bilanzstichtag
- Ergebnis aus Arbeitgeberbeitragsreserven, deren wichtigste Einflussgrößen – als Teil des Personalaufwandes – für das Berichts- sowie für das Vorjahr. Das Ergebnis aus Arbeitgeberbeitragsreserve des Berichtsjahres ergibt sich als Differenz zwischen dem Stand des Aktivums am aktuellen und am Vorjahres-Bilanzstichtag.

(Vgl. das Offenlegungs-Beispiel im Anhang zu Swiss GAAP FER 16)

- 6 Im Anhang werden – ausser bei Anwendung des Wahlrechtes gemäss Ziffer 4 – folgende Informationen in tabellarischer Form je gesondert für
 - Patronale Fonds / patronale Vorsorgeeinrichtungen
 - Vorsorgeeinrichtungen ohne Über-/Unterdeckung,
 - Vorsorgeeinrichtungen mit Überdeckung,
 - Vorsorgeeinrichtungen mit Unterdeckung
 - Vorsorgepläne ohne eigene Aktiven

offen gelegt:

- Höhe der Über- bzw. Unterdeckung am Bilanzstichtag
- Wirtschaftlicher Nutzen bzw. wirtschaftliche Verpflichtung am aktuellen sowie am Vorjahres-Bilanzstichtag
- Veränderung des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung als Differenz zwischen den beiden offen gelegten Bilanzstichtagen
- Die auf die Periode abgegrenzten Beiträge (einschliesslich Ergebnis aus Arbeitgeberbeitragsreserve) mit Angabe von ausserordentlichen Beiträgen im Falle von geltenden, zeitlich befristeten Massnahmen zur Behebung von Deckungslücken
- Der Vorsorgeaufwand mit den wesentlichen Einflussfaktoren – als Teil des Personalaufwandes – für das Berichts- sowie für das Vorjahr. Der Vorsorgeaufwand des Berichtsjahres ergibt sich als Summe aus der Veränderung des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung und den auf die Periode abgegrenzten Beiträgen (einschliesslich Ergebnis aus Arbeitgeberbeitragsreserve).

(Vgl. das Offenlegungs-Beispiel im Anhang zu Swiss GAAP FER 16)

Der bilanzielle Einbezug eines wirtschaftlichen Nutzens bzw. einer wirtschaftlichen Verpflichtung wird erläutert.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 7 Diese Fachempfehlung betrifft die wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeeinrichtungen auf die Rechnungslegung (in der Regel die Jahresrechnung) des Arbeitgebers bzw. der Organisation, und zwar ausschliesslich aus der Sicht der Organisation. Die Fachempfehlung ist insbesondere nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung von Vorsorgeeinrichtungen (für welche in der Schweiz Swiss GAAP FER 26 gilt) und andere Formen von Vorsorgeplänen anwendbar.

Von den Vorsorgeverpflichtungen ausgenommen sind nicht mit der Altersvorsorge im engeren Sinne verbundene Aufwendungen wie Dienstaltersgeschenke und Jubiläumszuwendungen, welche aufgrund der Anstellungsdauer ausgerichtet werden, sowie Abfindungssummen etc. Ebenso fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit wesentlichen und besonderen Massnahmeplänen im Personalbereich (z.B. Sozialpläne bei Teilschliessung der Organisation) nicht unter diese Empfehlung. Sie sind als Rückstellungen bzw. übriger Personalaufwand zu erfassen.

zu Ziffer 2

- 8 Bei allen Umsetzungsentscheiden und Berechnungen nach dieser Empfehlung gilt Folgendes:
- Massgebend für die Bilanzierung ist die Wahrscheinlichkeit und Verlässlichkeit einer wirtschaftlichen Auswirkung.
 - Bei der Bemessung von wirtschaftlichem Nutzen und wirtschaftlichen Verpflichtungen wird von möglichst objektiven, markt- und wirklichkeitsnahen Annahmen ausgegangen.

Die Ermittlung der wirtschaftlichen Auswirkungen erfolgt grundsätzlich auf der Basis der finanziellen Situation jeder Vorsorgeeinrichtung gemäss letztem Jahresabschluss, dessen Abschlussdatum nicht länger als 12 Monate zurückliegen darf. Bestehen Anzeichen (Indicators), die darauf hindeuten, dass sich seit dem letzten Jahresabschluss wesentliche Entwicklungen (z.B. Wertschwankungen, Teilliquidationen etc.) ergeben haben, sind deren Auswirkungen zu berücksichtigen.

Bei einer Unterdeckung besteht dann eine wirtschaftliche Verpflichtung, wenn die Bedingungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllt sind. Bei einer Überdeckung besteht ein wirtschaftlicher Nutzen, wenn es zulässig und beabsichtigt ist, diese zur Senkung der Arbeitgeberbeiträge einzusetzen, aufgrund der lokalen Gesetzgebung dem Arbeitgeber zurückzuerstatten oder ausserhalb von reglementarischen Leistungen für einen andern wirtschaftlichen Nutzen des Arbeitgebers zu verwenden.

zu Ziffer 3

- 9 Anschlüsse an Gemeinschafts- und Sammeleinrichtungen (multi employer plans) sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie selbständige oder unselbständige Vorsorgeeinrichtungen der Organisation. In der Schweiz sind Gemeinschafts- und Sammeleinrichtungen verpflichtet, die gesetzlichen Transparenzvorschriften bis auf die Stufe des einzelnen Anschlusses bzw. Vorsorgewerkes umzusetzen. Wenn beispielsweise die Anlagerisiken nicht rückversichert sind oder wenn die gesetzlichen Leistungsgarantien (Minimalverzinsung, Umwandlungssatz etc.) von der Einrichtung getragen werden, ist die finanzielle Lage des einzelnen Anschlusses bekannt. In diesen Fällen liegt in der Regel auch eine Nachschusspflicht der angeschlossenen Organisation vor, weshalb die finanzielle Lage des Anschlusses jährlich belegt werden muss.

Wenn bei einem Anschluss an eine Gemeinschafts- oder Sammeleinrichtung aufgrund der umfassenden Solidaritäten innerhalb ihres Teilnehmerkreises nicht genügend Informationen für die Umsetzung von Swiss GAAP FER 16 zur Verfügung stellt, so ist dies offen zu legen.

- 10 Die Ermittlung der finanziellen Situation, die Ermittlung einer allfällig bestehenden Überdeckung bzw. einer Unterdeckung erfolgt für jede Vorsorgeeinrichtung nach einer anerkannten und für die betreffende Vorsorgeeinrichtung angemessenen Methode:

- Zu den anerkannten und angemessenen Methoden zählen statische Modelle, wie z.B. die am schweizerischen Gesetz (BVG/FZG) orientierten Verfahren. Die Über- bzw. Unterdeckung kann deshalb der Bilanz der Vorsorgeeinrichtung entnommen werden (z.B. in der Schweiz nach Swiss GAAP FER 26). Anwendbar sind auch die in internationalen Rechnungslegungs-Standards beschriebenen dynamischen Modelle (z.B. projected unit credit method).
- Die technischen Grundlagen, die anerkannt und allgemein zugänglich sein müssen, sowie die für die Umsetzung einer Methode notwendigen Annahmen müssen in einem sachlogischen Zusammenhang stehen. Zinssätze müssen marktgerecht sein. Eine für eine Vorsorgeeinrichtung gewählte Methode muss stetig beibehalten werden, bei einer Änderung muss die Auswirkung der Änderung im Anhang erläutert und beziffert werden.
- Vorsorgeeinrichtungen mit vergleichbarer Ausgangslage werden grundsätzlich gleich behandelt, es müssen aber nicht alle Vorsorgeeinrichtungen nach der gleichen Methode behandelt werden.

Die Organisation ermittelt basierend auf diesen Grundlagen und vertraglichen Regelungen je Vorsorgeeinrichtung den wirtschaftlichen Nutzen bzw. die wirtschaftliche Verpflichtung. Die Bestimmung des wirtschaftlichen Nutzens bzw. der wirtschaftlichen Verpflichtung erfolgt für einen Zeitraum, der sich aufgrund der konkreten Sachlage, beispielsweise aufgrund eines bekannten oder angenommenen Konzeptes für die Sanierung einer Vorsorgeeinrichtung, ergibt. Wenn hinsichtlich des Zeitraums keine angemessene Annahme getroffen werden kann, so erfolgt die Bestimmung für einen Zeitraum von 5 Jahren. Wo wesentlich wird in der Bilanz der Barwert eingestellt.

- 11** Aktiven und Passiven aus Vorsorgeeinrichtungen werden so bemessen, dass am Bilanzstichtag ein wirtschaftlich gerechtfertigter Zusammenhang zur finanziellen Lage der jeweiligen Vorsorgeeinrichtung besteht. Ein Aktivum (wirtschaftlicher Nutzen) bedeutet, dass die Organisation mindestens im vorgesehenen Umfang von der Überdeckung profitieren kann. Ein Passivum (wirtschaftliche Verpflichtung) beziffert den wahrscheinlichen Mittelabfluss zur Behebung von Unterdeckungen in den Vorsorgeeinrichtungen. Beurteilung, Berechnung oder Offenlegung erfolgen entsprechend den Vorgaben für Rückstellungen.

Die bilanzierten Beträge können von Bilanzstichtag zu Bilanzstichtag in der Höhe schwanken. Die Schwankungen werden im Periodenergebnis erfasst. Die Einflussfaktoren sind die folgenden:

- Wertveränderungen bei den Aktiven und den Passiven der Vorsorgeeinrichtungen;
- Neue oder weggefallene Vorsorgeeinrichtungen;
- Anpassungen in den Vorsorgeeinrichtungen (z.B. Änderungen von regulatorischen Leistungszusagen);
- Änderungen technischer Grundlagen und weiterer den Berechnungen zu Grunde liegenden Annahmen;
- Entwicklung der versicherten Bestände und der versicherten Löhne;

- Abweichungen der tatsächlichen Entwicklung gegenüber den für die Bilanzierung getroffenen Annahmen.
 - Neue Vertragsregelungen (z.B. mit Versicherungsgesellschaften), Änderung der Rechtslage.
- 12 Für Vorsorgeeinrichtungen in der Schweiz, die für die Ermittlung der Über- oder Unterdeckung nach Swiss GAAP FER 26 behandelt werden, gelten folgende Besonderheiten:
- Grundlage für die Ermittlung des wirtschaftlichen Nutzens oder der wirtschaftlichen Verpflichtungen bilden die in der Vorsorgeeinrichtung ausgewiesenen Freien Mittel bzw. die ausgewiesene Unterdeckung. Die von der Vorsorgeeinrichtung aufgrund ihrer stetigen Praxis ausgewiesenen Wertschankungsreserven können nicht Teil des wirtschaftlichen Nutzens der Organisation bilden.
 - Ein ausschliesslich von der Organisation finanzierte Vorsorgeeinrichtung, der ausser Ermessensleistungen auch einen Finanzierungszweck verfolgt (patronaler Wohlfahrtsfonds), wird in die Ermittlung des wirtschaftlichen Nutzens für die Organisation einbezogen. Wird in dieser Vorsorgeeinrichtung eine explizite Arbeitgeberbeitragsreserve geführt, ergeben sich zwei aktive Posten in der Bilanz der Organisation: Einerseits die zu aktivierende Arbeitgeberbeitragsreserve und andererseits der nach den Regeln von Swiss GAAP FER 16 bestimmte wirtschaftliche Nutzen an den Freien Mitteln.
 - Die Ermittlung der wirtschaftlichen Verpflichtung der Organisation im Falle einer Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung soll 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.
 - Bei einer Aktivierung von wirtschaftlichem Nutzen sind die vorsorge- und stiftungsrechtlichen Gegebenheiten und Vorgaben zu klären und zu beachten. Dies gilt insbesondere auch für die Zulässigkeit von Beitragsreduktionen und Beitragsbefreiungen.

zu Ziffer 4

- 13 Wenn die Organisation statt Swiss GAAP FER 16 einen anderen gültigen internationalen Rechnungslegungsstandard anwendet, hat es folgende Anforderungen zu erfüllen:
- Mit dem entsprechenden optionalen Standard werden nur die wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeeinrichtungen auf die Organisation dargestellt, auch wenn dieser Standard allenfalls weitere Anwendungsbereiche vorsieht.

- Der einmal gewählte Standard wird in seiner jeweils gültigen Form stetig, vollständig und integral umgesetzt. Die Rückkehr zu Swiss GAAP FER 16 wird im Anhang begründet. Die finanziellen Auswirkungen werden erläutert.

Neben der Begründung der Wahl des alternativen Standards sowie den Offenlegungsvorschriften des gewählten Standards werden im Anhang alle Sachverhalte erläutert, welche für das Verständnis der Integration dieses Standards in die Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER erforderlich sind.

zu Ziffer 5

- 14 Arbeitgeberbeitragsreserven der Organisation, die sie jederzeit als Beiträge einsetzen kann und die von der Vorsorgeeinrichtung als Arbeitgeberbeitragsreserven ausgedacht sind, werden im Umfang des wirtschaftlichen Nutzens (zum Barwert) aktiviert, auch wenn in der handelsrechtlichen Jahresrechnung die Aktivierung unterbleiben kann. Die konsequente Aktivierung der Arbeitgeberbeitragsreserve bewirkt die Aufwandswirksamkeit im Zeitpunkt der Verwendung statt im Zeitpunkt der Äufnung. Der auf die Periode abgegrenzte Aufwand nach Swiss GAAP FER 16 umfasst deshalb die von der Organisation für die Periode insgesamt bezahlten Beiträge, unabhängig davon, ob sie Beiträge direkt oder über die Verwendung der Arbeitgeberbeitragsreserve entrichtet.
- 15 Eine Organisation kann der Vorsorgeeinrichtung einen bedingten Verwendungsverzicht einräumen. Das Ziel der Organisation besteht in der Regel darin, eine Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung wirtschaftlich zu verkleinern bzw. zu beseitigen oder die für eine in der Vorsorgeeinrichtung gewählte Anlagestrategie erforderliche Risikofähigkeit zu unterstützen. Solange ein Verwendungsverzicht formell besteht, kann auf dem entsprechenden Teil der Arbeitgeberbeitragsreserve (mindestens in Höhe der Unterdeckung) nicht gleichzeitig ein aktivierungsfähiger wirtschaftlicher Nutzen abgeleitet werden.

Übergangsbestimmung

Diese Fachempfehlung geht den Offenlegungsvorschriften der Swiss GAAP FER 23 zu den «Rückstellungen aus Vorsorgeverpflichtungen» vor.

Beispiel für die Offenlegung im Anhang gemäss FER 16, Ziffern 5+6 :

Vorsorgeeinrichtungen

Arbeitgeberbeitragsreserve (AGBR) in CHF 1'000	Nominalwert 31.12.20x2	Verwendungs- verzicht 31.12.20x2	Andere Wert- berichtigungen 31.12.20x2	Diskont 31.12.20x2	Bilanz 31.12.20x2	Bilanz 31.12.20x1	Ergebnis aus AGBR im Personalaufwand	
							20x2	20x1
Patronale Fonds / patronale Vorsorgeeinrichtungen	252	0	0	-1	251	683	-432	200
Vorsorgeeinrichtungen	5'860	-1'600	-350	-11	3'899	3'427	-427	0
Total	6'112	-1'600	-350	-12	4'150	4'110	-40	-200

Wirtschaftlicher Nutzen / wirtschaftliche Verpflichtung und Vorsorgeaufwand in CHF 1'000	Über- / Unterdeckung gemäss	Wirtschaftlicher Anteil der Organisation		Veränderung zum VJ bzw. erfolgswirksam im GJ	Auf die Periode abgegrenzte Beiträge 1)	Vorsorgeaufwand im Personalaufwand	
	31.12.20x2	31.12.20x2	31.12.20x1			20x2	20x1
Patronale Fonds / patronale Vorsorgeeinrichtungen	100	0	0	0	0	0	0
Vorsorgepläne ohne Über- / Unterdeckungen					638	638	674
Vorsorgepläne mit Überdeckung	17'286	1'735	1'321	-414	1'010	596	1'216
Vorsorgepläne mit Unterdeckung	-2'644	-620	-918	-298	926	628	991
Vorsorgeeinrichtungen ohne eigene Aktien		-500	-480	20	32	52	48
Total	14'742	615	-77	-692	2'606	1'914	2'929

1) einschliesslich im Ergebnis aus Arbeitgeberbeitragsreserve enthaltene Einzahlung zur Erhöhung der AGBR

**Beispiel für Offenlegung im Anhang gemäss FER 16, Ziffer 4 –
siehe entsprechender Standard.**

Glossar

Überdeckung

Die Überdeckung besteht aus dem positiven Stiftungskapital, bzw. den positiven freien Mitteln und dem Ertragsüberschuss gemäss Ziffer 7 J+Z Swiss GAAP FER 26.

Unterdeckung

Die Unterdeckung besteht aus dem negativen Stiftungskapital, bzw. den negativen freien Mitteln / Unterdeckung und dem Aufwandüberschuss gemäss Ziffer 7 J+Z Swiss GAAP FER 26.

Wirtschaftlicher Anteil der Organisation (siehe oben stehende Tabelle)

Der wirtschaftliche Anteil der Organisation ist der wirtschaftliche Nutzen bzw. die wirtschaftliche Verpflichtung am Bilanzstichtag. Bei schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen ergibt sich ein wirtschaftlicher Anteil, wenn es – kumulativ – zulässig und beabsichtigt ist, aus einer Überdeckung Nutzen zu ziehen bzw. wenn die Bedingungen für die Bildung einer Rückstellung nach Swiss GAAP FER 23 bei einer Unterdeckung erfüllt sind.

Vorräte

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

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 offen zu legen:
 - Aufgliederung des Bilanzwertes 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 etc.), 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 (beispielsweise 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 Rückforderungsanspruches 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 offen zu legen 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/Lower of Cost or Market).
- 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-Marktwertes 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 etc.) nach Abzug von Anschaffungspreisminderungen (wie Rabatte, Rückvergütungen etc.).
- 18 Skonti (im Sinne eines Abschlages für die rasche Zahlung) können entweder als Anschaffungspreisminderungen oder als Finanzertrag betrachtet werden. Im Anhang ist offen zu legen, welche Variante gewählt wird.
- 19 Die Herstellungskosten umfassen nebst den Einzelkosten des Materials- und Fertigungsbereiches (inkl. Sondereinzelkosten) auch die Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und die anteiligen Verwaltungskosten des Herstellungsbereiches, 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 Zu den Verbrauchsfolgeverfahren zählen FIFO, LIFO oder ähnliche Verfahren. Bei der Wahl des Verfahrens soll auf die entsprechenden Branchenusancen Rücksicht genommen werden. Die dabei unterstellte Verbrauchsfolge sollte sich in der Realität auch annähernd feststellen lassen. Bei steigenden Preisen führt LIFO zu Bewertungsreserven, bei sinkenden Preisen besteht die Gefahr von Überbewertungen. Demgegenüber führt FIFO in der Regel zu marktnahen Bewertungen.

- 23 Die Anwendung der Standard- oder Plankostenmethode zur Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist zulässig, wenn sie zu einer vertretbaren Annäherung an die effektiven Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten führt. Die der Planung zugrunde liegende Produktionskapazität ist periodisch zu überprüfen.
- 24 Bei der Rückrechnung werden die Anschaffungskosten durch den Abzug der Bruttomarge ausgehend von den Verkaufspreisen ermittelt. (Damit entfällt in der Regel der Vergleich zwischen Anschaffungskosten und Veräusserungswert.) Die dabei angewendete Marge hat allfällige Verkaufspreisreduktionen zu berücksichtigen. Die Verwendung einer durchschnittlichen Marge je Vorratsgruppe ist erlaubt, wenn diese eine weitgehend einheitliche Marge hat. Die Rückrechnung darf nicht zu einer Bewertung über den tatsächlichen Anschaffungskosten führen.
- 25 Eine Gruppenbewertung ist nicht erlaubt, wenn Teile der Gruppe nicht mehr marktgängig sind. Für diese nicht marktgängigen Teile ist eine Einzelbewertung angebracht.

zu Ziffer 5

- 26 Wertberichtigungen für Vorräte umfassen vor allem Wertverminderungen aus der Anwendung des Niederstwertprinzips. Sie sind auch notwendig für nicht kurante Vorräte oder Bestände, die den üblichen Absatz übersteigen (d.h. mit sehr tiefer Umschlagshäufigkeit bzw. Überreichweiten).
- 27 Die Veränderung der Wertberichtigungen sind grundsätzlich als Waren-/Materialaufwand bzw. als Bestandesänderung zu verbuchen.

zu Ziffer 6

- 28 Die Gliederung in der Bilanz oder im Anhang wird in die wichtigsten für die Geschäftstätigkeit relevanten Vorratspositionen vorgenommen (z.B. Rohmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halbfabrikate, Fabrikate (Aufträge) in Arbeit, Fertigfabrikate, Handelswaren). Die Bezeichnung richtet sich nach den jeweiligen Branchensanzen.
- 29 Anzahlungen an Lieferanten sind entweder den entsprechenden Unterkategorien zuzuordnen oder als Gesamtbetrag auszuweisen.

Sachanlagen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Definition

- 1 Sachanlagen (tangible long-lived assets, property, plant and equipment) bestehen körperlich und sind zur Nutzung für die Herstellung von Gütern, für die Erbringung von Dienstleistungen oder zu Anlagezwecken bestimmt. Sie können erworben oder selbst hergestellt sein.
- 2 Folgende Kategorien von Sachanlagen sind mindestens in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen:
 - Unbebaute Grundstücke
 - Grundstücke und Bauten
 - Anlagen und Einrichtungen
 - Sachanlagen im Bau
 - Übrige Sachanlagen.

Die Anlagen und Einrichtungen sowie übrige Sachanlagen sind weiter aufzugliedern, falls wesentliche zusätzliche Anlagekategorien bestehen. Anzahlungen auf Anlagen im Bau sind separat auszuweisen, wenn sie wesentlich sind.

Aktivierung

- 3 Investitionen in neue Sachanlagen sind zu aktivieren, wenn sie einen Netto-Marktwert (net selling price, net realisable value) oder Nutzwert (Geschäftswert, value in use) haben, während mehr als einer Rechnungsperiode genutzt werden und die Aktivierungsuntergrenze übersteigen.
- 4 Selbst hergestellte Sachanlagen sind zu aktivieren, wenn die zur Herstellung angefallenen Aufwendungen einzeln erfasst und gemessen werden können. Die erwartete Nutzungsdauer hat eine Rechnungsperiode zu übersteigen.

Aktivierte Herstellaufwendungen dürfen den Nutzwert der Sachanlage nicht übersteigen und keine Verwaltungs-, Vertriebs- und andere nicht zu-rechenbare Aufwendungen sowie keine Gewinnanteile enthalten.

- 5 Investitionen in bestehende Sachanlagen sind zu aktivieren, wenn dadurch der Markt- oder Nutzwert nachhaltig erhöht oder die Lebensdauer wesentlich verlängert wird.
- 6 Sachanlagen werden zu Anschaffungs- oder zu Herstellungskosten erfasst (initial recognition).
- 7 Zinsaufwendungen während der Bauphase können als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktiviert werden, wenn sie folgende Bedingungen erfüllen:
 - Der Buchwert der Sachanlage einschliesslich des aktivierten Zinsaufwandes ist nicht höher als der zu diesem Zeitpunkt realisierbare Nutzwert.
 - Die Zinsaktivierung erfolgt maximal auf dem durchschnittlichen Anlagewert zum durchschnittlichen Satz des verzinsbaren Fremdkapitals.
 - Der in der Periode aktivierte Betrag darf nicht höher sein als der Fremdkapitalzinsaufwand vor der Aktivierung (vgl. die Beispiele 1a und 1b).

Bewertung von Sachanlagen, welche zur Nutzung gehalten werden

- 8 Bei der Folgebewertung (subsequent measurement) werden Sachanlagen, welche zur Nutzung gehalten werden, zu Anschaffungs- bzw. aktivierten Herstellungskosten, abzüglich der kumulierten Abschreibungen, bilanziert. Die Sachanlagen können auch zu aktuellen Werten abzüglich der kumulierten Abschreibungen bilanziert werden.
- 9 Die Abschreibung erfolgt planmässig (zeit- oder leistungsproportional) über die Nutzungsdauer der Sachanlage. Abschreibungen werden vom tatsächlichen Beginn der betrieblichen Nutzung an vorgenommen.
- 10 Die Werthaltigkeit ist jährlich zu überprüfen. Allenfalls sind zusätzliche Wertbeeinträchtigungen (Impairment) zulasten des Periodenergebnisses vorzunehmen.
- 11 Falls sich bei der Überprüfung der Werthaltigkeit einer Sachanlage eine veränderte Nutzungsdauer ergibt, so wird der Restbuchwert planmässig über die neu festgelegte Nutzungsdauer abgeschrieben (vgl. die Beispiele 2 und 3).
- 12 Die planmässige erfolgswirksame Periodenabschreibung einer Sachanlage wird unter Berücksichtigung eines erwarteten Restwerts am Ende der Nutzungsperiode (residual value) berechnet.
- 13 Bei einer Bewertung zu aktuellen Werten gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Mehr- und Minderwerte bei Einzelobjekten dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

Wenn die aktuellen Werte die bisher ausgewiesenen Nettobuchwerte (net carrying amount) übersteigen, sind die sich daraus ergebenden Aufwertungen erfolgsneutral als Neubewertungsreserven im Eigenkapital (revaluation reserve) zu erfassen.

Falls die Aufwertung eine vorangegangene als Aufwand erfasste Abwertung rückgängig macht, ist sie ebenfalls dem Periodenergebnis gutzuschreiben.

Allfällige Herabsetzungen der aktuellen Werte werden der für dieses Objekt geschaffenen Neubewertungsreserve belastet, bis deren Saldo Null beträgt. Nachher werden sie als Abschreibungen dem Periodenergebnis belastet.

Die kumulierte Neubewertungsreserve ist, soweit sie durch Abschreibungen realisiert worden ist, laufend oder spätestens nach Ausscheidung der Sachanlage auf die Gewinnreserve zu übertragen. Neubewertungsreserven können beim Verkauf einer Sachanlage erfolgswirksam aufgelöst oder direkt in den Gewinnreserven erfasst werden (vgl. die Beispiele 4a und 4b).

Bewertung von Sachanlagen, welche zu Renditezwecken gehalten werden

- 14 Sachanlagen, die ausschliesslich zu Renditezwecken gehalten werden (z.B. vermietete Wohnhäuser), sind bei der Folgebewertung zum aktuellen Wert oder zu Anschaffungs-/ Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen auszuweisen.

Der aktuelle Wert wird durch Vergleich mit ähnlichen Objekten geschätzt, nach dem zu erwartenden Ertrag bzw. Geldfluss unter Berücksichtigung eines risikogerechten Abzinsungssatzes bewertet oder nach einer anderen allgemein anerkannten Methode berechnet.

Aufwertungen oder Wiederaufwertungen sowie Abwertungen sind im Periodenergebnis zu erfassen. Planmässige Abschreibungen über die Nutzungsdauer der Sachanlage sind bei der Bewertung zu aktuellen Werten nicht zulässig. Bei der Bewertung zu Anschaffungswerten sind Abschreibungen unter den Anschaffungswert ausnahmslos dem Periodenergebnis zu belasten.

Mit der Absicht des Handels erworbene Anlagen sind Teil des Umlaufvermögens und entsprechend zu bewerten.

Offenlegung

- 15 Der Sachanlagenspiegel ist im Anhang auszuweisen. Die Darstellung des Sachanlagenspiegels erfolgt in Tabellenform.
- 16 Der Sachanlagenspiegel hat bei Bewertung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mindestens folgenden Inhalt je Kategorie:

Anschaffungswerte

- Bruttowerte zu Beginn der Rechnungsperiode
- Zugänge von Anlagen
- Abgänge von Anlagen
- Reklassifikationen
- Bruttowert am Ende der Rechnungsperiode

Kumulierte Wertberichtigungen

- Wertberichtigungen zu Beginn der Rechnungsperiode
- Planmässige Abschreibungen
- Wertbeeinträchtigungen (Impairment)
- Abgänge
- Reklassifikationen
- Wertberichtigungen am Ende der Rechnungsperiode

Nettobuchwerte

- Nettobuchwerte zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode.

- 17 Im Anhang sind Sachanlagen, die ausschliesslich zu Renditezwecken (und nicht zur Nutzung) gehalten werden, separat auszuweisen. Sie können auch den Finanzanlagen zugeordnet werden, wo sie ebenfalls separat auszuweisen sind.
- 18 Bei Bewertung zu aktuellen Werten sind im Sachanlagenpiegel für jede Anlagekategorie zusätzlich die Auf- und Abwertungen während der Periode auszuweisen sowie die Differenz auf den Bilanzstichtag zwischen den aktuellen Werten und den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.
- 19 Bei der Bewertung zu aktuellen Werten sind die Bewertungsgrundlagen und -grundsätze je Kategorie im Anhang offen zu legen.
- 20 Die Abschreibungsmethoden sowie die angewandten Bandbreiten für die vorgesehene Nutzungsdauer je Kategorie von Sachanlagen sind im Anhang offen zu legen. Falls die Bandbreiten relativ gross sind, so sind sie je Kategorie im Anhang zu erläutern.
Wird eine einmal festgelegte Abschreibungsmethode durch eine andere ersetzt, ist dies im Anhang offen zu legen. Die Auswirkung des Methodenwechsels auf das Periodenergebnis ist für jede Anlagekategorie zu beziffern.
- 21 Der Gesamtbetrag der aktivierten Zinsaufwendungen der Rechnungsperiode sowie die Aktivierungsgrundlagen und -grundsätze sind im Anhang offen zu legen.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

- 22 Eine weitere Unterteilung hat zu erfolgen, wenn einzelne Sachanlagen für die Organisation wesentlich sind, z.B.
- Flugzeuge bei einem Luftfahrtunternehmen
 - Fahrzeuge bei einem Landtransportunternehmen
 - Mobilien, Büromaschinen und Informatik-Anlagen bei einem Dienstleistungsunternehmen oder, wenn
 - Sachanlagen zu Renditezwecken gehalten, aber nicht den Finanzanlagen zugeordnet werden

Finanzierungs-Leasing ist beim Leasingnehmer in der Bilanz unter den Sachanlagen auszuweisen.

Wenn für eine gekaufte Liegenschaft nur ein Preis für das Gesamtobjekt vorliegt, ist der Gebäudewert mit anerkannten Schätzungsmethoden zu ermitteln. Für die Wertermittlung des Grundstückes kann man sich auf Preise für ähnliche Grundstücke abstützen.

zu Ziffer 5

- 23 Aufwendungen für Unterhalt und Reparatur ohne Erhöhung des bisherigen Markt- bzw. Nutzwertes sind dem Periodenergebnis zu belasten.

zu Ziffer 9

- 24 Die planmässige Abschreibung kann nach drei Methoden erfolgen:
- Bei linearer Abschreibung wird in jährlich gleich bleibenden Teilbeträgen über die Nutzungsdauer abgeschrieben.
 - Bei der degressiven Abschreibung ist der Abschreibungssatz (der höher zu wählen ist als bei der linearen Abschreibung) konstant, die Abschreibung wird jedoch vom jeweiligen Restbuchwert berechnet.
 - Bei der leistungsproportionalen Abschreibung wird der Abschreibungsbetrag aufgrund des Verzehrs des Anlagegutes (z.B. Kiesgrube) verteilt. Bei Investitionen in nicht erneuerbare Ressourcen ist ein leistungsproportionales Abschreibungsverfahren anzuwenden.

zu Ziffer 12

- 25 Der Restwert einer Sachanlage ist oft unbedeutend und deshalb meist zu vernachlässigen. Bei der Schätzung sind die Entsorgungsaufwendungen zu berücksichtigen. Falls solche Aufwendungen den Restwert übersteigen, ist eine entsprechende Rückstellung über die Nutzungsdauer zu bilden.

Anhang

Dieser Anhang ist rein illustrativ. Die Absicht des Anhangs ist es, die Anwendung der Empfehlung zu veranschaulichen und ihre Bedeutung zu klären.

Sachanlagenpiegel

	Unbebaute Grundstücke	Grundstücke und Bauten	Anlagen und Einrichtungen	Anzahlungen und Anlagen im Bau	Übrige Sachanlagen	Total	Verweis auf die Ziffern von Swiss GAAP FER 18
Nettobuchwert 1. 1. 20x1	50	172	40	130	117	509	Ziff. 16
Anschaffungs-/Herstellungskosten oder aktuelle Bruttowerte							Ziff. 3–7, 23, Ziff. 8+16
Stand 1. 1. 20x1	50	422	60	130	253	915	
Zugänge			12	24		36	
Veränderung von aktuellen Werten		10				10	Ziff. 8,13,14,18
Abgänge		–36				–36	
Reklassifikationen		36		–36		0	
Stand 31. 12. 20x1	50	432	72	118	253	925	
Kumulierte Wertberichtigungen							Ziff. 8+16
Stand 1. 1. 20x1	0	–250	–20		–136	–406	
Planmässige Abschreibungen		–10	–12		–53	–75	Ziff. 9,12,24
Wertbeeinträchtigungen		–20				–20	Ziff. 10 + 11
Abgänge		23				23	
Reklassifikationen						0	
Stand 31. 12. 20x1	0	–257	–32	0	–189	–478	
Nettobuchwerte 31. 12. 20x1:	50	175	40	118	64	447	Ziff. 16
Restbetrag der Aufwertung über die Anschaffungs-/Herstellungskosten hinaus		52				52	Ziff. 18

Kommentar zum Anlagespiegel:

Die Grundstücke und Bauten werden zu aktuellen Werten bewertet. Fertig gestellte Anlagen im Bau wurden inklusive kapitalisierter Zinsen auf die betrieblichen Gebäude umgebucht.

Dieses Jahr wurden Zinsen im Betrag von 5 aktiviert. (Ziffern 7, 21, Beispiele 1a) + 1b).

Beispiele

Aktivierung von Bauzinsen

Beispiele zu Ziffer 7

1a Es können Zinsen der Sachanlage im Bau zugeordnet werden.

Eine Organisation erstellt ein Bürogebäude und nimmt einen Baukredit auf. Die Baukosten in der Rechnungsperiode betragen CHF 1 Mio., die von der Bank dafür belasteten Bauzinsen CHF 0.05 Mio. Diese zuordnungsfähigen Zinsen dürfen aktiviert werden, sofern der Betrag von CHF 1.05 Mio. den realisierbaren Nutzwert nicht übersteigt.

1b Ein Produktionsbetrieb erstellt zur eigenen Nutzung eine Grossanlage.

Die Zinskosten können diesem Werk nicht unmittelbar zugeordnet werden

Die Fremdkapitalzinsen können unter folgenden Voraussetzungen aktiviert werden:

- Der aktivierte Betrag ist nicht grösser als die Fremdkapitalzinsaufwendungen der Rechnungsperiode vor der Aktivierung.
- Der realisierbare Nutzwert wird durch die Zinsaktivierung nicht überschritten.
- Die Zinsaktivierung erfolgt auf dem durchschnittlichen Wert der Anlage im Bau zum durchschnittlichen Satz des verzinsbaren Fremdkapitals.

Die Bilanzen präsentieren sich nach Aktivierung der Fremdkapitalzinsen verkürzt wie folgt:

In Mio. CHF	20x1	20x2	20x3
Anlagen im Bau	0	4.1	5.81
Umlaufvermögen	12	12	14
Kreditoren	1	1	1
Rückstellungen	2	2	3
Obligationen	3	5	9
Eigenkapital	6	8.1	6.81

Die Konstruktion beginnt im Januar 20x2 und dauert 2 Jahre.

20x2 belaufen sich die Konstruktionskosten auf CHF 4 Mio., die als Sachanlage im Bau in der Bilanz erfasst werden. Die durchschnittliche Investitionssumme beträgt $(0+4) \cdot 1/2 = \text{CHF } 2 \text{ Mio.}$ und das durchschnittliche verzinsbare Fremdkapital $(3+5) \cdot 1/2 \text{ CHF} = 4 \text{ Mio.}$ Die Zinskosten für dieses Werk können nicht unmittelbar festgestellt werden. Die bezahlten Zinsen für Fremdkapital im Rechnungsjahr belaufen sich auf CHF 0.2 Mio., das sind 5% von CHF 4 Mio. durchschnittlichem Fremdkapital. Folglich können auf der durchschnittlichen Investitionssumme von CHF 2 Mio. CHF 0.1 Mio. aktiviert werden, sofern der Betrag von CHF 4.1 Mio. den realisierbaren Nutzwert nicht übersteigt.

20x3 belaufen sich die zusätzlichen Konstruktionskosten auf CHF 1.5 Mio. 20x3 beträgt die durchschnittliche Investitionssumme $(4.1+5.6)*1/2 = \text{CHF } 4.85 \text{ Mio.}$ und das durchschnittliche verzinsbare Fremdkapital $(5+9)*1/2 = \text{CHF } 7 \text{ Mio.}$ Die bezahlten Zinsen für Fremdkapital im Rechnungsjahr belaufen sich auf CHF 0.3 Mio., das sind 4.29% von CHF 7 Mio. durchschnittlichem Fremdkapital. Folglich können auf der durchschnittlichen Investitionssumme von CHF 4.85 Mio. rund CHF 0.21 Mio. aktiviert werden, sofern der Betrag von CHF 5.81 Mio. den realisierbaren Nutzwert nicht übersteigt.

Beispiele zu Ziffer 11

2 Verlängerung der Nutzungsdauer

Der Anschaffungswert einer Webmaschine beträgt CHF 1 Mio. Bei der Inbetriebnahme Ende 20x1 wird die Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt. Die Maschine soll linear bis auf einen Restwert von CHF 0.1 Mio. abgeschrieben werden. Bei einer periodischen Überprüfung der Nutzungsdauer in 20x7 formuliert die Betriebsleitung die Absicht, diese Webmaschine voraussichtlich 5 Jahre länger zu nutzen, der Restwert entfällt dann. Die Jahresabschreibung 20x7 beträgt CHF 0.055 Mio. (10% von CHF 0.55 Mio. Nettobuchwert des abzuschreibenden Betrages zum 1. Januar 20x7).

3 Verkürzung der Nutzungsdauer

Eine Dienstleistungsorganisation erwirbt im Januar 20x7 zum Anschaffungswert von CHF 2 Mio. eine komplette E-Mail-Lösung und schätzt deren Nutzungsdauer auf 5 Jahre. Bereits 20x8 wird der Geschäftsleitung klar, dass das System technisch überaltert ist und Ende 20x9 durch eine auf dem Internet basierende Technik ersetzt werden muss. Die Jahresabschreibung 20x8 beträgt CHF 0.8 Mio. (50% von CHF 1.6 Mio., Nettobuchwert der Anlage zum 1. Januar 20x8).

Beispiele zu Ziffer 13

4a Betriebliche Auf- und Abwertungen zu aktuellen Werten

Gebäude werden zu aktuellen Werten geführt (die latenten Steuern werden im Beispiel ausgeklammert).

Historische Anschaffungskosten	CHF 50 Mio.
Kumulierte Aufwertungen	CHF 10 Mio.
Kumulierte Abschreibungen	<u>CHF -21 Mio.</u>
Nettobuchwert	CHF 39 Mio.

Neubewertungsreserve	CHF 10 Mio.
Verkaufspreis	CHF 65 Mio.

Der Erfolg aus Gebäudeverkauf setzt sich wie folgt zusammen:

Differenz zum Nettobuchwert	CHF 26 Mio.
Realisierte Neubewertungsreserve*)	<u>CHF 10 Mio.</u>
Total	CHF 36 Mio.

*) Die realisierte Neubewertungsreserve kann erfolgswirksam aufgelöst oder – wie in diesem Beispiel – direkt (also nicht über das Periodenergebnis) auf die Gewinnreserven übertragen werden.

4b Abschreibung und Änderung des aktuellen Wertes

Ausgangslage: Fabrikgebäude zum aktuellen Wert und Abschreibungsgrundlagen:

In Mio. CHF	20x1	20x2	20x3
Anschaffungskosten	120		
Aktueller Wert brutto		140	100
Planmässige Abschreibung 8%, linear	9.6	11.2	8
Nettobuchwert in %	92%	84%	76%
Aktueller Nettobuchwert	110.4	117.6	76

Verbuchung

CHF Mio.

20x1	
1	Abschreibung/kumulierte Wertberichtigung Fabrikgebäude (planmässige Abschreibung vom Anschaffungswert) 9.6
	Abschreibungen, der Erfolgsrechnung belastet 9.6
Schlussbestände der Bilanzkonti:	
	Aktueller Fabrikgebäudewert brutto (Anschaffungswert) 120
	kumulierte Wertberichtigung 9.6
	Neubewertungsreserve 0
20x2	
1	Aktueller Fabrikgebäudewert brutto/Neubewertungsreserve 20 (Aufwertung brutto auf den aktuellen Wert)
2	Neubewertungsreserve/kumulierte Wertberichtigung Fabrikgebäude (Nachholabschreibung für 20x1 für die Aufwertung: 8% von [140-120]) 1.6
3	Abschreibung/kumulierte Wertberichtigung Fabrikgebäude (Abschreibung 8% vom aktuellen Bruttofabrikgebäudewert von 140)
	Abschreibungen, der Erfolgsrechnung belastet 11.2
Schlussbestände der Bilanzkonti:	
	Aktueller Fabrikgebäudewert brutto (Anschaffungswert) 140
	kumulierte Wertberichtigung 22.4
	Neubewertungsreserve 18.4
20x3	
1	Neubewertungsreserve/Aktueller Fabrikgebäudewert brutto 20 (Herabsetzung des aktuellen Wertes bis zum Anschaffungswert)
2	ausserplanmässige Abschreibung/Aktueller Fabrikgebäudewert brutto 20 (erfolgswirksame Anpassung unter den Anschaffungswert)
3	Kumulierte Wertberichtigung Fabrikgebäude/Neubewertungsreserve (Storno der erfolgsunwirksamen Nachholabschreibung von 20x2: 20 – Neubewertungsreservensaldo 18.4) 1.6
4	kumulierte Wertberichtigung Fabrikgebäude/ausserplanmässige Abschreibung 4.8 (Überschuss Wertberichtigung = $22.4 - 2 \cdot 8 = 6.4$. Davon bleiben als erfolgswirksame Herabsetzung der ausserplanmässigen Abschreibung: $6.4 - 1.6$ neutrale Herabsetzung = 4.8)
5	Abschreibung/Wertberichtigung Fabrikgebäude 8 Abschreibung 8% vom Aktuellen Bruttofabrikgebäudewert von 100
	planmässige Abschreibungen der Erfolgsrechnung belastet 8
	ausserplanmässige Abschreibungen der Erfolgsrechnung belastet 15.2
Schlussbestände der Bilanzkonti Ende 20x3:	
	Aktueller Fabrikgebäudewert brutto (Anschaffungswert) 100
	kumulierte Wertberichtigung 24
	Neubewertungsreserve 0

Wertbeeinträchtigungen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Die vorliegende Fachempfehlung gilt für alle Aktiven, soweit keine besonderen Bestimmungen in anderen Fachempfehlungen bestehen.
- 2 Auf jeden Bilanzstichtag ist zu prüfen, ob Aktiven in ihrem Wert beeinträchtigt sind. Diese Prüfung erfolgt aufgrund von Anzeichen (Indicators), die darauf hindeuten, dass einzelne Aktiven von einer solchen Wertbeeinträchtigung betroffen sein könnten. Falls solche Anzeichen vorliegen, ist der erzielbare Wert (Recoverable Amount) zu bestimmen.
- 3 Ein Aktivum ist in seinem Wert beeinträchtigt, wenn sein Buchwert den erzielbaren Wert übersteigt.

Ermittlung des erzielbaren Wertes (Recoverable Amount)

- 4 Als erzielbarer Wert gilt der höhere von Netto-Marktwert (Net Selling Price) und Nutzwert (Value in Use). Übersteigt einer der beiden Werte den Buchwert, liegt keine Wertbeeinträchtigung vor.
- 5 Der Netto-Marktwert (Net Selling Price) ist der zwischen unabhängigen Dritten erzielbare Preis abzüglich der damit verbundenen Verkaufsaufwendungen.
- 6 Der Nutzwert (Value in Use) entspricht dem Barwert der zu erwartenden zukünftigen Geldzu- und Geldabflüsse aus der weiteren Nutzung des Aktivums einschliesslich eines allfälligen Geldflusses am Ende der Nutzungsdauer.
- 7 Die Diskontierung hat mit einem angemessenen Zinssatz zu erfolgen und insbesondere die gegenwärtigen Marktgegebenheiten und die spezifischen Risiken des Aktivums zu berücksichtigen.
- 8 Der erzielbare Wert ist grundsätzlich für jedes Aktivum (Einzelbewertung) zu bestimmen.
- 9 Generiert das Aktivum jedoch für sich allein keine unabhängigen Geldflüsse, so ist der erzielbare Wert für die kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten (Cash Generating Unit) zu bestimmen, zu welcher das betreffende Aktivum gehört.

Erfassung von Verlusten aus Wertbeeinträchtigungen

- 10 Falls eine Wertbeeinträchtigung vorliegt, ist der Buchwert auf den erzielbaren Wert zu reduzieren.
- 11 Wenn die Reduktion des Buchwertes auf Null nicht ausreicht, um die Folgen einer Wertbeeinträchtigung zu erfassen, ist eine Rückstellung in der Höhe der verbleibenden Differenz zu bilden.
- 12 Die Wertbeeinträchtigung ist dem Periodenergebnis zu belasten.
- 13 Wertbeeinträchtigungen von zu aktuellen Werten erfassten Vermögensgegenständen sind wie folgt zu behandeln:
 - Ist die Aufwertung über den Anschaffungswert erfolgsneutral erfolgt, ist die Wertbeeinträchtigung als Verminderung der Neubewertungsreserve zu erfassen. Falls der zu erfassende Betrag grösser als diese Neubewertungsreserve ist, ist die Differenz dem Periodenergebnis zu belasten.
 - Sind die Vermögensgegenstände erfolgswirksam aufgewertet worden, so ist die Wertbeeinträchtigung zulasten des Periodenergebnisses zu erfassen.
- 14 Bei einer Gruppe von Vermögenswerten wird der Verlust aus einer Wertbeeinträchtigung anteilmässig den übrigen Aktiven auf der Basis ihrer Buchwerte belastet.

Vorgehen bei (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung

- 15 Wenn sich die bei der Ermittlung des erzielbaren Wertes berücksichtigten Faktoren massgeblich verbessert haben, ist eine in früheren Berichtsperioden erfasste Wertbeeinträchtigung teilweise oder ganz aufzuheben.
- 16 In diesem Fall ergibt sich der neue Buchwert aus dem tieferen von a) neu ermitteltem erzielbarem Wert oder b) dem Buchwert nach planmässiger Abschreibung, welcher ohne Erfassung eines solchen Verlustes resultiert hätte.
- 17 Eine Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung ist im Periodenergebnis zu erfassen.
- 18 Falls eine Wertbeeinträchtigung bei Aktiven aufgehoben wird, die zu aktuellen Werten erfasst werden, ist dieser Betrag der Neubewertungsreserve gutzuschreiben. Ist aber die Erfassung einer früheren Wertbeeinträchtigung desselben Aktivums über die Erfolgsrechnung erfolgt, wird die Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung ebenfalls im Periodenergebnis erfasst.
- 19 Bei einer kleinstmöglichen Gruppe von Vermögenswerten erfolgt die Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung des Überschusses des erzielbaren Wertes über die Summe der betreffenden Buchwerte anteilmässig im Verhältnis der Buchwerte dieser Aktiven. Der tiefere

von erzielbarem Wert (falls feststellbar) und Buchwert nach planmässiger Abschreibung darf nicht überschritten werden.

Offenlegung

- 20 In der Erfolgsrechnung oder im Anhang sind wesentliche Wertbeeinträchtigungen und Zuschreibungen aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung betragsmässig einzeln offen zu legen. Ereignisse und Umstände, die dazu geführt haben, sind zu erläutern.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 21 Vornehmlich Sachanlagen und immaterielle Werte sind von dieser Fachempfehlung betroffen.

zu Ziffer 2

- 22 Solche Anzeichen sind beispielsweise:
- eine negative Entwicklung von rechtlichen oder unternehmerischen Rahmenbedingungen, die den Wert des Aktivums wesentlich beeinflussen.
 - Hinweise, dass Geldflüsse aus der Berichtsperiode, der Vergangenheit und/oder der Budgets unter den Erwartungen liegen und somit auf eine verminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Aktivums hindeuten.
 - eine wesentliche Änderung in der Art und Weise der Nutzung eines Aktivums oder Hinweise auf Veralten infolge technischer Neuerungen oder Beschädigungen eines Aktivums.
 - eine wesentliche Verminderung des Marktwertes eines Aktivums (z.B. Altlasten bei Liegenschaften).
 - gestiegenes Bonitätsrisiko von Forderungen und Finanzanlagen.
 - Die für die Organisation relevanten, zukünftigen Zinssätze sind in einem Masse gestiegen, dass sie den Nutzwert, als Resultat der mit den Zinssätzen abdiskontierten Geldflüsse, wesentlich senken.
 - Die aktivierten Kosten sind bedeutend höher als die ursprünglich geplanten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Aktivums.
 - Der Buchwert des Eigenkapitals der Organisation ist höher als dessen Börsenkapitalisierung.

zu Ziffer 6

- 23 Die Ermittlung dieser zukünftigen Geldflüsse soll auf verlässlichen und wahrscheinlichen Annahmen basieren. Falls bei der Ermittlung der zukünftigen Geldflüsse entweder betragsmässig oder zeitlich eine Bandbreite besteht, sind die möglichen Varianten gemäss ihrer Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen.
- 24 Der Geldfluss am Ende der Nutzungsdauer umfasst erzielbare Restwerte, aber auch Entsorgungsausgaben.

zu Ziffer 7

- 25 Ertragssteuereffekte und die Kapitalstruktur der Organisation sind bei der Diskontierung nicht zu berücksichtigen. Soweit das spezifische Risiko in den Geldflüssen bereits berücksichtigt ist, darf es im Diskontierungssatz nicht nochmals erfasst werden.

zu Ziffer 9

- 26 Die kleinstmögliche Gruppe ist die kleinste Einheit von Vermögenswerten, welche von anderen Aktiven unabhängige Geldzu- und -abflüsse erzeugt.

zu Ziffer 11

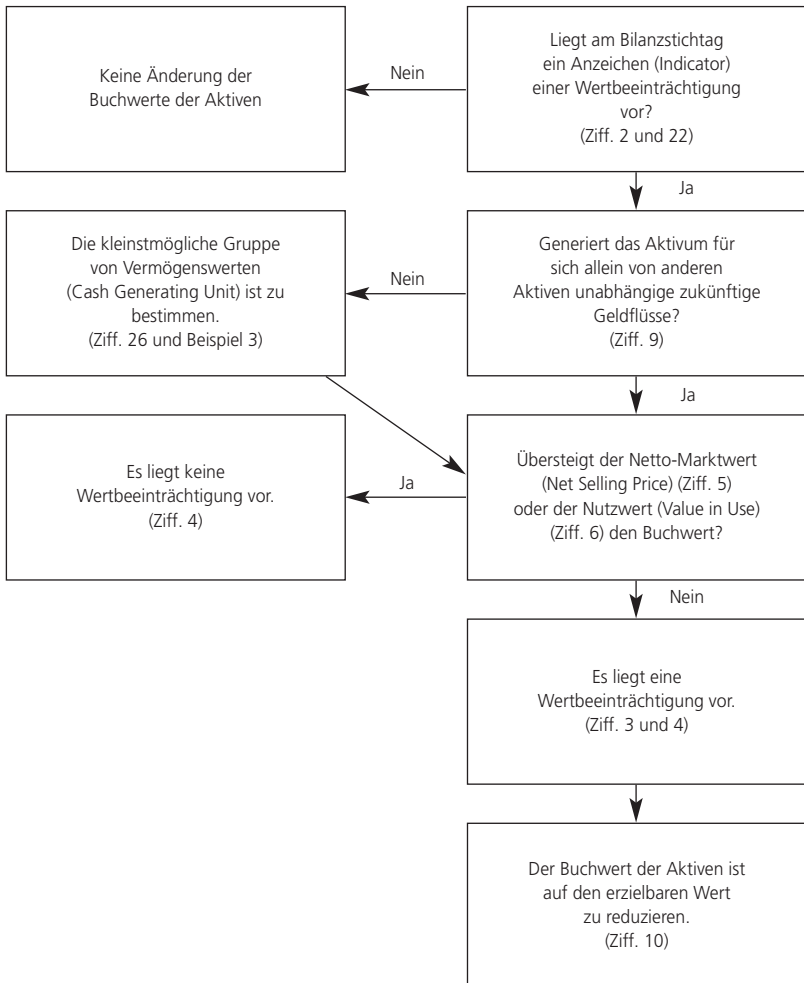
- 27 Sinkende Strombezugspreise und hohe Entsorgungsausgaben können im Zusammenhang mit Wertbeeinträchtigungen beispielsweise bei Kernkraftwerken die Bildung einer diesbezüglichen Rückstellung nötig machen. Nicht zulässig ist dagegen eine Rückstellung für zukünftige Verluste aus Betriebstätigkeit.

Anhang

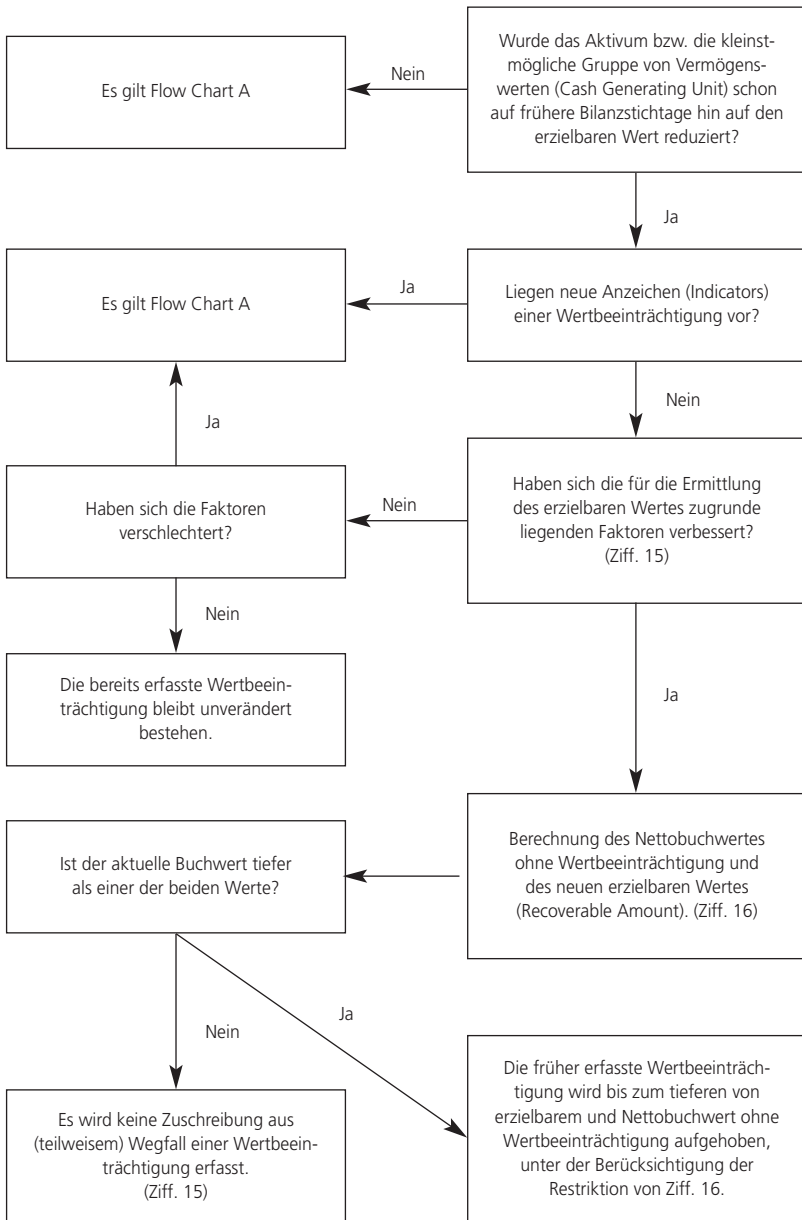
Wertbeeinträchtigungen von Aktiven/Impairment of Assets

Dieser Anhang ist rein illustrativ. Die Absicht des Anhangs ist es, die Anwendung der Empfehlung zu veranschaulichen und ihre Bedeutung zu klären.

A Erstmalige Wertbeeinträchtigung (Impairment)



B Beurteilung nach einer Wertbeeinträchtigung



Beispiele

zu den Ziffern 2 und 22:

Im Folgenden sind Beispiele aufgeführt, in welchen Anzeichen einer Wertbeeinträchtigung vorliegen. Dagegen ist offen, ob tatsächlich eine Wertbeeinträchtigung besteht. Zur Abklärung des Vorhandenseins einer Wertbeeinträchtigung oder deren (teilweisem) Wegfall dienen auch die Flow Charts A und B am Anfang dieses Anhangs.

Beispiel 1: Marktwertminderung einer Liegenschaft

Einem mittelgrossen Produktionsunternehmen bot sich Ende der 80er Jahre die Gelegenheit, eine Betriebsliegenschaft käuflich zu erwerben. Die Liegenschaft liegt in einer gut erschlossenen Industriezone. Zum Zeitpunkt des Kaufes bestand eine grosse Nachfrage nach solchen Objekten. Heute stehen etliche Bauten in dieser Industriezone leer. Die Immobilienpreise sind gesunken und liegen markant unter denjenigen der 80er Jahre. Beurteilung: Die wesentliche Verminderung des Marktwertes der Betriebsliegenschaft stellt ein Anzeichen für das Vorliegen einer Wertbeeinträchtigung dar.

Beispiel 2: Bau eines Fabrikationsgebäudes: Höhere Herstellkosten als geplant

Die ABC AG hat vor drei Jahren ein neues Fabrikationsgebäude geplant, das vor kurzem in Betrieb genommen werden konnte. Wegen Änderungen während der Bauphase und aufgrund von Einsparungen hat sich die Fertigstellung verzögert. Die effektiven Baukosten fallen daher wesentlich höher aus als geplant. Beurteilung: Die Tatsache, dass die aktivierten Kosten bedeutend höher als die ursprünglich geplanten Anschaffungskosten sind, stellt ein Anzeichen für das Vorliegen einer Wertbeeinträchtigung dar.

zu den Ziffern 9 und 26

Beispiel 3: Kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten (Cash Generating Unit)

Sachverhalt

Eine Möbelfabrik produziert und verkauft verschiedenartige Büromöbel, u.a. die Produkte-Linien Rustic aus Holz sowie ein modulares Stahlmöbel-Programm, Vision Office. Die Produktionsprozesse und der Vertrieb der zwei Linien sind getrennt, Montage und Administration dagegen werden in denselben Abteilungen vorgenommen. Mittels internen Berichtssystems ist für die getrennt geleiteten Linien eine getrennte Berichterstattung und ein getrennter Erfolgsnachweis möglich.

Die Möbelfabrik verzeichnet einen Absatzeinbruch, welcher darauf zurückzuführen ist, dass die Abnehmer nicht mehr Stahlmöbel, sondern Kunststoff-Möbel kaufen. Dagegen ist die Nachfrage nach den Holzmöbeln Rustic unverändert stabil. Es besteht somit ein Anzeichen für eine Wertbeeinträchtigung.

Fragestellung

Bilden die Linien Vision Office und Rustic zusammen die kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten oder ist Vision Office eine eigene kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten?

Beurteilung

Die Kundensegmente von Vision Office und Rustic sind verschieden. Deshalb sind trotz gemeinsamer administrativer Tätigkeiten und gemeinsamer Montage die Geldzuflüsse von Vision Office und Rustic getrennt. Vision Office und Rustic sind aus diesen Gründen als getrennte kleinstmögliche Gruppen von Vermögenswerten aufzufassen.

zu Ziffern 10 bis 12:

Beispiel 4: Erfassung eines Verlustes aus Wertbeeinträchtigung – Leistungen der Produktionsanlage unter den Erwartungen

Die Organisation A, welche Fitness-Geräte herstellt, unterliegt seit dem letzten Jahr bedeutender Konkurrenz. Zudem sind die Herstellungsanlagen nicht effizient. Letztes Jahr ist ein Verlust angefallen, und gemäss Budget sind nur geringe Beiträge zum Periodenerfolg zu erwarten. A will nicht mehr investieren und die Marketingkosten reduzieren. Dennoch wünscht die Organisation, diese Krafttrainingsgeräte weiter herzustellen, da sie für die Vervollständigung der Produktpalette der Organisation zur Zeit nötig sind.

Weil die geplante Leistungsfähigkeit dieser Produktionsanlage schlechter ist, als erwartet, und kein Marktwert vorliegt, ist der Nutzwert gemäss Swiss GAAP FER 20/6 und 7 sowie Swiss GAAP FER 20/23 bis 25 zu ermitteln:

- Die Wachstumsrate der zukünftigen Geldzuflüsse nimmt ab.
- Ohne grössere Zusatzinvestitionen kann die Anlage 5 Jahre genutzt werden. Mit einem Restwert ist nicht zu rechnen.
- Gemäss den Ziffern 7 und 25 wird ein Diskontsatz von 10% ermittelt.

Jahre	Wachstumsrate der Geldzuflüsse	Wert Zahlen in CHF 1000 A	Geld- abflüsse B	Nettogeld- flüsse A–B C	Diskontierte Nettogeldflüsse
1		18'000	18'300	–300	–273
2	1.05	18'900	18'800	100	83
3	1.04	19'656	19'400	256	192
4	1.04	20'442	19'700	742	507
5	1.03	21'056	20'100	956	594
Barwert-Summe der Nettogeldflüsse: Nutzwert (Value in Use)					1'103
Buchwert					3'000
Verlust aus Wertbeeinträchtigung (dem Periodenergebnis zu belasten)					1'897

Erfassung: Der Nutzwert (Value in Use) ist mit CHF 1'103 um CHF 1'897 geringer als der Buchwert. Deshalb ist eine Wertbeeinträchtigung (Impairment-Verlust) von CHF 1'897 dem Periodenergebnis zu belasten. Für die verbale Offenlegung vgl. das Beispiel 6. (Diese Wertbeeinträchtigungen sind zudem gemäss Swiss GAAP FER 18/16 im Anlagespiegel offen zu legen.)

zu den Ziffern 15 bis 17:

Beispiel 5a): Wegfall einer Wertbeeinträchtigung

Sachverhalt

Ein Gewerbebetrieb besitzt ein Grundstück in der Gewerbezone als Erweiterungsreserve für die Organisation. Im Jahre 20x3 findet eine Umzonung in die Freihaltezone statt. Das Grundstück war bisher mit seinem Anschaffungswert von CHF 400'000 ausgewiesen worden. Nun sinkt der Verkehrswert auf CHF 250'000.

Mit Hilfe eines Bauanwaltes wird im Jahre 20x5 eine Rückzonung in die Gewerbezone erwirkt. Der Verkehrswert in dieser Gewerbezone hat sich seit 20x2 nicht geändert.

Erfassung der Wertbeeinträchtigung im Jahr 20x3

Es liegt eine Wertbeeinträchtigung von CHF 150'000 (400'000 – 250'000) vor, die dem Periodenergebnis zu belasten und im Anlagespiegel offen zu legen ist. Eine Nutzwertberechnung ist hier nicht sinnvoll. Die Ereignisse und Umstände, welche zur Wertbeeinträchtigung geführt haben, sind zu erläutern (Swiss GAAP FER 20/20).

Erfassung des Wegfalls der Wertbeeinträchtigung im Jahr 20x5

Die Wertbeeinträchtigung von CHF 150'000 ist aufzuheben (Swiss GAAP FER 20/15). Der Betrag von CHF 150'000 ist dem Periodenergebnis gutzuschreiben und im Anlagespiegel offen zu legen, ebenso sind die Ereignisse und Umstände, welche zur Zuschreibung aus Wegfall einer Wertbeeinträchtigung geführt haben, zu erläutern (Swiss GAAP FER 20/20).

Beispiel 5b): Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung mit Nachführen des Buchwertes bei planmässiger Abschreibung

Sachverhalt

Eine Anlage für die Produktion von Kontaktlinsen ist nach der linearen Abschreibung Ende 20x3 mit CHF 400'000 bewertet. Der Anschaffungswert vor 2 Jahren betrug CHF 600'000, die Nutzungsdauer wurde auf 6 Jahre geschätzt. Mit einem Restwert kann nicht gerechnet werden. Die Konkurrenz-Organisation arbeitet seit diesem Jahr mit einer Anlage, die neuartige Kontaktlinsen herstellt, die keiner besonderen Pflege und Reinigung bedürfen. Dadurch erlitten die Kontaktlinsen der ersten Organisation einen Absatzeinbruch. Die Anlage hat durch die neue Technologie einen stark gesunkenen Marktwert. Der gesunkene Nutzwert wird deshalb Ende 20x3 auf CHF 240'000 geschätzt.

Erfassung der Wertbeeinträchtigung im Jahr 20x3

Dem Periodenergebnis ist zusätzlich eine Wertbeeinträchtigung von CHF 160'000 (400'000 – 240'000) zu belasten. Die Offenlegungsvorschriften gemäss Swiss GAAP FER 20/20 sind zu beachten.

Ende 20x4 zeigt es sich, dass die Konkurrenz-Linsen schwere Mängel aufweisen. Da sie die Augen übermässig reizen, haben die Augenärzte vom Tragen dieses Produktes abgeraten. Folgende neue Daten stehen in Bezug auf die Anlage der ersten Organisation zur Verfügung:

Nutzwert: CHF 380'000

Marktwert: CHF 350'000

Erfassung des Wegfalls der Wertbeeinträchtigung im Jahr 20x4

Um den Betrag der Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung zu ermitteln, ist der nachgeführte Buchwert (Buchwert nach planmässiger Abschreibung) zum Vergleich ebenfalls heranzuziehen, weil dieser Wert bei der Aufhebung der Wertbeeinträchtigung (gemäss Swiss GAAP FER 20/16) nicht überschritten werden darf.

Da der Buchwert nach ursprünglicher planmässiger Abschreibung mit CHF 300'000 ($[600'000/6] \times 3$) tiefer als der neu ermittelte erzielbare Wert von CHF 380'000 ist, ist ausser der angepassten planmässigen Abschreibung von CHF 60'000 ($240'000/4$ Jahre) die Zuschreibung aus (teilweisem) Wegfall einer Wertbeeinträchtigung gemäss Swiss GAAP FER 20/16 auf CHF 120'000 ($300'000 - [3 \times 60'000]$) zu begrenzen.

Zusammenfassung (Diese Zahlen gehören auch in den Sachanlage-spiegel gemäss Swiss GAAP FER 18/16)	Ende	planmässige Abschreibung	Wert-beeinträchtigung	Zuschreibung	Bestand
	20x1				600'000
	20x2	-100'000			500'000
	20x3	-100'000	-160'000		240'000
planmässige Abschr. = 240'000/4	20x4	- 60'000		120'000	300'000
	20x5	-100'000			200'000
	20x6	-100'000			100'000
	20x7	-100'000			0

Vom Jahr 20x5 an wird die jährliche Prüfung von Anzeichen fortgesetzt.

zu Ziffer 20

Beispiel 6: Offenlegung zum Beispiel 4

Wertbeeinträchtigung der Produktionsanlage

Wegen neuer Konkurrenzprodukte und zu hoher Produktionskosten beurteilt das Management den Absatz von Krafttrainings-Geräten als ungünstig. Deshalb ist dem Periodenergebnis ein Verlust aus Wertbeeinträchtigung von CHF 1'897'000 belastet worden.

Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Einleitung

In Ergänzung und in teilweiser Abänderung der Fachempfehlungen (Swiss GAAP FER) gelten für die Jahresrechnungen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen die nachstehenden besonderen Empfehlungen. Die Bestimmungen dieser Fachempfehlung (wie z.B. Bestandteile der Jahresrechnung, Darstellung und Gliederung, Konsolidierung) gehen denjenigen der übrigen Fachempfehlungen vor.

Mit der Fachempfehlung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen wird angestrebt, die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Jahresrechnung und Berichterstattung (Einzelabschlüsse sowie konsolidierte Abschlüsse) zu erhöhen. Der Besonderheit der fehlenden Gewinnstrebigkeit und der Besonderheit der Mittelbeschaffung von Nonprofit-Organisationen wird Rechnung getragen, indem die finanzielle Berichterstattung und Rechnungslegung ergänzt werden durch eine Rechnung über die Veränderung des Kapitals und einen aussagekräftigen Leistungsbericht.

Alle gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen, die sich bei ihrer finanziellen Berichterstattung und Rechnungslegung an Swiss GAAP FER 21 halten, sollten dies in der Jahresrechnung zum Ausdruck bringen. Die Einhaltung der Fachempfehlung sollte geprüft und bestätigt werden.

Definitionen

Als gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen im Sinne von Swiss GAAP FER 21 gelten Organisationen ungeachtet der Rechtsform, die

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

Wichtiges Merkmal ist dabei, dass sich in aller Regel der Kreis der Leistungsempfänger vom Kreis der Leistungserbringer (Spenden, Mitarbeit, etc.) unterscheidet.

Als grosse Nonprofit-Organisationen im Sinne von Ziffer 3 und Ziffer 27 gelten Organisationen, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreichen:

- Bilanzsumme 2 Millionen Franken;
- Erlöse aus öffentlichem Beschaffen von unentgeltlichen Zuwendungen (Spenden, Legate) und zweckbestimmte Gelder der öffentlichen Hand (öffentliche Beiträge) insgesamt 1 Million Franken;
- bezahlte Arbeitnehmer für 10 Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

Empfehlung

Grundlagen und Grundsätze

a) Grundlagen

- 1 Die Jahresrechnung von Nonprofit-Organisationen hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisse (true & fair view) zu vermitteln.
- 2 Die Grundlagen ordnungsmässiger Rechnungslegung und Berichterstattung für die Jahresrechnung sind:
 - die Fortführung der Tätigkeit (Going Concern);
 - die Wesentlichkeit (Materiality).
- 3 Aufwand und Ertrag sind grundsätzlich nach dem Entstehungszeitpunkt periodengerecht abzugrenzen (Accrual Basis). Kleine Organisationen können den Aufwand und Ertrag auch nach dem Geldfluss (Cash Basis) erfassen. Sie haben dies im Anhang offen zu legen.

b) Grundsätze

- 4 Die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung und Berichterstattung für die Jahresrechnung sind:
 - Vollständigkeit
 - Klarheit
 - Vorsicht
 - Stetigkeit in Darstellung, Offenlegung und Bewertung
 - Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot).
- 5 Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit in der Darstellung, Offenlegung und Bewertung sind im Einzelabschluss im Anhang darzulegen und im konsolidierten Abschluss zusätzlich zu quantifizieren.
- 6 Das Bruttoprinzip gilt auch für organisatorisch ausgegliederte Projekte. Die jeweiligen Aufwände und Erträge sind brutto in der Betriebsrechnung oder im Anhang darzustellen.

- 7 Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung der Aktiven und Passiven.
- 8 Im Einzelabschluss und im konsolidierten Abschluss sind neben den Zahlen des Berichtsjahres auch die Zahlen des Vorjahres anzuführen.
- 9 Die angewandten Bewertungsgrundlagen und Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen der Jahresrechnung sind im Anhang offen zu legen.
- 10 Von der Vollkonsolidierung können Organisationen ausgeschlossen werden, deren Tätigkeit von jener der konsolidierten Organisationen derart abweicht, dass ihr Einbezug in die Konsolidierung die Aussagekraft der konsolidierten Jahresrechnung beeinträchtigen würde. Diese Organisationen sind nach der Equity-Methode im konsolidierten Abschluss zu erfassen.
- 11 Eine Nonprofit-Organisation hat andere Organisationen, die ihrem beherrschenden Einfluss unterliegen, gemäss den Fachempfehlungen zu konsolidieren.
- 12 Wenn die beherrschende Organisation oder Person selber nicht konsolidierungspflichtig ist, können inhaltliche Gründe einen konsolidierten Abschluss erfordern, wenn Organisationen einer gemeinsamen Kontrolle oder Führung unterliegen (Kombination).

Bestandteile der Jahresrechnung

- 13 Der Einzelabschluss und die konsolidierten Abschlüsse umfassen sechs Bestandteile: Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Rechnung über die Veränderung des Kapitals, Anhang und Leistungsbericht.

a) Bilanz

- 14 Für die Gliederung der Bilanz gelten die Fachempfehlungen, wobei die Bezeichnungen dem Zweck und den Tätigkeiten der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen angepasst werden können, wenn die Bezeichnungen gemäss Swiss GAAP FER dem Wesen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisation nicht gerecht werden.
- 15 Die Passiven gliedern sich in Fremdkapital, Fondskapital und Organisationskapital.
- 16 In der Bilanz sind zweckgebundene Fonds und freie Fonds gesondert auszuweisen.
- 17 Zuwendungen mit einschränkender Zweckbindung (zweckgebundene Fonds) sind gesondert unter der Position Fondskapital auszuweisen. Stiftungsfonds sind gewidmete Mittel mit eigenem Reglement ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie sind eine Sonderform zweckgebundener Fonds und gesondert auszuweisen.
- 18 Zuwendungen mit einschränkender Zweckbindung in Form von unveräusserbaren Sach- oder Finanzanlagen sind im Anlagevermögen gesondert als zweckgebunden auszuweisen.

- 19 Die Mittel ohne Verfügungseinschränkung durch Dritte (freie Fonds) sind als Position des Organisationskapitals auszuweisen.
- 20 Für die Bewertung gelten die Bestimmungen der übrigen Fachempfehlungen.
- 21 Schenkungs- und Tauschtransaktionen sind zum Marktwert im Schenkungs- resp. Tauschzeitpunkt zu bilanzieren.

b) Betriebsrechnung

- 22 Für die Gliederung der Betriebsrechnung gelten die Fachempfehlungen, wobei die Bezeichnungen dem Zweck und den Tätigkeiten der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen angepasst werden können, wenn die Bezeichnungen gemäss Swiss GAAP FER dem Wesen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisation nicht gerecht werden.
- 23 Die Betriebsrechnung unterscheidet mindestens zwischen zweckgebundenen und freien Fonds.
- 24 In der Betriebsrechnung sind die Veränderungen der zweckgebundenen Fonds (Fondsergebnis zweckgebunden) gesondert und brutto auszuweisen.
- 25 Spenden-Sammelaktionen sind in der laufenden Rechnung brutto zu erfassen, auch wenn die Spenden-Sammelaktionen organisatorisch ausgegliedert werden.
- 26 Der administrative Aufwand ist unabhängig von der gewählten Form der Betriebsrechnung (Umsatzkosten- oder Gesamtkostenverfahren) gesondert auszuweisen. In der Darstellung der Betriebsrechnung gemäss dem Umsatzkostenverfahren orientiert sich die Gliederung für Kosten der Leistungserbringung an den Zielen der Organisation und kann nach Stellen, Projekten (Segmenten), Aufgaben, Zwecken, usw. erfolgen.

c) Geldflussrechnung

- 27 Grosse Organisationen haben eine Geldflussrechnung zu erstellen. Kleine Organisationen können auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten.
- 28 Für die Gliederung einer Geldflussrechnung gelten die Fachempfehlungen, wobei die Bezeichnungen dem Zweck und den Tätigkeiten der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen angepasst werden können, wenn die Bezeichnungen gemäss Swiss GAAP FER dem Wesen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisation nicht gerecht werden.
- 29 Eine Geldflussrechnung stellt dar, wie die Mittel aus den Betriebstätigkeiten, aus Vorgängen im Investitionsbereich und aus Vorgängen im Finanzierungsbereich fliessen.

d) Rechnung über die Veränderung des Kapitals

- 30 Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Zuweisungen, Verwendungen und Bestände der Mittel je aus Eigenfinanzierung (Organisationskapital) und aus dem Fondskapital dar.
- 31 Die Veränderung (Anfangsbestand plus Zugang minus Abgang gleich Endbestand) der einzelnen passiven Bilanzpositionen der Fonds mit einschränkender Zweckbindung sowie des einbezahlten und erarbeiteten Organisationskapitals sind je einzeln auszuweisen. Die Zweckbestimmung ist anzugeben. Gleichartige Positionen können zu Gruppen zusammengefasst werden.
- 32 Transfers zwischen den Fonds sind einzeln auszuweisen. Die Gründe dieser Transfers sind im Anhang offen zu legen.
- 33 Die Zuordnung sowie die Änderung der Zuordnung zu einer Position des Organisationskapitals oder des Fondskapitals bedürfen eines Beschlusses des verantwortlichen Organs.

e) Anhang

- 34 Der Anhang soll angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, Erläuterungen der Positionen der Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung sowie der Rechnung über die Veränderung des Kapitals und weitere Offenlegungen enthalten.
- 35 Für den Anhang gelten die Fachempfehlungen, wobei die Bezeichnungen dem Zweck und den Tätigkeiten der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisationen angepasst werden können, wenn die Bezeichnungen gemäss Swiss GAAP FER dem Wesen der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisation nicht gerecht werden.
- 36 Entschädigungen an Mitglieder der leitenden Organe (z.B. Personalkosten, Boni, Spesen) sind im Anhang offen zu legen.
- 37 Folgende Angaben sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert offen zu legen:
 - Bei den flüssigen Mitteln und Wertschriften
 - Betrag für Wertschriften (zu Marktwerten bewertet)
 - Bei den Forderungen
 - Forderungen gegenüber Gemeinwesen
 - Forderungen gegenüber nahestehenden Organisationen/Personen/Projekten/Institutionen
 - Bei der aktiven Rechnungsabgrenzung
 - Auslagen für Projekte im neuen Rechnungsjahr
 - Bei Finanzanlagen, Finanzanlagen Fonds
 - Wertschriften (zu Marktwerten bewertet)
 - Forderungen gegenüber nahestehenden Organisationen/Personen/Projekten / Institutionen

Bei den Verbindlichkeiten

- aus Projekten
- gegenüber Gemeinwesen

Bei den sonstigen Verbindlichkeiten

- Defizitbeiträge
- aus Eigenversicherung für Sachschäden
- aus eigenen Projekten gegenüber Dritten (Mission, usw.)

Bei den Rückstellungen

- die Veränderungen der Rückstellungen mit Angabe des Zweckes (Anfangsbestand plus Zugang minus Abgang gleich Endbestand).

Beim Organisationskapital

- Ausweis des einbezahlten Kapitals d.h. Stiftungskapital, Genossenschaftskapital, Betriebskapital,
- Angaben zu den Gebern des Organisationskapitals,
- Gebundenes Kapital: Statutarische und gesetzliche Reserven, definierte Verwendungszwecke für Mittel (Reserven nach Art des Sammelaufwandes: Betrieb, Entwicklung etc.),
- Freies Kapital: Betriebsreserven, Ausgleichsreserven, Reserven aus unverteiltern Sammelmitteln, freie Fonds, allgemeine Reserven (Bilanzergebnis/Ergebnisvortrag/Jahresergebnis),
- Eventualverbindlichkeiten.

Weitere, aufgrund von Gesetzen offen zu legende Angaben.

38 Folgende Angaben sind im Anhang offen zu legen, sofern sie nicht in der Betriebsrechnung enthalten sind:

- Der Aufwand für Fundraising (Werbung, Aufbau von Spendendateien, Spendenaufrufe oder ähnliche Aktivitäten).
- Wenn das Umsatzkostenverfahren gewählt wird, sind im Anhang die Kosten für die Leistungserbringung (direkter Projektaufwand und administrativer Projektaufwand) offen zu legen je unterteilt in:
 - Personalaufwand
 - Reise und Repräsentationsaufwand
 - Sachaufwand
 - Unterhaltskosten
 - Sammelaufwand/Fundraisingaufwand
 - Abschreibungen.

39 Unentgeltliche Leistungen sind im Anhang offen zu legen.

40 Sämtliche wesentlichen Verpflichtungen betreffend Projekte sollten offengelegt werden, falls sie nicht in der Bilanz ausgewiesen wurden.

Bei konsolidierten Projekten sind Ertrag, Aufwand sowie betroffene Fonds im Anhang offen zu legen.

41 Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Personen und Projekten sind offen zu legen.

f) Leistungsbericht

- 42 Der Leistungsbericht gibt in angemessener Weise über die Leistungsfähigkeit (Effektivität) und die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der gemeinnützigen, sozialen Nonprofit-Organisation Auskunft.
- 43 Der Leistungsbericht legt zwingend offen:
- a) den Zweck der Organisation;
 - b) die leitenden Organe und ihre Amtszeit;
 - c) die für die Geschäftsführung verantwortlichen Personen;
 - d) die Verbindungen zu nahestehenden Organisationen, sofern diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind;
 - e) die gesetzten Ziele und eine Beschreibung der erbrachten Leistungen in Bezug auf die gesetzten Ziele und die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel.

Erläuterungen**zu Definitionen**

- 44 Nicht darunter fallen i.d.R.: wirtschaftliche, soziokulturelle und politische NPO; z.B. mitgliederorientierte Vereine aus dem Wirtschafts- und Freizeitbereich und aus der Arbeitswelt (Wirtschaftsverbände, Gewerkschaften, Musik- und Sportvereine), öffentlich-rechtliche Betriebe mit Leistungsauftrag (Museen, Spitäler, Theater) oder Versicherungseinrichtungen (Pensionskassen, Krankenkassen).

zu Ziffer 10

- 45 Die von der Vollkonsolidierung ausgeschlossenen Organisationen sind im Anhang zu nennen und deren Ausschluss zu begründen.

zu Ziffer 11

- 46 Ein beherrschender Einfluss liegt insbesondere vor bei:
- Stimmen- oder Kapitalmehrheit,
 - der Kontrolle über die Mehrheit der Organe und/oder
 - aufgrund vertraglicher oder statutarischer Bestimmungen.

zu Ziffer 12

- 47 Die gemeinsame Kontrolle oder Führung kann sowohl formeller als auch informeller Natur sein. Ausschlaggebend ist die tatsächliche Wahrnehmung der Kontroll- oder Führungsaufgabe in Personalunion, wenn die Ziele der Organisationen abgesprochen werden oder abgestimmt sind.

zu Ziffer 14

- 48 Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 3 (Darstellung und Gliederung).

zu Ziffer 15 und 16

- 49 Das Fremdkapital unterscheidet kurzfristige und langfristige Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen.
Das Fondskapital unterteilt sich in Erlösfonds und Stiftungsfonds.
Das Organisationskapital besteht aus einbezahltem Kapital, Neubewertungsreserve, erarbeitetem gebundenem Kapital, erarbeiteten freiem Kapital, Jahresergebnis. Um die Unterteilung in Fonds in der Bilanz zu zeigen, ist die Staffelform mit entsprechenden Spalten zu empfehlen.

zu Ziffer 17

- 50 Ein Fonds mit einschränkender Zweckbestimmung gibt Rechenschaft über Mittel, welche mit einem vom Spender oder durch die Organisation selbst klar bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck verbunden sind. Die einschränkende Zweckbestimmung des Fonds ist das wichtigste Merkmal zur Abgrenzung des Fondskapitals gegenüber dem Organisationskapital.
Die Fonds mit einschränkender Zweckbindung werden auf der Passivseite unter der Position Fondskapital ausgewiesen.
Sofern weder die leitenden Organe noch eine Mitgliederversammlung frei über die Verwendung eines Fonds beschliessen können, ist ein Fonds zwingend als Fonds mit einschränkender Zweckbindung zu behandeln. Wenn Gesetz und Reglement nichts anderes regeln, unterliegen Erträge aus Anlagen von Fonds mit einschränkender Zweckbindung grundsätzlich der gleichen Bindung wie die Zuwendungen selbst.
- 51 Eine Sonderform des zweckgebundenen Fondskapitals ist der Stiftungsfonds, der treuhänderisch zugunsten der Organisation als Kapitalfonds einbehalten wird. Stiftungsfonds sind gesondert unter der Position Fondskapital auszuweisen.

zu Ziffer 20

- 52 Vermögenswerte in Krisengebieten sind oft einem wesentlich höheren Verlustrisiko ausgesetzt, was bei der Bewertung besonders zu beachten ist.

zu Ziffer 22

- 53 Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 3 (Darstellung und Gliederung).

zu Ziffer 24

- 54 Das Fondsergebnis besteht aus dem Ertrag und dem Aufwand für Fonds mit einschränkender Zweckbindung.

zu Ziffer 27

- 55 Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 4 (Geldflussrechnung).

zu Ziffer 28

- 56 Der Geldfluss aus den Tätigkeiten kann unterteilt werden in Geldfluss aus erbrachten Leistungen (Dienste) und aus Geldsammelaktionen.

zu Ziffer 39

- 57 Offen zu legen sind der Umfang wesentlicher Leistungen und Gegenleistungen, die gegenüber Dritten oder von Dritten erbracht worden sind, denen kein Geldfluss (Mittelfluss) zugrunde lag und die daher buchhalterisch nicht erfasst werden konnten.
- Offen zu legen sind insbesondere Vorzugs- und Gratisleistungen wie Freiwilligen-Arbeit (in Tagen oder Stunden), Sach- und Materialspenden (zu Verkehrswerten) und Sonderrabatte und andere Vergünstigungen (unentgeltliche Dienstleistungen bei Warenkäufen).
- Waren oder Dienstleistungen (Freiwilligen-Arbeit, Transportkosten, Telekommunikationskosten und andere), die ganz oder teilweise unentgeltlich geleistet werden, sind mit einem zwischen unabhängigen Parteien üblicherweise geforderten Preis offen zu legen (Schätzwert).

Können Waren oder Dienstleistungen nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand bewertet werden oder beruht eine Wertzuweisung nur auf sehr unsicheren Annahmen, so ist der Umfang der Waren und der Dienstleistungen statistisch offen zu legen (zum Beispiel Zahl der erhaltenen Gegenstände oder Umfang der Freiwilligenarbeit).

zu Ziffer 41

- 58 Es gilt insbesondere die Fachempfehlung Swiss GAAP FER 15 (Transaktionen mit nahe stehenden Personen).

zu Ziffer 42

- 59 a) Für den Leistungsbericht gelten die Grundsätze und Grundlagen ordnungsmässiger Rechnungslegung und Berichterstattung. Besondere Beachtung ist der Stetigkeit beizumessen.
- b) Die Angaben im Leistungsbericht unterliegen nicht der ordentlichen Prüfpflicht der Revisionsstelle.

zu Ziffer 43

- 60 Ausserdem sind im Leistungsbericht Angaben zu folgenden Themen empfehlenswert:
- a) eine Beurteilung der Zufriedenheit der Leistungsempfänger bzw. Begünstigten;
 - b) eine Beschreibung der geplanten Leistungen;
 - c) Angaben darüber, wie das Erreichen qualitativer Ziele gemessen und beurteilt werden kann;
 - d) aussagekräftige Kennzahlen für die Erreichung der gesetzten Ziele. Diese sind, falls möglich, im Mehrjahresvergleich zu veranschaulichen;
 - e) die Hauptrisiken, denen die Organisation gemäss Einschätzung der leitenden Organe ausgesetzt ist, sowie allfällige Systeme, um diese zu kontrollieren.

Anhänge

Die Anhänge (Seiten 128–132) sind rein illustrativ. Die Absicht des Anhanges ist es, die Anwendung der Empfehlung zu veranschaulichen und ihre Bedeutung zu erklären.

Anhang 1

Beispiel zu Ziffern 14ff.

Bilanz

Aktiven		20x2	20x1
A	Umlaufvermögen		
	Flüssige Mittel und Wertschriften	1'750	920
	Forderungen	900	1'250
	Vorräte	230	200
	Aktive Rechnungsabgrenzung	100	120
		2'980	2'490
B1	Anlagevermögen		
	Sachanlagen	370	340
	Finanzanlagen	240	280
	Immaterielle Anlagen	110	150
B2	Zweckgebundenes Anlagevermögen (Fondsvermögen)	Swiss GAAP FER 21 (spezifisch Ziffer 18)	
	Zweckgebundene Anlagen	40	30
		760	800
		3'740	3'290
Passiven			
C	Kurzfristiges Fremdkapital		
	Finanzverbindlichkeiten	0	100
	Sonstige Verbindlichkeiten	620	580
	Passive Rechnungsabgrenzung	440	420
		1'060	1'100
D	Langfristiges Fremdkapital		
	Finanzverbindlichkeiten	80	80
	Sonstige Verbindlichkeiten	40	30
	Rückstellungen	20	20
		140	130
E	Fondskapital (zweckgebundene Fonds)	Swiss GAAP FER 21 (spezifisch Ziffer 17)	
	Fonds mit einschränkender Zweckbindung (Erlösfonds)	40	30
	Stiftungsfonds	100	90
		140	120
F	Organisationskapital	Swiss GAAP FER 21 (spezifisch Ziffer 19)	
	Einbezahltes Kapital	120	120
	Neubewertungsreserven	420	420
	Erarbeitetes freies Kapital	120	20
	Freie Fonds	180	180
	Erarbeitetes gebundenes (designiertes) Kapital	1'560	1'200
	Jahresergebnis	0	0
		2'400	1'940
		3'740	3'290
Anhang		Swiss GAAP FER 6	
		Swiss GAAP FER 21 (spezifisch Ziffer 37)	

Anhang 2

Beispiel zu Ziffern 22ff.

Betriebsrechnung

	(nach Umsatzkosten- verfahren,	(nach Gesamtkosten verfahren,	20x2	20x1
A	Ertrag	Ertrag		
	Spenden	Spenden	6'745	6'265
	Beiträge	Beiträge	115	105
	Erträge (zweckgebundene) aus Geldern der öffentlichen Hand	Erträge (zweckgebundene) aus Geldern der öffentlichen Hand	715	1270
	Legate	Legate	230	275
	Ertrag aus Geldsammelaktionen	Ertrag aus Geldsammelaktionen	7'805	7'915
	Öffentliche Aufträge	Öffentliche Aufträge	445	415
	Andere betriebliche Erträge	Andere betriebliche Erträge	50	35
	Erträge aus erbrachten Leistungen	Erträge aus erbrachten Leistungen	495	450
	Total Erträge	Total Erträge	8'300	8'365
B	Aufwand für die Leistungserbringung	B1 Direkter Projektaufwand		
	Die Gliederung orientiert sich an den Zielen der Organisation und kann nach Stellen, Projekten (Segmenten), Aufgaben, Zwecken, usw. erfolgen.	Personalaufwand	-2'985	-2'850
		Reise und Repräsentations- aufwand	Swiss GAAP FER 21, spezifisch Ziffer 38 -275	-275
		Sachaufwand	-2'545	-3'470
		Unterhaltskosten	-535	-530
		Forschungsaufwand	-700	-770
		Abschreibungen	-150	-190
			-7'190	-8'085
		B2 Administrativer Aufwand		
		Personalaufwand	-345	-330
		Reise und Repräsentations- aufwand	Swiss GAAP FER 21, spezifisch Ziffer 38 -25	-30
		Sachaufwand	-210	-230
		Unterhaltskosten	-45	-40
		Sammelaufwand	-75	-65
		Abschreibungen	-10	-30
			-710	-725
C	= Zwischenergebnis 1	C = Zwischenergebnis 1	400	-445

C	= Zwischenergebnis 1	C	= Zwischenergebnis 1	400	-445
D1	Finanzergebnis	D1	Finanzergebnis		
	Finanzertrag		Finanzertrag	130	140
	Finanzaufwand		Finanzaufwand	-135	-10
				-5	130
	(Finanzertrag- und aufwand sind brutto auszuweisen)		(Finanzertrag- und aufwand sind brutto auszuweisen)		
D2	Übriges Ergebnis	D2	Übriges Ergebnis		
	Organisationsfremder Ertrag		Organisationsfremder Ertrag	90	20
	Organisationsfremder Aufwand		Organisationsfremder Aufwand	-5	-35
				85	-15
	(organisationsfremder Ertrag und Aufwand sind brutto auszuweisen)		(organisationsfremder Ertrag und Aufwand sind brutto auszuweisen)		
E	= Zwischenergebnis 2	E	= Zwischenergebnis 2	480	-330
	Jahresergebnis ohne Fondsergebnis		Jahresergebnis ohne Fondsergebnis		
F	Fondsergebnis (intern)	F	Fondsergebnis (intern)	Swiss GAAP FER 21	
	Zweckgebundene Fonds		Zweckgebundene Fonds	spezifisch Ziffern 24 und 54	300
	- Zuweisung		- Zuweisung	7'820	7'510
	- Verwendung		- Verwendung	-7'840	-7'210
	- interne Erträge		- interne Erträge	20	0
	Freie Fonds		Freie Fonds	0	0
	- Zuweisung		- Zuweisung	0	0
	- Verwendung		- Verwendung	0	0
	- interne Erträge		- interne Erträge	0	0
	(Aufwand und Ertrag sind brutto auszuweisen)		(Aufwand und Ertrag sind brutto auszuweisen)		
G	= Jahresergebnis 1	G	= Jahresergebnis 1	480	-30
	(Überschuss/Fehlbetrag) vor Zuweisungen an Organisationskapital		(Überschuss/Fehlbetrag) vor Zuweisungen an Organisationskapital		
H	Zuweisungen	H	Zuweisungen		
	davon Zuweisung an erarbeitetes gebundenes (designiertes) Kapital			-360	0
	davon Zuweisung (Entnahme) an freie Fonds			-100	30
	davon Zuweisung (Entnahme) an zweckgebundene Fonds			-20	0
	= Jahresergebnis 2		= Jahresergebnis 2	0	0
	(Überschuss/Fehlbetrag) nach Zuweisungen		(Überschuss/Fehlbetrag) nach Zuweisungen		
Anhang				Swiss GAAP FER 6 Swiss GAAP FER 21, spezifisch Ziffer 38	

Anhang 3

Beispiel zu Ziffern 27 bis 29

Geldflussrechnung (In Anlehnung an Swiss GAAP FER 4)

Die Geldflussrechnung stellt dar, wie die Mittel aus den Betriebstätigkeiten, aus Vorgängen im Investitionsbereich und aus Vorgängen im Finanzierungsbereich fliessen.

A	Geldfluss aus Betriebstätigkeit	20x2	20x1	
	Jahresergebnis vor Fondsergebnis (E=Zwischenergebnis 2)	480	-330	Swiss GAAP FER 21 Ziffer 56
	Abschreibungen auf Sachanlagen	10	60	
	Abschreibungen auf Finanzanlagen	110	110	
	Abschreibungen auf immateriellen Anlagen	40	50	
	Bildung und Auflösung von Rückstellungen	0	0	
	(Nettogewinn)/Nettoverlust aus Anlageabgängen	-20	-140	
	(Nettogewinn)/Nettoverlust aus Finanzanlageabgängen	-120	-10	
	Permanent zweckgebundene Spenden und Erträge (siehe Kommentar 1)	-50	-40	
	Abnahme / (Zunahme) Forderungen	-25	25	
	Abnahme / (Zunahme) Spendenzusagen	370	50	
	Abnahme / (Zunahme) Defizitbeiträge	5	75	
	Abnahme / (Zunahme) Wertschriften	70	-220	
	Abnahme / (Zunahme) Vorräte	-30	-50	
	Abnahme / (Zunahme) aktive Rechnungsabgrenzungen	20	10	
	Zunahme / (Abnahme) kurzfristiger Finanzverbindlichkeiten	-100	-60	
	Zunahme / (Abnahme) sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungen	60	-195	
	Geldfluss aus Betriebstätigkeit	820	-665	
B	Geldfluss aus Investitionstätigkeit			
	(Investitionen) Sachanlagen	-170	-70	
	(Investitionen) in Finanzanlagen	-90	-80	
	(Investitionen) in immaterielle Anlagen	0	-145	
	Desinvestitionen Sachanlagen	120	190	
	Desinvestitionen Finanzanlagen	140	210	
	Zuflüsse/(Abflüsse) aus Finanzanlagen	20	65	
	Geldfluss aus Investitionstätigkeit	20	170	
C	Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit			
	Permanent zweckgebundene Spenden und Erträge (siehe Kommentar 1)	50	40	
	Zunahme/ (Abnahme) langfristiger Finanzverbindlichkeiten	0	-5	
	Zunahme/ (Abnahme) sonstiger langfristiger Verbindlichkeiten	10	10	
	Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	60	45	
D	Zunahme an Zahlungsmitteln			
	Anfangsbestand an flüssigen Mitteln (1. 1. 20x2/20x1)	400	850	
	(Endbestand) an flüssigen Mitteln (31. 12. 20x2/20x1)	1'300	400	
	Veränderung an Zahlungsmitteln	900	-450	
E	Anhang			Swiss GAAP FER 6 Swiss GAAP FER 21 Ziffer 34

Kommentar zur Geldflussrechnung:

- Die Zunahme von permanent zweckgebundenen Spenden und Erträgen (Stiftungsfonds), die im Jahresergebnis enthalten ist, ist als Finanzierungstätigkeit auszuweisen und dementsprechend in der Geldflussrechnung aus dem Jahresergebnis wieder zu eliminieren.

Anhang 4

zu den Ziffern 30 bis 33

Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Zuweisungen, Verwendungen und Bestände der Mittel aus Eigenfinanzierung (Organisationskapital) und dem Fondskapital dar.

Die Veränderung (Anfangsbestand plus Zugang minus Abgang gleich Endbestand) der einzelnen passiven Bilanzpositionen der Fonds mit einschränkender Zweckbindung sowie des einbezahlten und erarbeitetes Organisationskapitals sind je einzeln auszuweisen.

Die Zweckbestimmung der einzelnen Positionen ist anzugeben.

Insbesondere beim Ausweis der Fonds mit einschränkender Zweckbindung als auch bei der Angabe der Zweckbestimmung können gleichartige Positionen zu Gruppen zusammengefasst werden.

Die Zuordnung sowie die Änderung der Zuordnung zu einer Position des Organisationskapitals bedarf eines Beschlusses des verantwortlichen Organs.

Rechnung über die Veränderung des Kapitals

	Anfangsbestand	Erträge (intern) z. B. aus Anlagefähigkeit	Zuweisung (extern)	Interne Fonds- Transfers	Verwendung (extern)	Endbestand
Mittel aus Eigenfinanzierung						
• Einbezahltes Kapital	120					120
• Neubewertungsreserven	420					420
• Erarbeitetes freies Kapital (kumuliert)	20			100		120
• Freie Fonds	180					180
• Erarbeitetes gebundenes (designiertes) Kapital für Zweck I	800			360		1160
• Erarbeitetes gebundenes (designiertes) Kapital für Zweck II	400					400
• Jahresergebnis	0		480	-480		0
Organisationskapital	1'940	0	480	-20	0	2'400
Mittel aus Fondskapital						
• Fonds 1 (Erlösfonds für Zweck III)	10	20	4'330		-4'340	20
• Fonds 2 (Erlösfonds für Zweck IV)	20		3'440	10	-3'450	20
• Fonds 3 (Stiftungsfonds für Zweck V)	90		50	10	-50	100
Fondskapital mit einschränkender Zweckbindung	120	20	7'820	20	-7'840	140

Zusatzinformation zur Kapitalveränderungsrechnung gemäss Ziffer 37

	Anfangsbestand		Bildung/Zugang		Auflösung/Abgang	Endbestand
Veränderung Rückstellungen (Fremdkapital)						
• Rückstellungen (Zweck X)	12		7			19
• Rückstellungen (Zweck XI)	8				-7	1
Rückstellungen	20	0	7	0	-7	20

Glossar

Fremdkapital

Fremdkapital wird der Organisation von Dritten, fremden Personen, für eine bestimmte Zeitspanne zur Nutzung überlassen und ist rückzahlungspflichtig. Zum Fremdkapital sind auch passive Rechnungsabgrenzungen zu zählen. Beim Fremdkapital handelt es sich somit um auf die Rechnungsperiode abgegrenzte Schuldverpflichtungen der Organisation.

Zweckbindungen

Die mit Zuwendungen verbundenen Modalitäten/Klauseln (Englisch: stipulations), die bestimmte Verantwortlichkeiten des Empfängers hinsichtlich des transferierten Vermögens bestimmen, können entweder Einschränkungen oder Bedingungen sein.

Eine Einschränkung bzw. Zweckbindung (Englisch: restriction), die vom Übertragenden auferlegt wurde, lenkt die Nutzung gespendeter Vermögensgegenstände/Zuwendungen oder schränkt sie ein.

Eine Bedingung (Englisch: condition) begründet ein Recht auf Rückgabe des übertragenen Vermögens, welches vom Übertragenden ausgeübt werden kann, falls ein festgelegtes unsicheres zukünftiges Ereignis eintritt. Derartige bedingte Vermögensübertragungen sind zum Zeitpunkt des Erhalts als Verbindlichkeit auszuweisen.

Fonds

Ein Fonds (im Sinne eines gesonderten Verrechnungskreises) ist eine Zusammenfassung von (nicht ausgegebenen) Mitteln bzw. Vermögenswerten in Abgrenzung zu anderen Fonds aufgrund gemeinsamer Zweckbindungen.

Ziel des Fund Accounting ist es, über

- die Einhaltung des Verwendungszweckes für erhaltene zweckgebundene Mittel,
- die ertragssichernde Verwaltung der verfügbaren zweckgebundenen Mittel, und
- die Sicherung der Liquidität für die Verwendung zweckgebundener Mittel zu informieren.

Die zweckgebundenen Mittel sind den frei verfügbaren Mitteln gegenüberzustellen. Die zwei grundsätzlichen Arten von Fonds sind daher die der zweckgebundenen Mittel und die der frei verfügbaren Mittel.

In der Betriebsrechnung wird die Rechnungslegung nach Fonds durch Staffelform mit entsprechenden Spalten gezeigt.

Zweckgebundene Fonds: Fondskapital (Passiven)

Zweckgebundene Fonds können unterteilt werden in zweckgebundene Zuwendungen (Erlösfonds) und Kapitalfonds (Stiftungsfonds).

Zweckgebundene Zuwendungen (Erlösfonds)

(Englisch: Restricted income)

Ein Erlösfonds ist eine von dritter Seite erhaltene Zuwendung, welche mit einem klar bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck an eine Nonprofit-Organisation übergeben wird und von dieser verwaltet wird.

Ebenfalls zu diesen Fonds ist Kapital zu rechnen, welches aus Sammelaktionen mit einer Zweckbestimmung stammt, die enger definiert ist als der allgemeine Zweck der Organisation.

Dieses Kapital stellt bis zur entsprechenden vollständigen Verwendung eine Leistungsverpflichtung gegenüber den Spendern dar und ist deshalb in der Bilanz gesondert auszuweisen. Die Organe können über einen anderen Einsatz dieser Mittel nicht unabhängig entscheiden.

Fonds mit einschränkender Zweckbindung (Stiftungsfonds)

Fondskapital enthält zweckgebundene Mittel mit einer klaren durch Dritte bestimmten Verwendungseinschränkung gegenüber dem statutarischen Zweck der Organisation.

Das Fondskapital mit einschränkender Zweckbestimmung entspricht einem personifizierten Vermögen und ist analog zum Grundgedanken einer Stiftung (selbständiges Vermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit) zu verstehen.

Die Organe können über einen anderen Einsatz dieser Mittel nicht entscheiden.

Der Zweck von Fondskapital mit einschränkender Zweckbestimmung entspricht im Regelfall dem ausschliesslichen Willen des Spenders oder der Spenderin.

Ein Fonds als Fondskapital mit einschränkender Zweckbindung entsteht nur aufgrund eines wesentlichen Fondskapitals.

Zweckgebundenes Anlagevermögen — Fondsvermögen (Aktiven)

Vermögen, das nicht verkauft und für einen allgemeinen Zweck eingesetzt werden darf, sowie Vermögen, das durch die Organisation gehalten zu werden hat und bei dem nur dessen Erträge für einen bestimmten gemeinnützigen Zweck ausgegeben werden dürfen.

Frei verfügbare Mittel

Organisationskapital

Organisationskapital wird von der Trägerschaft zur Verfügung gestellt oder entsteht aus erarbeiteten Mitteln. Eine Rückzahlung an die interessierten Kreise ist nicht möglich.

Eine Verwendung im Sinne des Organisationszweckes ist zwingend und sofern die Organisation die Tätigkeit einstellt, ist das verbleibende Organisationskapital zwingend an eine Organisation mit gleichem oder ähnlichem Zweck weiterzuleiten. Das Organisationskapital steht der Organisation entweder dauernd (bis zur Auflösung der Organisation) oder bis zur Erfüllung bestimmter Zwecke entsprechend lange zur Verfügung.

Zuweisung an das Organisationskapital

Diese Stufe zeigt die Verwendung des freien Ergebnisüberschusses sowie neue von der Trägerschaft eingezahlte finanzielle Mittel.

Erarbeitetes freies Kapital

Mittel, die der Organisation zur freien Verfügung stehen oder für alle Zwecke der Organisation verfügbar gemacht werden können, nachdem sämtliche einklagbaren Verpflichtungen erfüllt sind.

Erarbeitetes gebundenes (designiertes) Kapital

Mittel, die der Organisation zur Verfügung stehen und anschliessend von der Organisation für einen klar bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck verwendet werden.

Spendenerlöse

Erlöse aus öffentlichem Beschaffen von unentgeltlichen Zuwendungen (Spenden, Legate) und (zweckbestimmten) Geldern der öffentlichen Hand (öffentliche Beiträge).

Erlös aus Leistungen und Diensten

Erlöse aus Leistungen und Diensten sind die finanziellen Beiträge, welche die Organisation als Gegenleistung für von der Organisation erbrachte Leistungen und Dienste erhält.

Trägerschaft

Zum Beispiel Vereinsmitglieder und wesentliche Donatoren, die wiederholt durch umfangreiche Sach- oder Geldspenden oder in Form der Mitarbeit den Zweck der Organisation tragen und damit entscheidend zum Fortbestand der Organisation und zur andauernden Erfüllung des Zweckes beitragen. Die Trägerschaft ist in besonderem Masse an der öffentlichen Jahresrechnung und dem Revisionsbericht interessiert.

Leitendes Organ

Körperschaft, welche die strategische Zielsetzung im Sinne des festgelegten Zweckes der Organisation definiert, sich für die effiziente Umsetzung der Strategie einsetzt und das Ergebnis kontrolliert.

Effektivität

Jede Organisation setzt sich Ziele. Die Effektivität beschreibt, ob eine Organisation ihre Ziele erreichen kann (Leistungsfähigkeit). Die Effektivität ist ein Mass für die Wirksamkeit der Handlungen von Organisationen.

Effizienz

Die Effizienz beschreibt das Verhältnis zwischen eingesetzten Ressourcen (finanzielle und andere) und dem erreichten Ergebnis. Die Effizienz ist ein Mass für die Wirtschaftlichkeit des Mitteleinsatzes.

Langfristige Aufträge

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Definition

- 1 Unter einem langfristigen Auftrag versteht man das Erstellen eines spezifischen Werkes oder die Erbringung einer spezifischen Leistung für einen Dritten, wenn sich die Dauer der Fertigung oder Leistungserbringung über einen längeren Zeitraum erstreckt und der Auftrag für die Organisation bedeutend ist.

Erfassung und Bewertung

- 2 In der Jahresrechnung werden langfristige Aufträge nach der Percentage-of-Completion-Methode (im nachfolgenden «POCM» genannt) erfasst, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Bei der POCM wird nebst den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie weiteren auftragsbezogenen Aufwendungen auch ein allfälliger Gewinn anteilmässig berücksichtigt, sofern dessen Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht.
- 3 Falls die Voraussetzungen für die Anwendung der POCM nicht gegeben sind, erfolgt die Bilanzierung nach der Completed Contract Methode (nachstehend «CCM» genannt), wobei die erfolgswirksame Erfassung des langfristigen Auftrages erst nach dem Übergang des Lieferungs- und Leistungsrisikos vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber erfolgt.
Alternativ ist bei fehlenden Voraussetzungen für die Anwendung der POCM auch ein Ausweis des Umsatzes im Ausmass der einbringbaren Aufwendungen (ohne Gewinnrealisierung) erlaubt. Dabei sind die nicht-einbringbaren Aufwendungen dem Periodenergebnis zu belasten.
- 4 Die POCM ist anzuwenden, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
 - das Vorliegen einer vertraglichen Grundlage
 - eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die vertraglich vereinbarten Leistungen durch den Hersteller und den Auftraggeber erfüllt werden
 - eine für die Abwicklung des langfristigen Auftrages geeignete Auftragsorganisation

- eine zuverlässige Ermittlung aller mit dem Auftrag im Zusammenhang stehenden Auftragslöse, Auftragsaufwendungen sowie des Fertigstellungsgrades.
- 5 Sobald sich im Verlauf eines langfristigen Auftrages Verluste abzeichnen («drohende Verluste»), sind hierfür im vollen Umfang – unabhängig vom Fertigstellungsgrad – Wertberichtigungen zu bilden. Sind die Wertberichtigungen höher als der Wert des Aktivums für den laufenden Auftrag, ist im Umfang der Differenz eine Rückstellung zu bilden.
Für bei Vertragsabschluss erkennbare Verluste (loss orders) sind bereits dazumal Rückstellungen zu bilden, auch wenn noch keine Aufwendungen angefallen sind.
 - 6 Erhaltene Anzahlungen werden erfolgsneutral bilanziert. Sie werden mit den entsprechenden langfristigen Aufträgen, für welche die Anzahlung geleistet worden ist, verrechnet, sofern kein Rückforderungsanspruch besteht. Die erhaltenen Anzahlungen werden in einer Vorkolonnen in der Bilanz oder im Anhang der Jahresrechnung offen gelegt. Falls ein Rückforderungsanspruch besteht, werden die Anzahlungen als Verbindlichkeiten (Fremdkapital) passiviert.
 - 7 Diese Empfehlung ist in der Regel einzeln auf jeden langfristigen Auftrag anzuwenden. Falls mehrere Aufträge jedoch in derart enger Verbindung zueinander stehen, dass sie als ein einziges Paket zu betrachten sind, so ist diese Gruppe wie ein einzelner Auftrag zu behandeln.

Offenlegung

- 8 Folgende Angaben und Werte sind, soweit diese nicht aus der Bilanz oder Erfolgsrechnung ersichtlich sind, im Anhang offen zu legen:
 - Rechnungslegungsgrundsätze für langfristige Aufträge
 - Methode zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades der langfristigen Aufträge, die nach der POCM abgerechnet werden
 - Betrag, welcher in der Periode als Umsatz aus den langfristigen Aufträgen aufgrund der POCM erfasst wurde
 - allenfalls aktivierte Fremdkapitalkosten und wie sie ermittelt wurden
 - spezifische Bilanzpositionen aus der langfristigen Fertigung
 - erhaltene Anzahlungen für langfristige Aufträge.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 9 Langfristige Aufträge basieren auf für den Einzelfall ausgehandelten Verträgen. (Werkverträgen, Aufträgen etc). Durch ihren individuellen Charakter unterscheiden sie sich von der Massen- und Serienfertigung sowie standardisierten Aufträgen. Während bei diesen der Vertrag mit den Kunden in der Regel erst nach Fertigstellung der Produkte geschlossen wird, erfolgt der Vertragsabschluss bei langfristigen Aufträgen vor Beginn der Herstellung.
- 10 Bereiche mit typischen langfristigen Aufträgen sind Bauten (Hoch- und Tiefbauobjekte), der Maschinen- und Anlagenbau, Kraftwerkbau sowie die Einzelfertigung von Einheitsaufträgen (z.B. Flugzeuge, Lokomotiven, Siedlungsbauten). Langfristige Aufträge gibt es aber auch im Dienstleistungsbereich. Typische Beispiele hierzu sind Architekten-, Ingenieur- und Entwicklungsaufträge (z.B. für Software, Informationssysteme, Verfahren, Prozesse, Produkte, Marken etc.).
- 11 Ohne eine Mindestdauer für die langfristigen Aufträge festzulegen, betrifft diese Swiss GAAP FER Fachempfehlung Aufträge mit einer gewissen, mehrmonatigen Fertigungsdauer.
- 12 Nebst dem individuellen Charakter stellt dessen Bedeutung für die Organisation ein wichtiges Abgrenzungskriterium dar: der einzelne langfristige Auftrag macht einen grossen Anteil am Gesamtumsatz des Auftragnehmers aus und hat dadurch einen wesentlichen Einfluss auf das Periodenergebnis. Daher ergeben sich oftmals verschiedene – teilweise für den Auftragnehmer existenzielle – Risiken, die bei der Bilanzierung zu berücksichtigen sind.
- 13 Grundsätzlich lassen sich folgende Arten von langfristigen Aufträgen unterscheiden:
 - Pauschal- oder Festpreisaufträge (fixed price contracts), bei denen die vertraglich vereinbarten Leistungen zu einem fixen Preis vorgenommen werden;
 - Aufwendungen-plus-Marge-Aufträge (cost plus contracts), bei denen dem Hersteller nebst den effektiven Aufwendungen zusätzlich eine Prämie in Form eines bestimmten Prozentsatzes der effektiven Aufwendungen oder eines festen Betrages garantiert wird;
 - Einheitspreisaufträge (unit price contracts), bei denen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer ein fixer Abnahmepreis pro fertig gestellte und gelieferte Einheit vereinbart wird.

In der Praxis sind oft Kombinationen und Untervarianten dieser Auftragsstypen möglich.

zu Ziffer 2

- 14 Zur Bilanzierung langfristiger Aufträge sind grundsätzlich zwei Methoden gebräuchlich: die POCM (Methode der anteiligen Gewinnrealisierung) und die CCM (Methode der Gewinnrealisierung nach Fertigstellung). Diese unterscheiden sich vor allem dadurch, ob und wie aus dem Auftrag resultierende Gewinne den einzelnen Perioden zugeordnet werden. Während bei der CCM der Gewinn erst bei Fertigstellung realisiert wird, erfolgt dies bei der POCM bereits während der Fertigstellungsphase anteilmässig, entsprechend dem Fertigstellungsgrad.
- 15 Bei Anwendung der POCM wird jeweils auf den Bilanzstichtag der Fertigstellungsgrad je Auftrag ermittelt.
In der Erfolgsrechnung werden entsprechend dem Fertigstellungsgrad die Auftragsserlöse in derjenigen Periode, in der die Leistung erbracht wurde, als Ertrag aus Umsatz erfasst. Die Auftragsaufwendungen werden in der Periode als Aufwand erfasst, in der die dazugehörige Leistung erbracht wurde.
In der Bilanz werden die angefangenen Aufträge in der Phase der Auftragserstellung zum anteiligen, dem jeweiligen Fertigstellungsgrad entsprechenden Auftragsserlös erfasst, allenfalls abzüglich der bereits fakturierten Beträge und erhaltenen Anzahlungen.
- 16 Grundsätzlich gelten alle Aufwendungen, die direkt oder indirekt dem langfristigen Auftrag zugeordnet werden können, als Auftragsaufwendungen. Nicht als Auftragsaufwendungen gelten allgemeine Verwaltungs-, allgemeine Verkaufs- und Forschungsaufwendungen. Basis für die Umlage der Gemeinkosten bildet die Normalbeschäftigung (Normalauslastung).
- 17 Bei den Fremdkapitalkosten besteht ein Wahlrecht. Sie können in der Periode, in der sie anfallen, als Teil der Auftragsaufwendungen behandelt (und aktiviert) werden oder als Finanzaufwand erfasst werden. Die aktivierbaren Fremdkapitalkosten bestimmen sich nach dem durchschnittlich für den betreffenden Auftrag eingesetzten Kapital, verzinst zum gewogenen Durchschnitt der Fremdkapitalkosten der bilanzierenden Organisation.
Der in der Periode aktivierte Betrag an Fremdkapitalkosten darf nicht höher sein als die in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten.
- 18 Änderungen von Aufträgen (change orders) und deren Auswirkungen sind bei Bekanntwerden zu berücksichtigen. Änderungen können sich beispielsweise aufgrund folgender Tatsachen ergeben:
- Änderungswünsche des Kunden (change orders) hinsichtlich Umfang, Konstruktion, Material, Termine etc.
 - Fehler in der Kalkulation
 - Währungs- und Länderrisiken.

zu Ziffer 3

- 19 Bei der CCM werden die angefallenen Auftragsaufwendungen während der Fertigungsdauer, sofern sie wiedereinbringbar sind, aktiviert. Die erfolgswirksame Verbuchung des langfristigen Auftrages erfolgt erst, nachdem das Lieferungs- und Leistungsrisiko vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber übergegangen ist. Der Übergang des Lieferungs- und Leistungsrisikos vom Hersteller auf den Kunden erfolgt in der Regel mit einem schriftlichen Abnahme-/Inbetriebsetzungsprotokoll.
- 20 Bei Ausweis des Umsatzes im Ausmass der einbringbaren Auftragsaufwendungen (wegen Fehlens der Voraussetzung zur Anwendung der POCM) wird während der Auftragerstellung kein Gewinn erfasst.
Wenn es wahrscheinlich ist, dass die erwarteten gesamten Auftragsaufwendungen die gesamten Auftragserlöse übersteigen, ist diese Differenz sofort dem Periodenergebnis zu belasten.

zu Ziffer 4

- 21 Der Fertigstellungsgrad kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden. Beispiele hierzu sind:
- Cost-to-cost-Methode, d.h. die aufgelaufenen Auftragsaufwendungen werden dividiert durch die (zu erwartenden) gesamten Auftragsaufwendungen;
 - Efforts-expended-Methode, d.h. es wird das Verhältnis der bisher erbrachten zu den gesamten geschätzten Fertigungsstunden ermittelt, bzw. das Verhältnis der aufgelaufenen zu den (für die Auftragserbringung notwendigen) totalen Personalaufwendungen;
 - Units-of-delivery-Methode, d.h. die Berechnung erfolgt mittels Division der abgelieferten Einheiten durch die gesamte Liefermenge;
 - Der Fertigstellungsgrad kann auch anhand von Bau- oder Konstruktionsgutachten bestimmt werden.
 - Es sollte diejenige Methode angewendet werden, mit welcher der Fertigstellungsgrad am zuverlässigsten ermittelt werden kann.
 - Abweichungen infolge höherer Auftragsaufwendungen oder geringerer Effizienz etc. sind bei der Ermittlung des Fertigstellungsgrades und den noch anfallenden Aufwendungen für die Fertigstellung zu berücksichtigen.
- 22 Die gesamten Auftragsaufwendungen bestehen aus den bereits angefallenen sowie den bis zur Fertigstellung noch zu erwartenden Auftragsaufwendungen. Die Organisation hat in der Lage zu sein, die angefallenen Auftragsaufwendungen mit hoher Genauigkeit zu bestimmen. Die noch zu erwartenden Auftragsaufwendungen (cost to complete) bilden einen wichtigen Parameter zur Erfolgsbestimmung und sind nach systematischen Methoden zu ermitteln. Die Methoden sind stetig anzuwenden.

- 23 Eine Auftragsorganisation gilt als geeignet, wenn:
- das Auftragsmanagement laufend Lenkungsinformationen für eine erfolgreiche Auftragsabwicklung erhält
 - sie ein entsprechendes Auftragscontrolling besitzt
 - sie über ein zweckmässiges Abrechnungssystem für die langfristigen Aufträge verfügt, das auch eine mitlaufende Auftragskalkulation beinhaltet
 - sichergestellt ist, dass die Auftragsaufwendungen richtig, vollständig und periodengerecht im Abrechnungssystem ermittelt werden können, damit die aktuellen Auftragsaufwendungen auch mit früheren Schätzungen verglichen werden können;

zu Ziffer 5

- 24 Für die verlustfreie Bewertung gilt das Prinzip der Einzelbewertung. Die verlustfreie Bewertung verlangt eine Wertberichtigung bzw. Rückstellung in der Höhe des gesamten, bis zum Auftragsende zu erwartenden Verlustes.
- 25 Die Durchführung der verlustfreien Bewertung erfolgt mittels einer Rückrechnung. Dabei sind vom voraussichtlichen Auftragserlös die mutmasslichen Erlösschmälerungen und die noch anfallenden Auftragsaufwendungen (Fertigstellungs-, Vertriebs-, Verwaltungs- und Finanzierungskosten) abzuziehen.
- 26 Die Durchführung der verlustfreien Bewertung erfolgt zu Vollkosten und auf Basis der mitlaufenden Auftragskalkulation.

zu Ziffer 7

- 27 Eine Gruppe von Aufträgen soll namentlich dann wie ein einzelner Auftrag behandelt werden, wenn:
- die Gruppe von Aufträgen als ein einziges Paket verhandelt wurde;
 - die Aufträge gleichzeitig oder aufeinander folgend erledigt werden;
 - die wirtschaftliche Beurteilung (Erfolgskontrolle) der Aufträge aufgrund einer Gesamtbetrachtung erfolgt.

zu Ziffer 8

- 28 Unter den Rechnungslegungsgrundsätzen ist offen zu legen, welche Methode zur Erfassung der langfristigen Aufträge angewendet wurde (POCM oder CCM).
- 29 Spezifische Bilanzpositionen können u.a. sein:
- Forderungen aus POCM-Aufträgen
 - Vorräte, angefangene Arbeiten
 - erhaltene Anzahlungen von Kunden für POCM-Aufträge.

Rückstellungen

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Definitionen

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit begründete wahrscheinliche Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist. Diese Verpflichtung begründet eine Verbindlichkeit. Rückstellungen dienen nicht zur Wertberichtigung von Aktiven.
- 2 Das verpflichtende Ereignis in der Vergangenheit muss vor dem Bilanzstichtag stattgefunden haben. Dieses kann auf einer ausdrücklich rechtlichen oder einer faktischen Verpflichtung basieren.
- 3 Die Verminderung zukünftiger Erträge oder Margen stellt kein verpflichtendes Ereignis dar. Zukünftige Aufwendungen stellen ebenfalls kein verpflichtendes Ereignis dar.
- 4 Am Bilanzstichtag nicht fakturierte fällige Verbindlichkeiten, die sich aufgrund von bereits erhaltenen Gütern bzw. Dienstleistungen ergeben, fallen nicht unter Rückstellungen, sondern unter die passiven Rechnungsabgrenzungen.

Ersterfassung und Folgebewertung

- 5 Verpflichtungen, rechtliche und faktische, sind regelmässig zu bewerten. Wenn ein Mittelabfluss wahrscheinlich wird, ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden.
- 6 Die Höhe der Rückstellung wird aufgrund einer Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit sowie aufgrund von nach dem Bilanzstichtag eingetretenen Ereignissen bestimmt, sofern diese zur Klarstellung des Sachverhalts beitragen.
Der Betrag ist nach wirtschaftlichem Risiko abzuschätzen, wobei dieses so objektiv wie möglich berücksichtigt wird. Übt der Faktor Zeit einen wesentlichen Einfluss aus, ist der Rückstellungsbetrag zu diskontieren.
- 7 Ein nach dem Bilanzstichtag verpflichtendes Ereignis hat Gegenstand einer Rückstellung (bzw. einer Rückstellungsauflösung) zu sein, wenn deutlich

wird, dass eine Organisation am Bilanzstichtag eine Verpflichtung hatte (bzw. von dieser befreit war) oder wenn in anderer Form sichtbar wird, dass die Organisation einen Schaden zu erwarten hat.

- 8 Bestehende Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen. Aufgrund der Neubeurteilung werden sie erhöht, beibehalten oder aufgelöst.
- 9 Rückstellungsveränderungen sind über das betriebliche Ergebnis oder das Finanzergebnis zu erfassen. In begründeten Ausnahmefällen können Rückstellungsveränderungen über das betriebsfremde oder ausserordentliche Ergebnis erfasst werden. Die Rückstellungsauflösung hat in demselben Bereich (betriebliches Ergebnis, Finanzergebnis, betriebsfremdes oder ausserordentliches Ergebnis, Steuern, etc.) wie die Bildung zu erfolgen.

Offenlegung

- 10 Es ist grundsätzlich zwischen kurz- und langfristigen Rückstellungen zu unterscheiden. Die Offenlegungen haben je separat für kurz- und langfristige Rückstellungen zu erfolgen.
- 11 Falls durch spezifische gesetzliche Bestimmungen stipulierte Rückstellungen nicht den von dieser Fachempfehlung vorgesehenen wirtschaftlichen Charakter besitzen, ist im Anhang eine Erläuterung beizufügen.
- 12 In der Bilanz oder im Anhang sind folgende Angaben offen zu legen:
 - Steuerrückstellungen
 - Rückstellungen aus Vorsorgeverpflichtungen
 - Restrukturierungsrückstellungen
 - Sonstige RückstellungenDie sonstigen Rückstellungen sind weiter aufzugliedern, falls wesentliche zusätzliche Kategorien bestehen.
- 13 Die Veränderung von Rückstellungen hat mindestens nachstehende Informationen zu enthalten:
 - Buchwerte zu Beginn der Berichtsperiode
 - Bildung von Rückstellungen
 - Verwendung von Rückstellungen
 - Auflösung von Rückstellungen über die Erfolgsrechnung
 - Buchwerte am Ende der Berichtsperiode.Diese Angaben sind im Rückstellungsspiegel offen zu legen.

Diese Zahlen werden durch eine kurze Erklärung für wesentliche Rückstellungen ergänzt, welche die Natur der Verbindlichkeit sowie ihren Unsicherheitsgrad offen legt.

Wird eine Rückstellung diskontiert, ist der verwendete Diskontierungssatz offen zu legen.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

- 14 Eine rechtliche Verpflichtung ist eine gesetzlich, reglementarisch oder vertraglich vorgeschriebene Verpflichtung.
Eine faktische Verpflichtung ist eine Verpflichtung, die sich nicht aus einem Gesetz, einer Vorschrift oder einem Vertrag ergibt, deren Bestehen sich aber aus dem vergangenen Geschäftsgebaren ableiten lässt, zum Beispiel wenn die zuständigen Entscheidungsorgane einer Organisation aus Kulanzgründen oder aus Furcht vor Reputationsfolgen ein bestimmtes Verhalten beschlossen bzw. angekündigt oder eine interne Politik festgelegt haben. Diese Massnahmen bewirken eine legitime Erwartungshaltung Dritter auf die Wahrnehmung dieser Verpflichtungen.
- 15 Die rechtlichen Verpflichtungen können sich beispielsweise ergeben aus:
- Beseitigungskosten (Beispiel 1)
 - Garantiegewährungen (Beispiel 2)
 - Verpflichtungen aus nicht versicherten Risiken (Beispiel 3).
- Die faktischen Verpflichtungen können sich beispielsweise ergeben aus:
- Umweltbelastungen (Beispiel 4)
 - Restrukturisierungskosten (Beispiel 8)

zu Ziffer 3

- 16 Für zukünftige Aufwendungen, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, dürfen keine Rückstellungen gebildet werden (Beispiele 5 und 6).

zu Ziffer 4

- 17 Bei am Bilanzstichtag nicht fakturierten fälligen Verbindlichkeiten steht der Eintritt fest; ihre Fälligkeit und Höhe lassen sich mit bedeutend grösserer Sicherheit abschätzen als jene von Rückstellungen (Beispiel 7).
- 18 Ein und dasselbe Ereignis kann zur Bildung von Rückstellungen, zur Wertberichtigung der Aktiven und zu Aufwendungen Anlass geben, die keine Bildung von Rückstellungen zulassen (Beispiel 8).

zu Ziffer 6

- 19 Die Höhe der Rückstellungen hat dem Erwartungswert der zukünftigen Mittelabflüsse zu entsprechen. Sie hat die Wahrscheinlichkeit und die Verlässlichkeit dieser Geldabflüsse zu berücksichtigen.

zu Ziffer 7

- 20 Die negativen oder positiven Ereignisse oder Entscheide müssen ihren Ursprung vor dem Abschlussstichtag haben (Beispiel 9).

zu Ziffer 9

- 21 Begründete Ausnahmefälle sind Rückstellungsveränderungen, die nicht mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehen.

zu Ziffer 11

- 22 Diese Richtlinie betrifft nur die spezifischen gesetzlichen Bestimmungen, die sich auf den in dieser Fachempfehlung definierten Rückstellungsbegriff beziehen. Sie gilt also zum Beispiel nicht für Rückstellungen, die sich bei Versicherungsgesellschaften aus Vertragsabschlüssen mit Versicherten ergeben.

Anhang

Dieser Anhang ist rein illustrativ. Die Absicht des Anhangs ist es, die Anwendung der Empfehlung zu veranschaulichen und ihre Bedeutung zu klären.

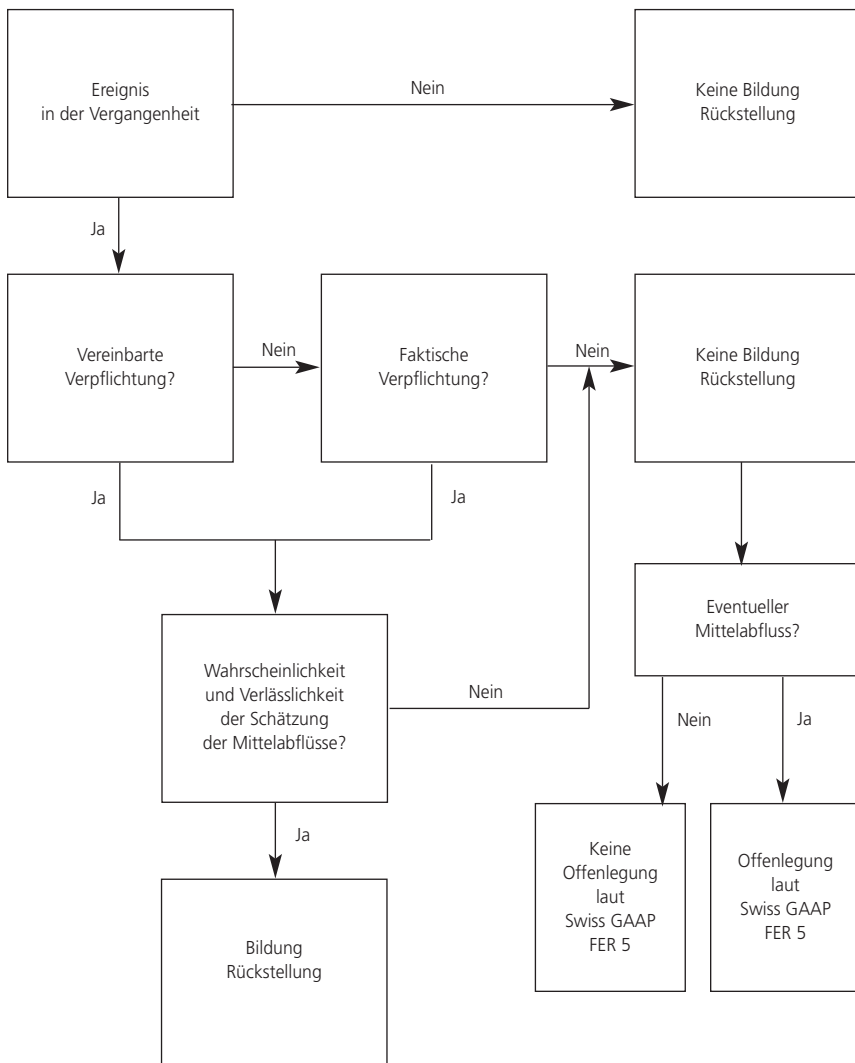
Rückstellungsspiegel

	Steuer- rückstellungen	Vorsorge- verpflichtungen	Restrukturierungs- rückstellungen	Sonstige Rückstellungen	Total
Buchwert per 1. 1. 20x1					
Bildung					
Verwendung					
Auflösung					
Rückbuchung*					
Buchwert per 31. 12. 20x1					
Buchwert per 1. 1. 20x2					
Bildung					
Verwendung					
Auflösung					
Rückbuchung*					
Buchwert per 31. 12. 20x2					

Es empfiehlt sich, die Tabelle für einen Zeitraum von zwei Jahren zu erstellen.

* Änderungen einer erfolgunwirksam gebildeten Rückstellung, z.B. Erstellung einer Anlage für die künftigen Terrainbeseitigungskosten (Beispiel 1).

Entscheidungsbaum zur Erfassung von Rückstellungen



Beispiele

Rechtliche Verpflichtungen (Beispiele 1–3):

1. Beseitigungskosten

Situation

Eine Organisation erhält die Konzession zur Ausbeutung einer Kiesgrube für eine Dauer von zehn Jahren. Die Konzessionserteilung wird von der Verpflichtung zur Demontage der für CHF 4'000'000 erworbenen Anlagen abhängig gemacht.

Der verpflichtungsbegründende Umstand ist der Arbeitsbeginn auf dem konzessionierten Terrain.

Die Organisation hat also zu diesem Zeitpunkt eine Rückstellung zu bilden. Es handelt sich um eine rechtliche Verpflichtung.

In diesem Beispiel wird angenommen, dass die Organisation die vollständige Nutzung der Kiesgrube vorsieht, die Wiederherstellungskosten sind somit im vollen Umfang zurückzustellen. Im Falle einer Teilnutzung wird die Organisation anteilmässig eine Rückstellung bilden.

Die Organisation schätzt die Demontage- und Wiederherstellungskosten auf insgesamt CHF 250'000 resp. einen Barwert von CHF 153'478, berechnet auf 10 Jahre zu einem Diskontierungssatz von 5%; dieser Satz entspricht dem durchschnittlichen Zinssatz der Bankkredite der Organisation. Der Gegenposten der Rückstellung wird als Erhöhung des Anlagenwerts verbucht; die Abschreibung erfolgt über die Lebensdauer der Anlagen hinweg.

Diskontierte Zahlen

Es werden folgende Buchungen vorgenommen:

Kauf der Betriebsanlagen

Betriebsanlagen	4'000'000	4'000'000
Barmittel		

Bildung der Rückstellung

Betriebsanlagen	153'478	153'478
Rückstellungen		

Die Gesamtkosten der Betriebsanlagen belaufen sich auf CHF 4'153'478. Der geschätzte Restwert beträgt null. Linear über 10 Jahre abgeschrieben entsprechen die Gesamtkosten einer jährlichen Belastung von CHF 415'348.

Die Rückstellung wird jedes Jahr um den Diskontierungseffekt erhöht. Beispielsweise im ersten Jahr:

Zinsen	7'674	7'674
Rückstellungen		

Verkauf der Anlage

Die Organisation beschliesst die Anlage bereits am Ende des 5. Jahres zu verkaufen. Die Anlagen werden für CHF 2'200'000 verkauft. Zu diesem Zeitpunkt beläuft sich der Nettobuchwert der Betriebsanlagen auf CHF 2'076'738, d.h. $4'153'478 - (5 \times 415'348)$.

Der Verkaufsgewinn errechnet sich wie folgt:

Verkaufswert der Betriebsanlagen	2'200'000
Nettobuchwert der Betriebsanlagen	- 2'076'738
Auflösung Rückstellung	<u>195'882</u>
Gewinn aus dem Verkauf der Betriebsanlagen	<u>319'144</u>

Der Betrag von 195'882 entspricht $153'478 \times 1.05^5$

Wenn die Anlagen nach Ablauf der zehnjährigen Konzession nicht verkauft werden, sind die bis dahin vollständig abgeschrieben Betriebsanlagen abzureissen und das Gelände wieder in den ursprünglichen Zustand zurück zu versetzen, worauf die Organisation die dadurch entstehenden Kosten der Rückstellung belastet, die inzwischen CHF 250'000 beträgt.

2. Garantiegewährungen

Eine Organisation hat einen Wechsel indossiert und diskontiert. Am Bilanzstichtag hat es betreffend eines Betrages von CHF 100'000 sehr ernsthafte Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Trassanten. Folglich ist für diese noch nicht bilanzierte Verpflichtung, welche die Organisation wahrscheinlich als Ganzes wird zu zahlen haben, eine Rückstellung zu bilden.

3. Verpflichtungen aus nicht versicherten Risiken

Transportversicherung

Nach einem Vergleich ihrer Versicherungskosten mit den durchschnittlich durch Transportschäden entstehenden Kosten beschliesst die Organisation A diese Schäden in Zukunft nicht mehr zu versichern.

Eine Analyse der letzten fünf Jahre ergibt folgende Zahlen:

	Versicherungsprämien	Tatsächliche Schadenssumme	Erstattung durch die Versicherung	Selbstbehalt 20%, max. 200'000
Jahr 1	1'000'000	1'500'000	1'300'000	200'000
Jahr 2	1'000'000	500'000	400'000	100'000
Jahr 3	1'000'000	1'800'000	1'600'000	200'000
Jahr 4	1'000'000	600'000	480'000	120'000
Jahr 5	1'000'000	900'000	720'000	180'000
Durchschnitt	1'000'000	1'060'000	900'000	160'000

Aufgrund obiger Analyse stellt sich heraus, dass im Durchschnitt die Summe aus der bezahlten Prämie und dem Selbstbehalt grösser ist, als die tatsächliche zu begleichende Schadenssumme.

In der laufenden Periode betragen die bis zum Bilanzstichtag gemeldeten Transportschäden CHF 750'000. Von diesem Betrag wurden Schäden in Höhe von CHF 350'000 bereits bearbeitet und zur Erstattung eingereicht.

Da solche Schäden grundsätzlich innerhalb eines Zeitraums von 30 bis 60 Tagen nach Schadenseintritt gemeldet werden, rechnet die Organisation noch mit einer zusätzlichen Schadensbelastung in Höhe von CHF 150'000 für Schäden, die zwar vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind, aber erst danach gemeldet werden.

Daher sind am Bilanzstichtag folgende Rückstellungen zu bilden:

Aufwendungen für gemeldete Schäden	
Gesamtkosten gemäss Einzelanalyse der gemeldeten Fälle	CHF 400'000
Aufwendungen für eingetretene, aber noch nicht gemeldete Schäden gemäss statistischer Schätzung	<u>CHF 150'000</u>
Erforderliche Rückstellung am Bilanzstichtag	CHF 550'000

Die Organisation kann für zukünftige Risiken keine Rückstellungen bilden, also keine Rückstellungen für Schadenfälle, die noch nicht eingetreten sind.

Ein Grund für die Verpflichtungen aus nicht versicherten Risiken kann auch sein, dass eine Versicherungsgesellschaft nicht mehr bereit ist, ein Risiko zu decken, oder gewisse Risiken von der Deckung ausschliesst.

Faktische Verpflichtungen (Beispiel 4)

4. Umweltbelastungen: Sanierung einer Schutthalde

Eine Organisation hat auf einem firmeneigenen Gelände Fässer mit Lösungsmitteln vergraben. Diese Schadstoffdeponie wurde vor zehn Jahren genehmigt und das betreffende Gesetz bislang nicht geändert. Allerdings üben Umweltorganisationen inzwischen Druck auf die Regierung aus; sie soll das Gesetz verschärfen. Zur Imageaufbesserung beschliesst die Organisation, das Gelände für einen in seinem Sanierungsplan auf CHF 8'000'000 geschätzten Betrag zu sanieren. Gemäss Firmenpolitik bildet die Organisation gleichzeitig mit der Bekanntgabe seiner Entscheidung die entsprechende Rückstellung.

Die Organisation ist der Auffassung, dass diese Bekanntgabe eine faktische Verpflichtung begründet. Der verpflichtungsbegründende Umstand ist in diesem Fall die Bekanntgabe der Entscheidung.

Andere Fälle (Beispiele 5–9)

5. Preisnachlass zur Feier eines Jubiläums

Eine Organisation plant, im nächsten Jahr, zur Feier seines 50-jährigen Bestehens während einer Woche den Verkaufspreis all seiner Produkte um 20% zu reduzieren. Die Entscheidung zur Senkung des Verkaufspreises stellt keinen verpflichtungsbegründenden Umstand dar, denn es handelt sich nicht um eine Verbindlichkeit, die sich aus einem Ereignis in der Vergangenheit ergibt. Diese Entscheidung bedeutet nur, dass die Organisation bereit ist, als Geste der Wertschätzung gegenüber seinen Kunden in Zukunft eine Margeneinbusse hinzunehmen.

6. Sponsoring

Eine Organisation beschliesst, im folgenden Geschäftsjahr die Veranstaltung eines Sportanlasses zu unterstützen. Dadurch möchte es Imagepflege betreiben und seinen Bekanntheitsgrad auf dem betreffenden Kontinent erhöhen. Diese Entscheidung führt zwar zu einem Mittelabfluss in der Zukunft, bildet aber keinen verpflichtungsbegründenden Umstand im Zusammenhang mit einem Ereignis in der Vergangenheit. Es wird also keine Rückstellung gebildet. Hier handelt es sich je nach Fall um einen Investitionsentscheid oder um zukünftige Aufwendungen.

7. Nicht fakturierte Verbindlichkeiten

Eine Organisation hat einen Baumeister mit der Renovation seiner Büros beauftragt. Dieser erstellte eine Offerte in Höhe von CHF 500'000, zahlbar nach Beendigung der Arbeiten bei Erhalt der Rechnung. Am Bilanzstichtag sind die – normal verlaufenen – Bauarbeiten fast beendet, doch hat die Organisation zum Zeitpunkt der Errichtung der Bilanz noch immer keine Rechnung erhalten. Daher verbucht es einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von CHF 500'000, anstatt eine Rückstellung zu bilden; die Verbindlichkeit ist sicher, deren Höhe und Fälligkeit können mit relativer grosser Genauigkeit abgeschätzt werden.

8. Restrukturierung

In seiner Sitzung vom 30. November 20x1 beschliesst der Verwaltungsrat der XYZ AG, die Fabrik in A zu schliessen und die Produktion an den Standort B zu verlegen, wo die Organisation über moderne, aber nicht ausgelastete Produktionsanlagen verfügt. Der Plan soll im Februar 20x2 bekannt gegeben werden und wird erhebliche Marketingkosten verursachen.

Der Restrukturierungsplan beinhaltet zum Zeitpunkt des Abschlusses per 31. Dezember 20x1 folgende Aufwendungen:

	Betrag in CHF
Marketingkosten für die Lancierung bestimmter Produkte	600'000
Entlassungsabfindungen	1'500'000
Entschädigungen für die Verlegung bestimmter Mitarbeiter nach B	100'000
Geschätzte Wertminderung beim Verkauf der Fabrik in A	800'000
Total	3'000'000

Die Marketingkosten stellen zukünftige Aufwendungen dar, weshalb sie keinen Anlass zur Bildung einer Rückstellung geben.

Der geschätzte Verlust von CHF 800'000 beim Verkauf der Fabrik in A stellt eine Wertbeeinträchtigung im Sinne von Swiss GAAP FER 20 dar. Diese gibt nicht Anlass zur Bildung einer Rückstellung, sondern ist als Wertbeeinträchtigungsverlust zu erfassen.

Für die Entlassungsabfindungen und Entschädigungen für die Verlegung bestimmter Mitarbeiter nach B entsteht eine Verbindlichkeit ohne Gegenleistung. Zum Zeitpunkt der Entscheidung bzw. der Bekanntgabe ist daher eine Rückstellung in Höhe von CHF 1'600'000 (1'500'000 + 100'000) zu bilden.

9. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Im Laufe des Jahres 20x1 hat eine Organisation einem Kunden mit zweimonatiger Verspätung eine Maschine geliefert, bei welcher während der ersten drei Monate nach Inbetriebnahme zahlreiche Defekte auftraten.

Als Entschädigung hat die Organisation darauf verzichtet, dem Kunden die Montagekosten in Höhe von CHF 15'000 in Rechnung zu stellen. Der Kunde erachtete diese Entschädigung jedoch als ungenügend und strengte eine Gewährleistungsklage gegen die Organisation an. Er vertrat die Meinung, er habe einen Schaden in Höhe von insgesamt CHF 50'000 (Verdienstausschlag von CHF 10'000 monatlich) erlitten und forderte Schadenersatz in Höhe von CHF 35'000. Die Organisation focht den Gesamtbetrag dieser Schadenersatzforderung mit der Begründung an, die Maschine habe während der ersten drei Monate nach Inbetriebnahme zumindest teilweise funktioniert, und die Defekte seien gemäss Garantievertrag vollständig behoben worden.

Anfangs Januar des Jahres 20x2 zieht die Organisation in Betracht, aufgrund des Rechtsstreits mit seinem Kunden mögliche Aufwendungen in Höhe von CHF 15'000 im Anhang zu vermerken. Am 25. Januar 20x2, fünf Tage vor Bilanzerstellung der Organisation, informiert der Richter die Parteien, er habe in dieser Sache entschieden und die Organisation zur Zahlung von CHF 20'000 an dessen Kunden sowie zur Übernahme der Gerichtskosten in Höhe von CHF 1'500 verurteilt. Die Organisation verzichtet darauf, in Berufung zu gehen, und bildet für diesen Rechtsstreit in seiner Bilanz per 31. Dezember 20x1 eine Rückstellung in Höhe von CHF 21'500.

Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

Einführung

Das Eigenkapital einer Gesellschaft ist eine sich aus den Aktiven nach Abzug der Verpflichtungen ergebende, gemäss den relevanten Rechnungslegungsnormen ermittelte Residualgrösse. Es setzt sich grundsätzlich aus dem Gesellschaftskapital, den zusätzlich einbezahlten Kapitalreserven und den erarbeiteten Gewinnreserven zusammen.

Die vorliegende Fachempfehlung befasst sich mit:

- der Erfassung, Bewertung und dem Ausweis eigener Aktien, wobei der Begriff der eigenen Aktien in der vorliegenden Fachempfehlung stellvertretend für alle Eigenkapitalinstrumente der Gesellschaft, einschliesslich Derivate auf eigene Aktien, verwendet wird;
- der Erfassung, Bewertung und dem Ausweis von Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre;
- der Erfassung und dem Ausweis von Eigenkapitaltransaktionskosten;
- der Darstellung von Bestand und Bewegungen des Eigenkapitals und seiner Komponenten; und
- der Offenlegung relevanter Zusatzinformationen im Anhang.

Diese Fachempfehlung befasst sich nicht mit:

- aktienbezogenen Vergütungen für den Bezug von Waren, Arbeits- oder Dienstleistungen im Rahmen des ordentlichen Geschäftsverkehrs;
- der Erfassung und Bewertung von Transaktionen mit Aktionären, die im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss, mit der Bildung eines Joint Ventures oder mit einer Unternehmensteilung (Spin-off) stehen.

Diese Fachempfehlung wurde für die Rechtsform einer Aktiengesellschaft erstellt und ist sinngemäss auch für andere Organisationen anzuwenden.

Erfassung, Bewertung und Ausweis eigener Aktien

- 1 Der Kauf eigener Aktien ist im Erwerbszeitpunkt grundsätzlich zu Anschaffungskosten zu erfassen. Vorbehalten bleibt Ziffer 4.

- 2 Der Bestand der eigenen Aktien ist nicht unter den Aktiven, sondern als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen. Der Ausweis erfolgt als separate (negative) Eigenkapitalkomponente.
- 3 Im Anschluss an den Erwerb und die erstmalige Erfassung eigener Aktien findet keine Folgebewertung dieser Bestände statt. Bei späterer Wiederveräußerung ist der Mehr- oder Mindererlös nicht im Periodenergebnis, sondern als Zugang bzw. Reduktion der Kapitalreserven zu erfassen.

Erfassung, Bewertung und Ausweis von Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre

- 4 Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre sind zum Netto-Marktwert zu erfassen, selbst wenn sie nicht zu marktkonformen Bedingungen abgewickelt wurden.
Sofern es nicht möglich ist, einen zuverlässigen Netto-Marktwert zu ermitteln, kann bei entsprechender Offenlegung (vgl. Ziffer 10) auch eine andere Wertbasis zur Erfassung solcher Transaktionen herangezogen werden, die dem erwarteten Netto-Marktwert möglichst nahe kommt.
Kapitaleinlagen und Zuschüsse sowie Kapitalherabsetzungen sind nach Abzug des Nennwerts von allenfalls ausgegebenen oder zurückgerufenen Aktien den Kapitalreserven gutzuschreiben bzw. zu belasten. Eine Ausnahme bilden Regierungszuschüsse der öffentlichen Hand an Gesellschaften der öffentlichen Hand, die im Zusammenhang mit der Übernahme von Betriebsdefiziten stehen und entsprechend in der Erfolgsrechnung zu erfassen sind.
Ausschüttungen kumulierter Gewinne sind den Gewinnreserven zu belasten.

Erfassung und Ausweis von Eigenkapitaltransaktionskosten

- 5 Eigenkapitaltransaktionskosten sind grundsätzlich, soweit sie in einer Beschaffung (Kapitalerhöhung, Verkauf eigener Aktien) oder Rückzahlung (Kapitalherabsetzung, Kauf eigener Aktien) von Eigenkapital resultieren, nach Abzug der damit zusammenhängenden Ertragssteuern als Reduktion der Kapitalreserven zu erfassen.
- 6 Bis zum Bilanzstichtag aufgelaufene Eigenkapitaltransaktionskosten sind als aktive Rechnungsabgrenzung zu erfassen, sofern es wahrscheinlich ist, dass die entsprechende Eigenkapitaltransaktion in absehbarer Zukunft stattfinden wird. Andernfalls sind diese Kosten dem Periodenergebnis zu belasten.

Darstellung von Bestand und Bewegungen des Eigenkapitals und seiner Komponenten

- 7 In der Bilanz ist das Eigenkapital, soweit zutreffend, mindestens wie folgt zu gliedern:
- Gesellschaftskapital;
 - Nicht einbezahltes Gesellschaftskapital (Minusposten);
 - Kapitalreserven (insbesondere Agio);
 - Eigene Aktien (Minusposten);
 - Gewinnreserven bzw. kumulierte Verluste; und
 - Total Eigenkapital
- 8 Der Eigenkapitalnachweis ist als separates Element der Jahresrechnung darzustellen. Er zeigt für die Berichts- und die Vergleichsperiode tabellarisch für jede wesentliche Eigenkapitalkomponente den Anfangsbestand, den Endbestand und eine Überleitung vom Anfangs- zum Endbestand, wobei jede für die Beurteilung der Jahresrechnung wesentliche Bewegung separat aufzuzeigen ist.

Offenlegung im Anhang

- 9 Folgende Informationen über die Aktien der Gesellschaft sind offen zu legen:
- Anzahl und Art der erfassten eigenen Aktien am Anfang und am Ende der Berichtsperiode;
 - Anzahl, Art, durchschnittlicher Transaktionspreis und durchschnittlicher Netto-Marktwert (falls vom Transaktionspreis abweichend) der in der Berichtsperiode erworbenen und veräusserten eigenen Aktien, wobei die im Zusammenhang mit aktienbezogenen Vergütungen ausgegebenen eigenen Aktien separat darzustellen sind;
 - allfällige Eventualverpflichtungen im Zusammenhang mit veräusserten oder erworbenen eigenen Aktien (z.B. Rückkaufs- bzw. Verkaufsverpflichtungen);
 - Anzahl und Art von Eigenkapitalinstrumenten der Gesellschaft, die von Tochtergesellschaften, Joint Ventures, assoziierten Gesellschaften, Personalvorsorgeeinrichtungen und von der Unternehmung nahe stehenden Stiftungen gehalten werden;
 - Anzahl, Art und Bedingungen der am Anfang und am Ende der Berichtsperiode für einen bestimmten Zweck reservierten eigenen Aktien sowie von nahe stehenden Personen gehaltenen Eigenkapitalinstrumente der Gesellschaft, zum Beispiel für Mitarbeiterbeteiligungsprogramme oder Wandel- und Optionsanleihen.

Dieselben Angaben sind jeweils separat für Derivate auf eigene Aktien offen zu legen.

- 10 Folgende Informationen über Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre sind offen zu legen:
- Beschreibung und Betrag von Transaktionen mit Aktionären, die nicht mit flüssigen Mitteln abgewickelt oder die mit anderen Transaktionen saldiert wurden;
 - Begründung und Angabe der Wertbasis von Transaktionen mit Aktionären, die nicht zu Netto-Marktwerten erfasst werden konnten;
 - Beschreibung von Transaktionen mit Aktionären, die nicht zu marktkonformen Bedingungen abgewickelt wurden, einschliesslich der Angabe der in den Kapitalreserven erfassten Differenz zwischen dem Netto-Marktwert und dem vertraglich vereinbarten Preis der Transaktion.
- 11 Folgende Informationen über die Komponenten des Eigenkapitals sind offen zu legen:
- Details zu einzelnen Kategorien des Gesellschaftskapitals:
 - Anzahl und Art ausgegebener und einbezahlter Anteile;
 - Nennwerte; und
 - mit Anteilen verbundene Rechte und Restriktionen;
 - Betrag des bedingten und des genehmigten Kapitals;
 - Betrag der nicht ausschüttbaren, statutarischen oder gesetzlichen Reserven.

Erläuterungen

zur Einführung

- 12 Die Erfassungs- und Bewertungsregeln dieser Fachempfehlung gelten auch für den Zwischenabschluss. Die Darstellungs- und Offenlegungsregeln sind im Sinne von Swiss GAAP FER 12, Ziffer 3, im Zwischenbericht nicht zu befolgen, können aber auf freiwilliger Basis angewendet werden.
- 13 Aktienbezogene Vergütungen im Rahmen des ordentlichen Geschäftsverkehrs, die z.B. den Kauf von Waren oder den Bezug von Arbeits- oder Dienstleistungen zu vereinbarten Bedingungen betreffen, sind nicht Gegenstand dieser Fachempfehlung, da sie nicht als Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre qualifizieren.
- 14 Die Frage, ob eine Wertänderung (unrealisierter Gewinn oder Verlust), die sich aus der Bewertung einzelner Bilanzpositionen ergibt, in der Erfolgsrechnung oder im Eigenkapital auszuweisen ist, wird in der Fachempfehlung zur entsprechenden Bilanzposition geregelt. Dasselbe gilt für die Frage, ob im Eigenkapital erfasste Wertänderungen bei Realisierung in die Erfolgsrechnung übertragen werden sollen (sog.

«Recycling») oder nicht. Nicht realisierte Gewinne und Verluste auf Bilanzpositionen werden nur dann im Eigenkapital erfasst, wenn dies eine andere Fachempfehlung entweder erlaubt oder verlangt. Die vorliegende Fachempfehlung beschränkt sich auf die Regelung der Darstellung solcher Wertänderungen innerhalb des Eigenkapitals. Beispiele solcher Wertänderungen sind:

- unrealisierte Gewinne und Verluste aus der Absicherung zukünftiger Transaktionen
- die Neubewertung von Sachanlagen
- die Neubewertung von Kapitalanlagen von Versicherungsgesellschaften
- Rechnungslegungsänderungen und grundlegende Fehler (Restatement bei Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit).

- 15 Transaktionen, die im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss, mit der Bildung eines Joint Ventures oder mit einem Spin-off stehen, werden nach speziellen Gesichtspunkten beurteilt und nach entsprechenden Konsolidierungs- und Bewertungsmethoden behandelt, die nicht Gegenstand dieser Fachempfehlung sind.

zu Ziffer 1

- 16 Die Anschaffungskosten eigener Aktien entsprechen grundsätzlich dem Netto-Marktwert der Mittel, die der Gegenpartei zur Begleichung übergeben werden. Dabei richtet sich der dem Kauf eigener Aktien zugrunde liegende Preis normalerweise nach deren Netto-Marktwert. Werden eigene Aktien unter dem Netto-Marktwert erworben (verdeckter Kapitalzuschuss), erfolgt die erstmalige Erfassung trotzdem zu Netto-Marktwerten, wobei die Differenz den Kapitalreserven zugeschrieben wird. Werden sie über dem Netto-Marktwert erworben (verdeckter Kapitalabfluss oder verdeckte Gewinnausschüttung), wird die Differenz den Kapitalreserven belastet.

- 17 Die veräusserten eigenen Aktien werden grundsätzlich zum ursprünglichen Anschaffungswert ausgebucht, wobei ein allenfalls realisierter Mehrwert der zufließenden Mittel den Kapitalreserven gutgeschrieben wird. Ein allfälliger Minderwert der zufließenden Mittel wird den Kapitalreserven belastet, auch wenn sich dadurch ein negativer Saldo ergibt.

Anstelle des effektiven ursprünglichen Anschaffungswerts kann auch ein anderes Verbrauchsfolgeverfahren, wie zum Beispiel FIFO (First-in-first-out) oder gewichtete durchschnittliche Anschaffungskosten, gewählt werden, sofern dieses konsistent angewendet wird.

zu Ziffer 4

- 18 Nicht unter diese Regelungen fallen Einkäufe von Waren oder Dienstleistungen von bzw. an Aktionäre(n), die zu marktkonformen Bedingungen abgewickelt werden; in diesen Fällen tritt der Aktionär als Lieferant bzw. Kunde wie ein Dritter auf, und die entsprechenden aktienbezogenen Vergütungen fallen nicht unter diese Fachempfehlung.
- 19 Zu den Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre gehören Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen (inkl. Kauf und Verkauf eigener Aktien), Dividenden, Zuschüsse, verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen und ähnliche Transaktionen. In diesen Fällen sind die Bestimmungen betreffend Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu beachten.
- 20 Bei der Erfassung von Transaktionen mit Aktionären ist die wirtschaftliche Substanz, und nicht die rechtliche Form, massgebend. Von besonderer Bedeutung sind offene und verdeckte Leistungen an Aktionäre oder solche von Aktionären. Diese werden gemäss Substance-over-Form-Prinzip als Eigenkapitaltransaktion erfasst, da sie die wirtschaftliche Performance der Gesellschaft nicht tangieren. In diesem Sinne, aber mit unterschiedlicher Schlussfolgerung, ist auch die in Ziffer 4 enthaltene Ausnahme betreffend Regierungszuschüsse der öffentlichen Hand an Gesellschaften der öffentlichen Hand zur Deckung von Betriebsdefiziten zu verstehen. Hier steht normalerweise nicht die Beziehung der öffentlichen Hand als Aktionärin zur Gesellschaft, sondern die Gewährung einer Subvention im Rahmen einer Defizitgarantie im Vordergrund. Solche Regierungszuschüsse werden erfolgswirksam erfasst. Verdeckte Beiträge oder andere Leistungen von Aktionären zugunsten der Gesellschaft werden wie formelle, über dem Nennwert einer Ausgabe von Anteilen erfolgte Kapitalerhöhungen zum Netto-Marktwert als Zugang zu den Kapitalreserven erfasst. Bewertungen sind zum Beispiel erforderlich bei Kapitalerhöhungen durch vorsichtig bewertete bzw. unterbewertete Sacheinlagen sowie bei Zuschüssen und Beiträgen in nicht-monetärer Form. Wenn der Netto-Marktwert eines Objekts oder einer Leistung nicht zuverlässig ermittelt werden kann, kann der Netto-Marktwert der auszugebenden Aktien eine massgebliche Grundlage für die Bewertung bilden. Keine Netto-Marktwertanpassung ist erforderlich bei Kapitalerhöhungen (Ausgabe neuer Aktien) unter dem aktuellen Netto-Marktwert (z.B. Börsenkurs) der Aktien, solange die zufließenden Mittel selbst zum Netto-Marktwert erfasst werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen an Aktionäre werden wie formell ausbezahlte Dividenden nicht als Aufwand, sondern zum Netto-Marktwert als Reduktion der Gewinnreserven erfasst. Kann der Netto-Marktwert in begründeten Fällen nicht zuverlässig ermittelt werden, so kann bei entsprechender Offenlegung eine andere Bewertungsbasis – z.B. der Buchwert oder ein vertraglich vereinbarter Preis – herangezogen werden, die dem erwarteten Netto-Marktwert möglichst nahe kommt.

zu den Ziffern 5 und 6

- 21 Die Erfassung der Eigenkapitaltransaktionskosten erfolgt auch dann zulasten des Eigenkapitals, wenn sich dadurch ein negativer Saldo ergibt.
Der Steuereffekt der abzugsfähigen Kosten einer Kapitalerhöhung wird durch Belastung des laufenden Steueraufwandes den Kapitalreserven gutgeschrieben bzw. von den, den Kapitalreserven belasteten Kosten in Abzug gebracht.
- 22 Beziehen sich die Eigenkapitaltransaktionskosten auf mehr als eine Transaktion, werden sie auf einer nachvollziehbaren Grundlage den einzelnen Transaktionen zugeordnet, um den Umfang der transitorischen Aktivierung, der Verrechnung mit den Kapitalreserven oder der erfolgswirksamen Erfassung zu bestimmen. Erfolgswirksam im Finanzaufwand erfasst werden beispielsweise die Kosten einer Kotierung bestehender Aktien, da diese nicht in einer Kapitalbeschaffung resultiert.

zu Ziffer 7

- 23 Das Gesellschaftskapital entspricht dem einbezahlten Nennwert der ausgegebenen Anteile. Nicht einbezahltes Kapital ist vom Gesellschaftskapital offen (zum Beispiel in einer Vorkolonne) in Abzug zu bringen.
- 24 Als Kapitalreserven werden nicht nur die bei der Gründung oder bei Kapitalerhöhungen über den Nennwert der zugrundeliegenden Anteile hinaus formell einbezahlten Beträge oder eingebrachten Werte, sondern jegliche Zuschüsse oder Beiträge von Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre ausgewiesen. Abzugsfähige Eigenkapitaltransaktionskosten werden mit den Kapitalreserven verrechnet (vgl. Ziffer 5). Aktionärsdarlehen werden unter dem Fremdkapital ausgewiesen, auch wenn sie zinslos und ohne feste Fälligkeit, aber mit Rückzahlungsanspruch seitens des Aktionärs gewährt werden.
- 25 Als Gewinnreserven gelten nicht nur die einbehaltenen Gewinne der Erfolgsrechnung, sondern auch die direkt im Eigenkapital erfassten Wertänderungen (vgl. Ziffer 14).

zu Ziffer 8

- 26 Der Eigenkapitalnachweis wird als separates Element der Jahresrechnung gleichwertig zur Bilanz, Erfolgs- und Geldflussrechnung dargestellt. Er wird in tabellarischer Form, einerseits nach den wesentlichen Eigenkapitalkomponenten und andererseits nach den einzelnen wesentlichen Eigenkapitalveränderungen, gegliedert.
- 27 Folgende Eigenkapitalkomponenten werden separat dargestellt:
- Gesellschaftskapital
 - Nicht einbezahltes Gesellschaftskapital (Minusposten)
 - Kapitalreserven

- Eigene Aktien (Minusposten)
- Einbehaltene Gewinne (Teil der Gewinnreserven)
- Neubewertungsreserven (Teil der Gewinnreserven)
- allenfalls weitere wesentliche Komponenten
- Total Eigenkapital.

28 Folgende Eigenkapitalveränderungen werden für die unter Ziffer 27 aufgeführten Eigenkapitalkomponenten separat ausgewiesen:

- Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen
- Eigenkapitaltransaktionskosten
- Erwerb eigener Aktien
- Verkauf eigener Aktien
- Reingewinn / -verlust
- Gewinnausschüttungen / Dividenden
- Veränderung der Neubewertungsreserven
- Effekt von Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung;
- Effekt von Fehlern
- allenfalls weitere wesentliche Erfolgspositionen, sofern eine andere Fachempfehlung deren Erfassung im Eigenkapital erlaubt oder verlangt

zu den Ziffern 9 und 10

- 29 Ist die Anzahl der von Tochtergesellschaften, Joint Ventures, assoziierten Gesellschaften, Personalvorsorgeeinrichtungen und anderen der Unternehmung nahe stehenden Stiftungen gehaltenen Aktien der Gesellschaft nicht bekannt, ist diese Tatsache offen zu legen.
- 30 Rückkaufverpflichtungen aus der Veräusserung eigener Aktien sind offen zu legen, soweit diese Transaktion zu einer Ausbuchung der eigenen Aktien aus der Bilanz führt. Massgebend für die Rechnungslegung solcher Transaktionen ist deren Substanz, und nicht die rechtliche Form. Scheingeschäfte oder Transaktionen, die den Charakter von Fremdkapitalfinanzierungen mit Hinterlegung eigener Aktien haben, die die Gegenpartei solcher Instrumente in keiner Weise dem Risiko von Netto-Marktwertschwankungen aussetzen, führen nicht zur Ausbuchung der eigenen Aktien aus der Bilanz; in solchen Fällen ist aber im Sinne von Ziffer 9 die beschränkte Verfügbarkeit dieser Aktien offen zu legen.
- 31 Weitere Offenlegungspflichten im Zusammenhang mit Transaktionen mit Aktionären können sich unter dem Titel «Transaktionen mit nahe stehenden Personen» ergeben.

zu Ziffer 11

32 Unter diese Ziffer fällt auch die Offenlegung der Anzahl ausgegebener Genussscheine und der damit verbundenen Rechte und Restriktionen.

Glossar

Eigene Aktien: Die durch die Gesellschaft, durch vollkonsolidierte Tochtergesellschaften oder quotenkonsolidierte Joint Ventures sowie durch Dritte oder nahe stehende Personen im Auftrag der Gesellschaft treuhänderisch gehaltenen Anteile an der bilanzierenden Organisation.

Zum Zweck der Offenlegung umfassen die eigenen Aktien zudem auch die Anteile an der bilanzierenden Organisation, die durch nicht konsolidierte Tochtergesellschaften, Joint Ventures, assoziierte Gesellschaften oder nahe stehende Stiftungen und Personalvorsorgeeinrichtungen gehalten werden.

Die Begriffe der «eigenen Aktien» bzw. der «Aktien der Gesellschaft» werden stellvertretend für alle durch die bilanzierende Organisation ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente wie Aktien, Partizipationsscheine, Genussscheine, aber auch Optionen und andere Derivate auf eigene Aktien, soweit diese Eigenkapitalinstrumente darstellen, verwendet.

Eigenkapitaltransaktionskosten: Externe Kosten, die in einem direkten Zusammenhang mit der Beschaffung oder der Rückzahlung von Eigenkapital stehen und ohne die entsprechende Transaktion nicht angefallen wären (z.B. Gebühren, Steuern, Aufwendungen für Bewertungen, Due Diligence, Rechtsberatung, etc.).

Genussscheine: Eigenkapitalinstrumente, die keinen Nennwert haben, keine Stimmrechte gewähren und nicht gegen eine aktivierungsfähige Einlage ausgegeben wurden. Sie können beispielsweise zum Bezug neuer Aktien oder zur Partizipation am Ergebnis der Gesellschaft berechtigen.

Gesellschaftskapital: Verbrieftes Eigenkapital bzw. Grundkapital wie Aktien- oder Partizipationsscheinkapital.

Gewinnreserven: Erarbeitete einbehaltene Gewinne, inkl. direkt im Eigenkapital erfasseter Erfolgspositionen wie kumulierte Fremdwährungsdifferenzen und Neubewertungsreserven. Dazu gehören der Gewinnvortrag und die aus der periodischen Gewinnverwendung resultierenden gesetzlichen Reserven.

Kapitalreserven: Einbezahlte oder eingebrachte Reserven, insbesondere Agio.

Neubewertungsreserve: Der Gesamtbetrag der erfolgsneutralen Aufwertung von Aktiven über deren historischen Anschaffungswert hinaus, nach Abzug der darauf zu bildenden latenten Steuerverpflichtung.

Partizipationsscheine: Stimmrechtslose, aber dividendenberechtigte, gegen Einlage ausgegebene Anteile.

Transaktionen mit Aktionären in ihrer Eigenschaft als Aktionäre: Transaktionen mit Aktionären, die mit ihrer Rolle als Eigentümer der Gesellschaft zusammenhängen und in einer direkten, offenen oder verdeckten Erhöhung oder Reduktion des Eigenkapitals resultieren, wie zum Beispiel Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Ausschüttungen, Kauf und Verkauf eigener Aktien, Zuschüsse, etc.

Anhang

Anhang 1 Muster eines Eigenkapitalnachweises

in CHF '000	Gesellschaftskapital ¹	Nicht einbezahletes Gesellschaftskapital	Kapitalreserven (Agio) ¹	Eigene Aktien ²	Einbehaltene Gewinne ¹	Total
Eigenkapital per 1. Januar 20x1 (vor Restatement)	50'000	(5'000)	244'000	(17'000)	27'000	299'000
Effekt aus Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen (Restatement)					4'000	4'000
Eigenkapital per 1. Januar 20x1 (nach Restatement)	50'000	(5'000)	244'000	(17'000)	31'000	303'000
Kapitalerhöhung	25'000		13'000			38'000
Transaktionskosten der Kapitalerhöhung			(3'000)			(3'000)
Erwerb eigener Aktien ³			(1'000)	(15'000)		(16'000)
Jahresgewinn					22'000	22'000
Dividenden					(10'000)	(10'000)
Übrige Ausschüttungen ⁴					(1'000)	(1'000)
Eigenkapital per 31. Dezember 20x1	75'000	(5'000)	253'000	(32'000)	42'000	333'000
Kapitalherabsetzung	(5'000)	5'000				0
Zuschüsse von Aktionären ⁵			7'000			7'000
Veräusserung eigener Aktien ⁶			3'000	6'000		9'000
Jahres(verlust) / -gewinn					(9'000)	(9'000)
Dividenden					(11'000)	(11'000)
Eigenkapital per 31. Dezember 20x2	70'000	0	263'000	(26'000)	22'000	329'000

- Die einzelnen Kategorien des Gesellschaftskapitals und die Beträge des bedingten und des genehmigten Kapitals sowie der nicht ausschüttbaren, statutarischen und gesetzlichen Reserven sind gemäss Ziffer 11 der Fachempfehlung im Anhang offen zu legen.
- Eigene Aktien, reserviert und / oder frei verfügbar
- Die Belastung der Kapitalreserven im Umfang von CHF 1.0 Mio betrifft die Transaktionskosten aus dem Erwerb eigener Aktien.
- Beispiel: geschäftsmässig nicht begründete Entnahmen eines Hauptaktionärs
- Die Art der Zuschüsse ist zu erläutern (z.B. Verkäufe eigener Aktien durch die Gesellschaft zu einem Preis über dem Verkehrswert, Einbringung von Sachanlagen unter dem Verkehrswert, etc.)
- Der Mehrerlös aus der Veräusserung eigener Aktien in Höhe von CHF 3.0 Mio versteht sich nach Abzug der damit verbundenen Transaktionskosten.

Anhang 2

Beispiel einer Offenlegung zu Ziffer 9

Eigene Aktien

Die Gesellschaft verfügte am 31. Dezember 20x1 über 5'243 eigene Inhaberaktien mit einem Nennwert von je CHF 1'000.– (Vorjahr: 6'453 eigene Inhaberaktien), wovon 3'000 Aktien für den Beteiligungsplan für das obere Kader und 2'000 Aktien für die Andienung der Ausübungsansprüche aus der Optionsanleihe reserviert sind. Die gesamten Anschaffungskosten belaufen sich auf CHF 26 Mio (Vorjahr: CHF 32 Mio) und sind im Eigenkapitalnachweis separat ausgewiesen.

Während des Berichtsjahres wurden 1'210 eigene Inhaberaktien zu einem durchschnittlichen Transaktionspreis (Netto-Marktwert) von CHF 7'438.– pro Aktie veräussert und keine weiteren eigenen Aktien erworben (Vorjahr: Erwerb von 2'286 eigenen Aktien zu einem durchschnittlichen Transaktionspreis bzw. Netto-Marktwert von CHF 6'561.65 pro Aktie). Es bestehen keinerlei Rückkaufs- oder andere Eventualverpflichtungen im Zusammenhang mit eigenen Aktien. Weder im Berichts- noch im Vorjahr wurden eigene Aktien im Zusammenhang mit aktienbezogenen Vergütungen ausgegeben.

3'500 Inhaberaktien der Gesellschaft, die nicht in der vorliegenden Jahresrechnung bilanziert sind, werden im weiteren von der Personalvorsorgestiftung gehalten und dienen ebenfalls der Deckung der Ausübungsansprüche aus der Optionsanleihe. Die Gesellschaft verfügt über eine Call Option zum Erwerb dieser Aktien zu einem Preis von je CHF 7'700.–, die bis zum 31. Dezember 20x3 ausgeübt werden kann.

Rechnungslegung von Personalvorsorgeeinrichtungen

Die vorliegende Fachempfehlung ist anzuwenden für Jahresabschlüsse betreffend die Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2004.

Einleitung

In Ergänzung und teilweiser Anpassung bestehender Fachempfehlungen (FER) gelten für die Jahresrechnungen von Personalvorsorgeeinrichtungen die nachstehenden besonderen Empfehlungen. Bei der Erstellung der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER sind die Bestimmungen von Spezialgesetzen der beruflichen Vorsorge soweit zu berücksichtigen, dass keine zusätzliche Rechnungsablage notwendig ist.

Für Vorsorgeeinrichtungen gilt der übergeordnete Grundsatz von Swiss GAAP FER, wonach die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (true & fair view) zu vermitteln hat. Dies bedeutet die konsequente Anwendung von aktuellen Werten (im Wesentlichen Marktwerte) für alle Vermögensanlagen. Aufgrund der besonderen Langfristigkeit in der Vorsorgezielsetzung ist die Bildung einer Wertschwankungsreserve erlaubt. Die statische Berechnung der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen wird aus praktischen Gründen zugelassen. Ferner ist die Erstellung einer Geldflussrechnung nicht erforderlich.

Empfehlung

- 1 Die vorliegende Empfehlung gilt für Personalvorsorgeeinrichtungen in der Schweiz, welche ihre Jahresrechnung nach den gesetzlichen Vorschriften über die berufliche Vorsorge ablegen. Fehlt eine spezifische Regelung, so haben die spezialgesetzlichen Vorschriften Vorrang vor den anderen Empfehlungen von Swiss GAAP FER.
- 2 Der Abschluss einer Personalvorsorgeeinrichtung nach Swiss GAAP FER 26 umfasst Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang mit Vorjahreszahlen. Der Abschluss vermittelt die «tatsächliche finanzielle Lage» im Sinne der Gesetzgebung über die berufliche Vorsorge und enthält alle für dessen Beurteilung notwendigen Informationen. Er stellt insbesondere den Umfang der Wertschwankungsreserve und der Freien Mittel bzw. die Unterdeckung sowie den Ertrags- bzw. Aufwandüberschuss der Periode dar. Der Ausweis eines Ertragsüberschusses kann nur erfolgen, wenn die Wertschwankungsreserve in der Höhe des Zielwertes vorhanden ist. Der Ausweis einer Unterdeckung kann nur erfolgen, wenn die Wertschwankungsreserve vollständig aufgelöst ist. Die Freien Mittel bzw. die Unterdeckung sind das Resultat aus den nach

Swiss GAAP FER 26 bewerteten Bilanzpositionen, dem Vortrag vom Vorjahr und dem Ertrags- bzw. Aufwandüberschuss der Betriebsrechnung.

- 3 Die Bewertung der Aktiven erfolgt zu den für den Bilanzstichtag zutreffenden aktuellen Werten ohne Einbau von Glättungseffekten.
- 4 Die Bewertung der Passiven erfolgt auf den Bilanzstichtag. Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen werden jährlich nach anerkannten Grundsätzen und auf allgemein zugänglichen technischen Grundlagen ermittelt. Die Fortschreibung einzelner Elemente der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen ist dann zulässig, wenn dies zu einem angemessenen genauen Ergebnis führt. Bei wesentlichen Änderungen oder einer Unterdeckung ist eine Fortschreibung nicht zulässig. Aufgrund der Langfristigkeit der Vorsorgezielsetzung können Wertschwankungsreserven gebildet werden, welche als einzige Bilanzposition bei der Bildung und Auflösung einen Glättungseffekt auf den Ertrags- oder Aufwandüberschuss der Periode bewirken können.
- 5 Die Bewertungs- und Berechnungsgrundlagen für Aktiven und Passiven sind stetig anzuwenden und offen zu legen. Änderungen dieser Grundlagen müssen im Anhang unter Angabe des Einflusses auf die Jahresrechnung erläutert werden, entweder durch Offenlegung der Auswirkungen im Berichtsjahr oder durch eine Anpassung der Zahlen des Vorjahres (Restatement).
- 6 Der Swiss GAAP FER-Abschluss einer Personalvorsorgeeinrichtung enthält, wenn entsprechende Inhalte bestehen, die nachfolgenden Hauptpositionen mit den Buchstaben A bis Z in der Bilanz und der Betriebsrechnung sowie im Anhang die Hauptpositionen mit den römischen Ziffern I bis X. Zu diesen Hauptpositionen sind zusätzlich ebenfalls verbindliche Unterpositionen definiert. Eine Umbenennung oder ein Hinzufügen von Positionen ist nur möglich, wenn ein Sachverhalt mit den vorgegebenen Positionen unzureichend oder irreführend dargestellt würde.

7 Gliederung der Bilanz:

Aktiven

A Vermögensanlagen

Es sind individuelle Ordnungskriterien, Gliederungen und Bezeichnungen zu bestimmen und stetig anzuwenden. Bei der Darstellung der Positionen ist das Prinzip der Wesentlichkeit zu beachten. Beispiele solcher Positionen sind (nicht abschliessende Aufzählung in alphabetischer Reihenfolge): Aktien / Anteile an Anlagestiftungen und Anlagefonds / Beteiligungen / Flüssige Mittel und Geldmarktanlagen / Forderungen / Hypothekendarlehen / Immobilien / Obligationen / Portfolio Bank xy / Wertschriften. Anlagen beim Arbeitgeber sind mit allen Bestandteilen (Forderungen, Beteiligungen etc.) immer separat auszuweisen.

- B Aktive Rechnungsabgrenzung
- C Aktiven aus Versicherungsverträgen*

Passiven

- D Verbindlichkeiten
 - Freizügigkeitsleistungen und Renten
 - Banken / Versicherungen
 - Andere Verbindlichkeiten
- E Passive Rechnungsabgrenzung
- F Arbeitgeber-Beitragsreserve
 - Beitragsreserve ohne Verwendungsverzicht **
 - Beitragsreserve mit Verwendungsverzicht **
- G Nicht-technische Rückstellungen
- H Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen
 - Vorsorgekapital Aktive Versicherte
 - Vorsorgekapital Rentner
 - Passiven aus Versicherungsverträgen
 - Technische Rückstellungen
- I Wertschwankungsreserve
- J Stiftungskapital, Freie Mittel / Unterdeckung
 - +/- Stand zu Beginn der Periode
 - +/- Erstmalige Anwendung Swiss GAAP FER 26
 - +/- Zunahme/Abnahme aus Teilliquidation (falls nicht über P/Q gebucht)
 - + Einlage von übernommenen Versicherten-Beständen (falls nicht über P/Q gebucht)
- Z +/- Ertragsüberschuss / Aufwandüberschuss
 - = Stand am Ende der Periode
- * Die Verbuchung von Rückkaufswerten aus Kollektiv-Versicherungsverträgen in der Bilanz ist freiwillig, andernfalls erfolgt die Darstellung im Anhang
- ** Unterpositionen nur aufführen, wenn Beitragsreserven mit Verwendungsverzicht bestehen

- 8 Die Darstellung der Betriebsrechnung erfolgt in Staffelform mit der folgenden Gliederung:

- K + Ordentliche und übrige Beiträge und Einlagen
 - + Beiträge Arbeitnehmer
 - + Beiträge Arbeitgeber
 - + Beiträge von Dritten
 - + Nachzahlungen Arbeitnehmer
 - + Nachzahlungen Arbeitgeber
 - + Einmaleinlagen und Einkaufsummen
 - + Sanierungsbeiträge Arbeitnehmer

	+	Sanierungsbeiträge Arbeitgeber
	+	Sanierungsbeiträge Rentner
	+	Einlagen in die freien Mittel bei Übernahme von Versicherten-Beständen
	+	Einlagen in die Arbeitgeber-Beitragsreserve
	+	Zuschüsse Sicherheitsfonds
L	+	Eintrittsleistungen
	+	Freizügigkeitseinlagen
	+	Einzahlung WEF-Vorbezüge/Scheidung
K bis L	=	Zufluss aus Beiträgen und Eintrittsleistungen
M	-	Reglementarische Leistungen
	-	Altersrenten
	-	Hinterlassenenrenten
	-	Invalidenrenten
	-	Übrige reglementarische Leistungen
	-	Kapitalleistungen bei Pensionierung
	-	Kapitalleistungen bei Tod und Invalidität
N	-	Ausserreglementarische Leistungen
O	-	Austrittsleistungen
	-	Freizügigkeitsleistungen bei Austritt
	-	Vorbezüge WEF/Scheidung
M bis O	=	Abfluss für Leistungen und Vorbezüge
P/Q	+/-	Auflösung/Bildung Vorsorgekapitalien, technische Rückstellungen und Beitragsreserven
	+/-	Auflösung/Bildung Vorsorgekapital Aktive Versicherte
	+/-	Aufwand/Ertrag aus Teilliquidation (nur Anteil Freie Mittel/Unterdeckung)
	+/-	Auflösung/Bildung Vorsorgekapital Rentner
	+/-	Auflösung/Bildung technische Rückstellungen
	-	Verzinsung des Sparkapitals
	+/-	Auflösung/Bildung von Beitragsreserven
R	+	Ertrag aus Versicherungsleistungen
	+	Versicherungsleistungen
	+	Überschussanteile aus Versicherungen
S	-	Versicherungsaufwand
	-	Versicherungsprämien
	-	Einmaleinlagen an Versicherungen
	-	Verwendung Überschussanteile aus Versicherung
	-	Beiträge an Sicherheitsfonds
K bis S	=	Netto-Ergebnis aus dem Versicherungsteil

T	+/-	Netto-Ergebnis aus Vermögensanlage Es sind individuelle Ordnungskriterien, Gliederungen und Bezeichnungen zu bestimmen und stetig anzuwenden. Das Ziel ist eine inhaltlich mit der Bilanzgliederung (Position A) übereinstimmende stetige Darstellung der wesentlichen Positionen. In der Position T ist in jedem Fall der Verwaltungsaufwand der Vermögensanlage offen auszuweisen.
U	+/-	Auflösung / Bildung Nicht-technische Rückstellungen
V	+	Sonstiger Ertrag
	+	Ertrag aus erbrachten Dienstleistungen
	+	Übrige Erträge
W	-	Sonstiger Aufwand
X	-	Verwaltungsaufwand
	-	Verwaltungsaufwand
	-	Marketing- und Werbeaufwand
K bis X	=	Ertrags-/Aufwandüberschuss vor Bildung/Auflösung Wertschwankungsreserve
Y	+/-	Auflösung/Bildung Wertschwankungsreserve
Z	=	Ertragsüberschuss/Aufwandüberschuss (Summe aus K bis Y)

- 9 Der Anhang enthält jene Informationen, welche in Ergänzung zur Bilanz und Betriebsrechnung notwendig sind, um die in den Ziffern 2 bis 5 definierten Zielsetzungen erreichen zu können. Dem Charakter nach handelt es sich um listenartige bzw. beschreibende Angaben sowie um Zahlen (mit Vorjahreszahlen) und Erläuterungen. Die Darstellung erfolgt mit der folgenden Gliederung:

- I Grundlagen und Organisation
 - Rechtsform und Zweck
 - Registrierung BVG und Sicherheitsfonds
 - Angabe der Urkunde und Reglemente
 - (Paritätisches) Führungsorgan / Zeichnungsberechtigung
 - Experten, Revisionsstelle, Berater, Aufsichtsbehörde
 - Angeschlossene Arbeitgeber*
- II Aktive Mitglieder und Rentner
 - Aktive Versicherte*
 - Rentenbezüger*
- III Art der Umsetzung des Zwecks
 - Erläuterung des Vorsorgeplans (der Vorsorgepläne)
 - Finanzierung, Finanzierungsmethode
 - Weitere Informationen zur Vorsorgetätigkeit

- IV Bewertungs- und Rechnungslegungsgrundsätze, Stetigkeit
 - Bestätigung über Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 26
 - Buchführungs- und Bewertungsgrundsätze
 - Änderung von Grundsätzen bei Bewertung, Buchführung und Rechnungslegung
 - Erläuterungen zur erstmaligen Anwendung von Swiss GAAP FER 26
- V Versicherungstechnische Risiken / Risikodeckung / Deckungsgrad
 - Es können bei besonderen Vorsorgekonzepten (z.B. mehrere Vorsorgepläne mit unterschiedlicher Risikodeckung) anstelle der nachfolgenden Untergliederung auch abweichende Ordnungskriterien bestimmt werden, die dann stetig anzuwenden sind. Der Informationsgehalt muss gleichwertig sein.
 - Art der Risikodeckung, Rückversicherungen
 - Erläuterung von Aktiven und Passiven aus Versicherungsverträgen*
 - Entwicklung und Verzinsung der Sparguthaben im Beitragsprimat*
 - Entwicklung des Deckungskapitals für aktive Versicherte im Leistungsprimat*
 - Summe der Altersguthaben nach BVG*
 - Entwicklung des Deckungskapitals für Rentner*
 - Ergebnis des letzten versicherungstechnischen Gutachtens
 - Technische Grundlagen und andere versicherungstechnisch relevante Annahmen
 - Änderung von technischen Grundlagen und Annahmen
 - Arbeitgeber-Beitragsreserve mit Verwendungsverzicht*
 - Deckungsgrad nach Art. 44 BVV 2
- VI Erläuterung der Vermögensanlage und des Netto-Ergebnisses aus Vermögensanlage
 - Organisation der Anlagetätigkeit, Anlagereglement
 - Die Darstellung umfasst Aufträge, Vermögensverwalter und Depotstellen.
 - Inanspruchnahme Erweiterungen mit Ergebnis des Berichts (Art. 59 BVV 2)
 - Zielgrösse und Berechnung der Wertschwankungsreserve*
 - Darstellung der Vermögensanlage nach Anlagekategorien
 - Die Darstellung weist das mit der Bilanz überein stimmende Gesamtvermögen unter Anrechnung des Engagements aus derivativen Finanzinstrumenten aus. Das Ziel ist es, die wesentlichen Anlagerisiken und die Verteilung dieser Risiken anhand der tatsächlichen Allokation und im Vergleich mit der allenfalls davon abweichenden Anlagestrategie darzustellen. Kollektive Anlagen und das Engagement aus derivativen Finanzinstrumenten sind den Basisanlagen bzw. den einzelnen Anlagekategorien

zuzuordnen. Gliederungskriterien und Detaillierungsgrad können deshalb von der Gliederung der Bilanz abweichen. Der Vergleich zum Vorjahr kann sich auf die wesentlichen Änderungen beschränken.

Laufende (offene) derivative Finanzinstrumente

Marktwert und Vertragspartner der Wertpapiere unter securities
lending

Erläuterung des Netto-Ergebnisses aus Vermögensanlage

Die Erläuterungen beziehen sich auf die gesamte Vermögensanlage oder auf Teile davon, die direkt aus der Bilanz und der Betriebsrechnung hervorgehen oder auf die übergeleitet wird. Performance-Daten, die diese Bedingung nicht erfüllen oder die sich auf von der Jahresrechnung abweichende Perioden beziehen, können im Anhang nicht dargestellt werden. Der Vergleich zum Vorjahr kann sich auf die wesentlichen Änderungen beschränken.

Erläuterung der Anlagen beim Arbeitgeber* und der Arbeitgeber-Beitragsreserve*

Die Erläuterungen haben zum Ziel, die finanziellen Beziehungen zum Arbeitgeber umfassend darzustellen (Art der Forderungen, Verbindlichkeiten und Vertragsverhältnisse sowie die damit zusammen hängenden Erträge und Aufwendungen).

VII Erläuterung weiterer Positionen der Bilanz und Betriebsrechnung

VIII Auflagen der Aufsichtsbehörde

IX Weitere Informationen mit Bezug auf die finanzielle Lage

Unterdeckung / Erläuterung der getroffenen Massnahmen (Art. 44 BVV 2)

Verwendungsverzicht des Arbeitgebers auf Arbeitgeber-Beitragsreserve

Teilliquidationen

Policendarlehen*

Separate Accounts*

Verpfändung von Aktiven*

Solidarhaftung und Bürgschaften*

Laufende Rechtsverfahren

Besondere Geschäftsvorfälle und Vermögens-Transaktionen

X Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

* Bei diesen Positionen des Anhangs sind der Bestand und die Veränderung zum Vorjahr darzustellen und bei Bedarf zu erläutern.

- 10 Sammel- und Gemeinschaftseinrichtungen erstellen die Jahresrechnung so, dass die zutreffenden Informationen sowohl für das einzelne Vorsorgewerk als auch für die Einrichtung als Ganzes zur Verfügung stehen. Beim Zusammenführen der Abschlüsse von Vorsorgewerken dürfen keine Verrech-

nungen von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag vorgenommen werden. Insbesondere dürfen die Unterdeckungen einzelner Vorsorgewerke nicht mit Freien Mitteln anderer Vorsorgewerke verrechnet dargestellt werden.

- 11 Die bei der Erstanwendung von Swiss GAAP FER 26 anfallenden Bewertungsunterschiede sind für die Bildung notwendiger Vorsorgekapitalien und technischer Rückstellungen sowie Wertschwankungsreserven heranzuziehen. Ein darüber hinaus verfügbarer Betrag ist in die Freien Mitteln einzustellen. Dieser Vorgang wird direkt in der Bilanz dargestellt und im Anhang erläutert. Auf eine Anpassung der Vorjahresdaten in der Bilanz kann verzichtet werden, insbesondere ist keine nachträgliche Berechnung früherer Vorsorgekapitalien mit allfällig neuen Berechnungsgrundlagen notwendig. Bei der erstmaligen Darstellung der Betriebsrechnung in Staffelform sind die Vorjahreszahlen umzugliedern. Erstmalige Zahlenangaben im Anhang werden – soweit verfügbar – mit Vorjahresdaten ergänzt.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 12 Swiss GAAP FER 26 wird auf Beschluss des Führungsorgans umgesetzt. Der Standard eignet sich für folgende Arten von Vorsorgeeinrichtungen:
- Personalvorsorgeeinrichtungen, welche für einen oder mehrere miteinander verbundene Arbeitgeber die obligatorische und/oder überobligatorische Vorsorge durchführen oder finanzieren (Vorsorgeeinrichtungen mit reglementarischen Leistungen, registriert und nicht registriert, patronale Fonds und Finanzierungseinrichtungen der beruflichen Vorsorge).
 - Einrichtungen, welche die obligatorische und/oder überobligatorische Vorsorge für mehrere, wirtschaftlich/finanziell nicht miteinander verbundene Arbeitgeber durchführen (Sammel- und Gemeinschaftseinrichtungen, Verbands-Vorsorgeeinrichtungen).
 - Einrichtungen, welche die Vermögensanlage im Auftrage von Versicherten durchführen (Freizügigkeitsstiftungen, Säule 3a-Stiftungen).

Swiss GAAP FER 26 kann unter der Voraussetzung, dass der spezifischen Geschäftstätigkeit Rechnung getragen wird (nicht weiter erläutert), auch von Einrichtungen mit besonderen Aufgaben in der beruflichen Vorsorge (Anlagestiftungen, Auffangeinrichtung, Sicherheitsfonds) umgesetzt werden.

zu Ziffer 2

- 13** Bildung/Auflösung der Freien Mittel bzw. Unterdeckung sowie der Wertschwankungsreserve:
- Aufgrund der vorgegebenen Reihenfolge der Bildung und Auflösung von Wertschwankungsreserven kann der unter den Freien Mitteln ausgewiesene Betrag erst dann negativ werden, wenn keine Wertschwankungsreserve mehr vorhanden ist. Ein negativer Betrag entspricht deshalb gleichzeitig der Unterdeckung im Sinne von Art. 44 BVV 2.
 - Die Veränderung der Freien Mittel bzw. der Unterdeckung erfolgt grundsätzlich über den Ertrags- bzw. Aufwandüberschuss (Position Z). Eine Ausnahme bildet die Erstanwendung von Swiss GAAP FER 26 (siehe Ziff. 11). Ferner kann die Auswirkung einer Teilliquidation auf die Freien Mittel bzw. Unterdeckung oder die Einlage in die Freien Mittel bei der Übernahme von Versicherten-Beständen wahlweise über die Betriebsrechnung (Position P/Q bzw. K) oder direkt in der Bilanz (Position J) nachvollziehbar dargestellt werden. Die Sachverhalte sind im Anhang zu erläutern (Verteilungskriterien der Teilliquidation Position IX, Einlage von übernommenen Versicherten-Beständen Position V).
 - Vorsorgeeinrichtungen mit Garantiezusagen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften dürfen aufgrund des vorgegebenen Konzepts im Falle eines Fehlbetrags (Unterdeckung) keine Wertschwankungsreserve in der Bilanz bilden und können in der Folge den Ausweis des Ertrags- oder Aufwandüberschusses (Position Z) nicht über die Bildung/Auflösung der Wertschwankungsreserve (Position Y) glätten. Sie sind indessen im Interesse einer umfassenden Darstellung der tatsächlichen finanziellen Lage auch zur Bestimmung und Offenlegung einer Zielgrösse der Wertschwankungsreserve (Ziffern 4 und 15) verpflichtet.

zu Ziffer 3

- 14** Bewertung von Aktiven:
- Unter aktuellen Werten werden für alle Aktiven grundsätzlich Marktwerte per Bilanzstichtag verstanden.
 - Der aktuelle Wert von Immobilien und anderen Vermögensgegenständen ohne regelmässigen, öffentlichen Handel wird nach dem zu erwartenden Ertrag bzw. Geldfluss unter Berücksichtigung eines risikogerechten Kapitalisierungszinssatzes ermittelt, durch Vergleich mit ähnlichen Objekten geschätzt oder nach einer anderen allgemein anerkannten Methode berechnet.
 - Wenn für ein Vermögensgegenstand kein aktueller Wert bekannt ist bzw. festgelegt werden kann, gelangt ausnahmsweise der Anschaffungswert abzüglich erkennbarer Werteinbussen zur Anwendung.

- Die angewandte Bewertungsmethode und deren Kernelemente (z.B. Kapitalisierungszinssätze) sind im Anhang (Position IV) offen zu legen.
- Glättungseffekte auf den Ausweis des Ertrags- oder Aufwandüberschusses entstehen durch von Stichtag zu Stichtag unterschiedliche Bewertungsansätze für gleiche Bilanzpositionen. Glättungseffekte in der Bewertung von Vermögensanlagen, beispielsweise bei der Bewertung von Obligationen, Immobilien und Beteiligungen, sind nicht erlaubt.

zu Ziffer 4

15 Bewertung von Passiven

- Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen (Position H) sind nach anerkannten Grundsätzen und auf allgemein zugänglichen technischen Grundlagen betreffend Tod und Invalidität jährlich zu bewerten. Die Ermittlung kann nach einer an der Gesetzgebung für die berufliche Vorsorge (BVG, FZG) orientierten statischen Methode oder nach einer dynamischen Methode (siehe Swiss GAAP FER 16) erfolgen.
- Der Experte für die berufliche Vorsorge trifft zusammen mit dem Führungsorgan die Wahl der Berechnungsmethode. Wird eine dynamische Methode gewählt (siehe Swiss GAAP FER 16), dürfen die Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen nur dann auf der Basis dieser Berechnungen bilanziert werden, wenn sie höher sind, als die nach einer statischen Methode unter Berücksichtigung der gesetzlichen Minimalbeträge berechneten Verpflichtungen. Sind die gesetzlichen Minimalbeträge geringer, sind sie im Anhang auszuweisen.
- Ein angemessenes genaues Ergebnis bei der Berechnung von Teilen der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen wird mit einer Fortschreibung nur dann erreicht, wenn keine Anpassungen im Vorsorgeplan, bei den Rückversicherungsverträgen und bei den der Berechnung zugrunde gelegten Annahmen erfolgten und sich zudem seit der letzten Berechnung keine wesentlichen Änderungen im Versichertenbestand (z.B. Fusion, Teilliquidation) oder beim Schadensverlauf ergaben. Im Falle einer Unterdeckung genügt eine Fortschreibung nicht.
- Wertschwankungsreserven werden für die den Vermögensanlagen (einschliesslich Immobilien) zugrunde liegenden marktspezifischen Risiken gebildet, um die nachhaltige Erfüllung der Leistungsversprechen zu unterstützen. Die Bestimmung der notwendigen Wertschwankungsreserve basiert auf finanzökonomischen Überlegungen und aktuellen Gegebenheiten (z.B. Kapitalmarktentwicklung, Allokation der Vermögensanlage, Anlagestrategie, Struktur und Entwicklung des Vorsorgekapitals und der technischen Rückstellungen, angestrebtes Renditeziel und Sicherheitsniveau). Es gilt der Grundsatz der Stetigkeit.

- Bei Einrichtungen ohne verbindliche Leistungszusagen (keine Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen) kann auf eine Wertschwankungsreserve verzichtet werden.

zu Ziffer 6

16 Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes

- Referenzierung der Positionen:
Die Buchstaben A bis Z für Positionen der Bilanz und der Betriebsrechnung und die römischen Ziffern I bis X für Positionen des Anhangs dienen der Referenzierung in Swiss GAAP FER 26. Sie werden in der Jahresrechnung nicht erwähnt.
- Abstimmung der Informationen in Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang:
Informationen in der Bilanz, Betriebsrechnung und im Anhang sind aufeinander abzustimmen.
- Erweiterung der Gliederung:
Bei der Vermögensanlage (Position A) und beim Netto-Ergebnis aus Vermögensanlage (Position T) soll die individuelle Anlagestrategie zum Ausdruck kommen. Ferner kann in der Position V des Anhangs aufgrund eines besonderen Vorsorgekonzepts die Gliederung der erforderlichen Inhalte angepasst werden. Im Übrigen gelten die verbindlichen Gliederungen und Bezeichnungen. Im Interesse einer erhöhten Vergleichbarkeit ist auf eine weiter gehende Detaillierung grundsätzlich zu verzichten. Falls zusätzliche Informationen als wesentlich beurteilt werden, sind ergänzende Angaben im Anhang einer zusätzlichen Gliederung von Bilanz und Betriebsrechnung vorzuziehen.
- Verkürzung der Gliederung auf eine Hauptposition:
Auf die Angabe von Unterpositionen kann verzichtet werden, wenn alle Unterpositionen einer Hauptposition in ihrer Gesamtheit einen relativ kleinen Betrag ausmachen oder wenige Erläuterungen enthalten. In diesem Fall kann der Ausweis gesamthaft unter der Hauptposition erfolgen. Die Hauptpositionen A bis Z und die römischen Ziffern I bis X hingegen sind auch bei kleinen Beträgen und kurzen Erläuterungen aufzuführen.
- Persönlichkeitsschutz:
Führt eine Gliederungsvorschrift dazu, dass Rückschlüsse auf Leistungen/Leistungsbezüger möglich sind, kann der Sachverhalt ausnahmsweise zusammen mit einer anderen möglichst ähnlichen Position ausgewiesen werden.

17 Erläuterungen zu Positionen der Bilanz

- **A Vermögensanlagen**
Bei den Vermögensanlagen besteht ein grosser Gestaltungsraum. In einfachen Anlagekonzepten mit wenigen Einzelanlagen können anstelle von Gattungsbezeichnungen (Aktien, Immobilien etc.) die effektiven Anlagen (z.B. Mischvermögen der Anlagestiftung xy, Mehrfamilienhaus Y-Strasse, Ort) aufgeführt werden. Bei komplexen Allokationen ist es andererseits möglich, dass sich der Anhang (Abschnitt VI) zur Herstellung dieser Transparenz besser eignet als eine zu starke Gliederung von Bilanz (Position A) und Betriebsrechnung (Position T).
- **A Anlagen beim Arbeitgeber**
Zu diesen Anlagen gehören alle mit dem Arbeitgeber wirtschaftlich oder finanziell verbundenen juristischen/natürlichen Personen (massgebliche Beherrschung durch den Arbeitgeber).
- **C/D/H Aktiven bzw. Passiven aus Versicherungsverträgen**
Unter diesem Titel kommen Angaben über rückkaufsfähige Versicherungsverträge, Separate Accounts, Policendarlehen und weiteren Vertragsverhältnissen mit Versicherungsgesellschaften zum Ausdruck, soweit sie bilanzierungsfähig bzw. -pflichtig sind (Art. 71, Abs. 2 BVG; Verpfändungsverordnung). Unabhängig der Bilanzierung sind die Vertragsverhältnisse im Abschnitt V des Anhangs zu erläutern.
- **F Arbeitgeber-Beitragsreserve**
Zu- und Abgänge werden in der Betriebsrechnung brutto dargestellt und zusammen mit Angaben zur Verzinsung im Anhang (Position VI) erläutert. Errichtet ein Arbeitgeber auf der Beitragsreserve einen Verwendungsverzicht, ist für den entsprechenden Betrag ein separater Ausweis innerhalb der Position F vorzusehen. Die Umbuchung von der einen auf die andere Beitragsreserve ist lediglich in der Bilanz und nicht über die Betriebsrechnung vorzunehmen. Details des Verwendungsverzichts (Bedingungen des Verzichts, Änderungen und Aufhebung) sind im Anhang (Position V) zu erläutern.
- **G Nicht-technische Rückstellungen**
Unter dieser Position sind jene Rückstellungen darzustellen, welche nicht direkt mit der Erfüllung von Vorsorgeverpflichtungen zu tun haben, beispielsweise Prozessrisiken. Diese Position darf nicht dazu dienen, Willkür- und Glättungseffekte zu erzielen bzw. in Kauf zu nehmen.
- **H Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen**
Der Ausweis der Position H erfolgt in Übereinstimmung mit den Berechnungen des Experten für die berufliche Vorsorge. Der Experte bestimmt, welche Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen im fachlichen Sinn aufgrund des Gesetzes und der Reglemente erforderlich sind. Bestehen mehrere

Pläne, wird die Aufteilung der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen im Anhang (Position V) dargestellt.

- **I Wertschwankungsreserve**
Es handelt sich um ein eigenständiges Passivum und nicht um eine Wertberichtigung zu den Vermögensanlagen. Eine Besonderheit besteht darin, dass dieses Passivum – obwohl bei der Abgabe von Leistungsversprechen in einer individuell zu bestimmenden Zielgrösse notwendig – im Falle von Verlusten aufgelöst werden kann und dessen Zielgrösse dann nur noch im Anhang (Position VI) ersichtlich ist.
- **J Freie Mittel bzw. Unterdeckung**
Ist ein Dotationskapital oder ein nominelles Kapital (z.B. bei Genossenschaften) vorhanden, kann es in dieser Position zusätzlich separat dargestellt werden.

zu Ziffer 8

18 Erläuterungen zu Positionen der Betriebsrechnung

- **T Netto-Ergebnis aus Vermögensanlage**
Bei komplexen Anlagenkonzepten lässt sich die angestrebte sachliche Übereinstimmung der Gliederung in Bilanz und Betriebsrechnung in der Finanzbuchhaltung nicht immer realisieren. Eine angemessen detaillierte Brutto-Gliederung der Erträge und der Aufwendungen aus der Vermögensanlage wird in diesem Fall im Abschnitt VI des Anhangs erstattet.

Beispiel für die Gliederung der Position T in der Betriebsrechnung, sofern die Komplexität der Vermögensanlage und die Gliederung der Bilanz diese Details rechtfertigen:

- +/- Zinsen auf Bankkonten und Geldmarktanlagen
 - Verzugszinsen auf Freizügigkeitsleistungen
 - Zinsaufwand für Darlehens- und Hypothekarschulden
 - Zinsaufwand für Policendarlehen
 - + Zinsen auf gewährten Hypothekardarlehen
 - + Ertrag aus securities lending
 - +/- Erfolg aus Derivatgeschäften
 - + Zinsen auf Anlagen beim Arbeitgeber
 - Zinsen auf Arbeitgeber-Beitragsreserve
 - +/- Immobilienerfolg (netto)
 - +/- Wertveränderung Immobilien
 - +/- Zinsen und Dividenden auf Wertschriften (oder Portfolio Bank xy etc.)
 - +/- Netto-Kurserfolge auf Wertschriften (oder Portfolio Bank xy etc.)
 - Aufwand der Vermögensverwaltung
 - = Netto-Ergebnis aus Vermögensanlage (Position T)
-

- **X** Verwaltungsaufwand
In dieser Positionen werden die bezahlten und abgegrenzten Aufwendungen für die Verwaltung und für Marketing ausgewiesen, ohne die Verwaltungsaufwendungen für die Vermögensanlage, welche der Position T zugeordnet werden.

zu Ziffer 9

19 Erläuterungen zu Positionen des Anhangs

- Angaben im Anhang allgemein
Die Offenlegung im Anhang dient der Transparenz der Berichterstattung gegenüber den Versicherten und weiteren Akteuren der beruflichen Vorsorge. Ob eine bestimmte Information notwendig bzw. sinnvoll ist, richtet sich nach den folgenden Kriterien: (1) Die Information trägt dazu bei, dass die tatsächliche finanzielle Lage bzw. deren Entwicklung besser zum Ausdruck kommt. (2) Ein komplexer Sachverhalt kann mit dieser Information besser im Gesamtzusammenhang dargestellt bzw. verstanden werden. (3) Die Jahresrechnung wird mit dieser Information verständlicher. (4) Eine detaillierte (Brutto-)Darstellung erfolgt im Anhang um die Betriebsrechnung von Detailinformationen zu entlasten. Für die Angabe im Anhang nicht zugelassen sind Spekulationen über die zukünftige Entwicklung und über Massnahmen, deren Umsetzung von Zukunftsereignissen abhängt.
- **I** Grundlagen und Organisation
Urkunden, Statuten und Reglemente sind anhand des Datums zu bezeichnen, aber nicht inhaltlich wiederzugeben. Bei einer überschaubaren Anzahl von angeschlossenen Arbeitgebern, insbesondere bei Konzernverhältnissen, ist eine namentliche Liste der Arbeitgeber inklusive Zu- und Abgänge erforderlich. Bei einer grösseren Anzahl von nicht miteinander verbundenen Arbeitgebern (bei Sammel- und Gemeinschaftseinrichtungen) ist eine Beschränkung auf die Angabe der Anzahl der Anschlüsse und die Entwicklung zur Vorperiode sinnvoll, eventuell nach Sachkriterien strukturiert.
- **V** Versicherungstechnische Risiken / Risikodeckung / Deckungsgrad
Die Art der Risikodeckung umfasst alle versicherungstechnischen Informationen, wie Angaben zu den notwendigen Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen oder/oder zur Versicherungsdeckung. Der Deckungsgrad nach Art. 44 BVV 2 sowie allfällige andere für die Vorsorgeeinrichtung wichtige Deckungsgrade sind im Gesamtzusammenhang und unter Hinweis auf die technischen Grundlagen zu erläutern. Erstellt der Experte für die berufliche Vorsorge sein Gutachten anhand einer dynamischen technischen Bilanz (siehe Swiss GAAP FER 16), sind die zusätzlich getroffenen Annahmen (z.B. Diskontierungssatz, Lohnentwicklung und Austrittswahrscheinlichkeiten, Rentendexierung, Performanceerwartung der Anlagen) sowie die Verpflichtungen nach Freizügigkeitsgesetz offen zu legen.

- VI Vermögensanlagen
 - Die Angaben zu den Vermögensanlagen sind so zu gestalten, dass sich ein kundiger Leser ein angemessenes Bild über die Vermögensstruktur und deren wichtigste Veränderungen zur Vorperiode, die effektive Risikoverteilung sowie die Einhaltung der reglementarischen und (gegebenenfalls) der gesetzlichen Anlagevorschriften sowie den Erfolg aus der Vermögensanlage machen kann.
 - Der Inhalt, die Darstellung und der Detaillierungsgrad sind auf den Ausweis in der Bilanz (Position A) und in der Betriebsrechnung (Position T) abzustimmen. Die Darstellung im Anhang kann entweder die Angaben der Bilanz ergänzen oder sie kann einem anderen Konzept folgen. Bei der Erläuterung des Erfolgs aus der Vermögensanlage sind wesentliche Auswirkungen von Bewertungsänderungen und die übrigen Erträge/Verluste zu unterscheiden. Bei Aufstellungen über die Vermögensanlagen muss die Verbindung zur Bilanz entweder direkt über die Bilanzwerte einzelner Positionen oder über die Bilanzsumme ersichtlich sein. In der Aufstellung ist zusätzlich der Einfluss der derivativen Finanzinstrumente und der Nachweis der Einhaltung der Bestimmungen von Art. 56a BVV 2 darzustellen.
 - Bei Inanspruchnahme von Erweiterungen nach Art. 59 BVV 2 wird unter «Ergebnis des Berichts» die Übereinstimmung von Risikofähigkeit und gewählter Anlagestrategie im Sinne von Art. 50 BVV 2 dargelegt.
 - Wenn Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen für abgegebene Leistungsversprechen bestehen oder wenn aus anderen Gründen Wertschwankungsreserven vorgesehen sind, ist im Anhang die Zielgrösse der Wertschwankungsreserve für die am Bilanzstichtag vorhandenen Anlagen und die Differenz zum Bilanzwert anzugeben. Dazu gehören Angaben zur Berechnungsmethode und zu deren stetigen Anwendung sowie zur wertmässigen Auswirkung von Änderungen.
 - Bei der Erläuterung des Netto-Ergebnisses aus der Vermögensanlage kann aufgrund des Marktwertprinzips auf eine Aufteilung in realisierte und nicht realisierte Gewinne/Verluste verzichtet werden. Eventuell ist auch die Verrechnung von Kursgewinnen und -verlusten innerhalb sachlich zusammen gehörenden Anlagen gerechtfertigt. Zinsaufwendungen für das aufgenommene Fremdkapital einschliesslich Arbeitgeber-Beitragsreserve und die Kosten der Vermögensanlage kommen angemessen zum Ausdruck (siehe Ziff. 18).
 - Mit der Beschränkung von Performance-Angaben auf Elemente, die mit der Bilanz und der Betriebsrechnung sowie der Berichtsperiode übereinstimmen, will Swiss GAAP FER 26 verhindern, dass dem Leser der Jahresrechnung unstetige, unüberprüfbare und allenfalls sogar irreführende Performance-Angaben und Benchmarkvergleiche präsentiert werden.

- Für die Anlagen beim Arbeitgeber und die Arbeitgeber-Beitragsreserve sind die angewendeten Zinssätze und die Vertragsbedingungen offen zu legen. Weitere Sachverhalte von finanzieller Bedeutung (z.B. Mietverhältnisse, besondere Geschäftsvorfälle, Vermögenstransaktionen) sind ebenfalls zu erwähnen.
- IX Weitere Informationen mit Bezug auf die finanzielle Lage
 - Sachverhalte mit Einfluss auf den Bestand oder die Entwicklung der Freien Mittel bzw. der Unterdeckung, welche nicht unter einer vorangehenden Position erwähnt werden können, sind hier zu erläutern.
 - Der Leser der Jahresrechnung muss im Falle einer Unterdeckung erkennen können, dass das Führungsorgan Vorkehrungen zur Beseitigung der Unterdeckung und weitere Massnahmen in jenem Umfang trifft, welchen das Gesetz anordnet.

zu Ziffer 10

20 Jahresrechnung einer Sammel- oder Gemeinschaftseinrichtung
 Sammel- oder Gemeinschaftseinrichtungen erstellen nach dem von Swiss GAAP FER 26 vorgesehenen Konzept primär eine Jahresrechnung (Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang) auf Stufe der bilanzierungspflichtigen Rechtsträgerin. Diese Jahresrechnung enthält auch jene Angaben, welche die Grundlage für die Bestimmung von Verwaltungs- und Marketingaufwendungen, und anderen nach Schlüsselgrößen den einzelnen Vorsorgewerken zugeordneten Daten (z.B. Überschüsse) bilden. Je nach dem gewählten Konzept der Vermögensanlage und der Rückversicherung benötigen die einzelnen Vorsorgewerke verschiedene Zusatzinformationen. Diese können mittels separater Berichterstattung gegeben werden. Für das einzelne Vorsorgewerk wird somit seine tatsächliche finanzielle Lage anhand der Jahresrechnung der Einrichtung als Ganzes sowie der ergänzenden individuellen Berichterstattung ersichtlich.

Derivative Finanzinstrumente

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Ein Derivat ist ein Finanzinstrument,
 - dessen Wert vorrangig vom Preis eines oder mehrerer zugrunde liegender Basiswerte (Vermögenswerte oder Referenzsätze) beeinflusst wird.
 - das im Vergleich zum direkten Kauf des Basiswerts eine geringere Anfangsinvestition erfordert.
 - das erst in der Zukunft beglichen wird.
- 2 Ein Derivat ist in der Bilanz zu erfassen, sobald es die Definition eines Aktivums oder einer Verbindlichkeit erfüllt.
- 3 Feste Termingeschäfte werden im Zeitpunkt der Ersterfassung zum aktuellen Wert erfasst.
Die Prämie erworbener Optionen ist zu aktivieren; bei ausgegebenen Optionen ist sie zu passivieren.
- 4 Derivate zu Handelszwecken sind zu dem am Bilanzstichtag jeweils gültigen aktuellen Wert zu bilanzieren. Die Änderung der Werte seit der letzten Bewertung ist im Periodenergebnis zu erfassen.
- 5 Bei Derivaten zu Absicherungszwecken können anstelle der Bewertung zu aktuellen Werten die gleichen Bewertungsgrundsätze gewählt werden wie beim abgesicherten Grundgeschäft.
- 6 Eine Transaktion aus anderen Motiven als zu Handels- oder zu Absicherungszwecken ist zu aktuellen Werten am Bilanzstichtag oder gemäss Niederstwertprinzip (tieferer Betrag aus aktuellem Wert oder Anschaffungswert bei Aktiven bzw. höherer Betrag aus aktuellem Wert oder Anschaffungswert bei Passiven) zu bewerten. Für diese Transaktionen sind bei der Bewertung einheitliche Kriterien anzuwenden.
- 7 Die Ausbuchung eines Derivats erfolgt, sobald das Ende der Laufzeit erreicht ist (oder eine Option frühzeitig ausgeübt wird) oder sobald infolge Veräusserung oder Ausfall der Gegenpartei kein weiterer Anspruch auf zukünftige Zahlungen mehr besteht. Bei der Ausbuchung wird die Differenz zwischen dem bilanzierten Wert und dem erhaltenen bzw. hergegebenen Gegenwert – unter Berücksichtigung von Transaktionskosten – im Periodenergebnis erfasst.

- 8 Der Betrag offener Derivate ist im Anhang offen zu legen. Der Ausweis ist anhand der Basiswerte wie folgt zu gliedern:
- Zinssätze
 - Devisen
 - Eigenkapitalinstrumente und entsprechende Indizes
 - Übrige Basiswerte.

Für die einzelnen Kategorien sind das Total der aktiven und passiven Werte brutto sowie der Zweck der Haltung des Derivats (Handel, Absicherung, andere Zwecke) offen zu legen.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 9 Ein Derivat basiert auf einem Geschäft zwischen zwei Parteien. An den einzelnen Bilanzstichtagen führt ein Derivat zu einem aktiven oder passiven aktuellen Wert (Fair Value).
- Ein aktiver Wert entspricht dem Betrag, der der bilanzierenden Organisation beim Ausfall der Gegenpartei maximal verloren gehen würde.
 - Ein passiver Wert entspricht dem Betrag, welcher der Gegenpartei bei Nichterfüllung des Geschäfts durch die bilanzierende Organisation verloren gehen würde.
- 10 Zu den Derivaten gehören feste Termingeschäfte (z.B. Forwards, Futures), Optionen (Calls, Puts) und aus verschiedenen Derivaten zusammengesetzte Produkte.
- 11 Als Basiswerte gelten z.B. Zinssätze, Devisenkurse, Kurse von Eigenkapitalinstrumenten (insb. Aktien und entsprechende Indizes) sowie übrige Basiswerte (insbesondere Kreditrisiken, Edelmetall- und Rohstoffpreise), nicht aber Eigenkapitalinstrumente der eigenen Organisation.
- 12 Derivate, die in ein anderes Instrument eingebettet sind (z.B. Optionsrecht einer als Vermögenswert bilanzierten Wandelanleihe, Verlängerungsoption bei einer fix verzinslichen Obligationenanleihe), werden zusammen mit dem Basiswert behandelt. Eine Trennung des Derivats vom Trägerinstrument ist zulässig.

zu Ziffer 4

- 13 Aktuelle Werte (Fair Values) werden anhand folgender Präferenzordnung ermittelt:
- Aktiver Markt für Derivate (Börsennotierung oder ausserbörslicher Handel): notierter Kurs.
 - Kein aktiver Derivatemarkt: Wertbestimmung anhand ähnlicher Transaktionen oder aufgrund von Bewertungsmethoden, die möglichst auf Marktdaten beruhen.

Die einmal gewählte Bewertungsmethode ist beizubehalten.

- 14 Die Aktiven und Passiven aus Derivaten sind in der Regel brutto auszuweisen. Eine Verrechnung ist nur möglich bei gleicher Gegenpartei und im Rahmen juristisch durchsetzbarer Nettingvereinbarungen oder gesetzlicher Nettingregeln.

zu Ziffer 5

- 15 Wird das Grundgeschäft zu aktuellen Werten bewertet, ist auch das Absicherungsgeschäft zu aktuellen Werten zu bewerten. Wird beim Grundgeschäft das Niederstwertprinzip angewendet, kann das Niederstwertprinzip auch unter Einbezug des Absicherungsgeschäfts angewendet werden.

16 Beispiel zum Absicherungsgeschäft mit aktuellen Werten

Die Absicherung eines im laufenden Geschäftsjahr getätigten, jedoch erst im nächsten Geschäftsjahr zu bezahlenden Materialeinkaufs gegen fremde Währung im Betrag von FW 1'000'000 erfolgt durch ein Devisentermingeschäft. Dabei ergeben sich – je nach Kursentwicklung – die folgenden Sachverhalte:

(Es werden nur die Sachverhalte betreffend des Devisentermingeschäftes gezeigt; die Bilanzposition «Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen» ist ähnlichen, jedoch gegensätzlichen Kursschwankungen unterworfen, die sich mit den aktuellen Werten auf dem Devisentermingeschäft kompensieren.)

Bewertung Derivat bei Kursanstieg:

Zeitpunkt	Kurs	Aktueller Wert	Erfolgsausweis
bei Abschluss im Jahr 20x1	CHF 1.40/FW	0	0
bei der Bewertung am 31. 12. 20x1	CHF 1.35/FW	CHF 50'000 (passiv)	CHF - 50'000
bei Fälligkeit des Kontraktes im Jahr 20x2 (vor dem nächsten Abschlussdatum)	CHF 1.42/FW	CHF 70'000 (aktiv)	CHF + 70'000

Bewertung Derivat bei Kursrückgang:

Zeitpunkt	Kurs	Aktueller Wert	Erfolgsausweis
bei Abschluss im Jahr 20x1	CHF 1.40/FW	0	0
bei der Bewertung am 31. 12. 20x1	CHF 1.42/FW	CHF 20'000 (aktiv)	CHF + 20'000
bei Fälligkeit des Kontraktes im Jahr 20x2 (vor dem nächsten Abschlussdatum)	CHF 1.33/FW	CHF 90'000 (passiv)	CHF - 90'000

Bemerkung:

Per Bilanzstichtag wird das Devisentermingeschäft bewertet und der unrealisierte Gewinn bzw. Verlust im Periodenergebnis erfasst. Dieser Erfolg wird durch den ebenfalls erfolgswirksam zu verbuchenden Verlust bzw. Gewinn, welcher aufgrund der Bewertung der Bilanzposition «Lieferantenschulden» anfällt, weitgehend neutralisiert.

17 Beispiel zum Absicherungsgeschäft gemäss Niederstwertprinzip

Der Warenbestand an Koko-Bohnen per 31. 12. 20x0 beträgt 1'000 Tonnen zu einem Einkaufspreis von CHF 900 pro Tonne. Diese Waren werden per 1. 1. 20x1 mit einem Short Future zum Preis von CHF 900 pro Tonne abgesichert.

Zeitpunkt	Preis pro t	Warenvorräte (Basisgeschäft)		Future (Derivat)	
		Wert	Erfolgsausweis	Wert	Erfolgsausweis
1. 1. 20x1	CHF 900/t	CHF 900'000	0	0	0
31. 12. 20x1	CHF 950/t	CHF 900'000	0	CHF 50'000 (passiv)	0
31. 12. 20x2	CHF 850/t	CHF 850'000	CHF - 50'000	CHF 50'000 (aktiv)	CHF + 50'000

Per 31.12.20x1 erfolgt keine Aufwertung der Warenvorräte. Ebenso wird der Wertverlust des Futures nicht erfasst. Demgegenüber werden die Vorräte per 31.12.20x2 durch eine Wertberichtigung von CHF 50'000 auf CHF 850'000 korrigiert. Dadurch erhöht sich der Warenaufwand um CHF 50'000. Ebenso wird der aktive Wert des Futures erfasst und ein Erfolg aus Futures von CHF 50'000 ausgewiesen. Der Erfolg des Futures (Gewinn) neutralisiert den Verlust aus den Warenvorräten.

- 18 Zu Grundgeschäften, die abgesichert werden können, gehören auch vertraglich vereinbarte zukünftige Cash Flows, die sich bilanziell noch nicht auswirken. Ein Beispiel zukünftiger Mittelflüsse ist der Kauf von Maschinen in fremden Währungen. In diesem Fall ist die Absicherung erfolgsneutral zu behandeln. Wertänderungen des Derivats sind im Eigenkapital zu erfassen oder im Anhang auszuweisen. Voraussetzung für eine Behandlung der Transaktionen als Geschäft zu Absicherungszwecken ist, dass die zukünftigen Cash Flows mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten.

zu Ziffer 6

19 Beispiel zum Niederstwertprinzip bei Derivaten

Bei einer Transaktion, beispielsweise dem Kauf von FW 1'000'000 zu CHF 1.40/FW mittels eines Terminkontraktes mit zweijähriger Laufzeit, ergibt sich bei der Anwendung des Niederstwertprinzips folgender Erfolgsausweis:

Zeitpunkt	Angenommene Marktkurse	Erfolgsausweis
31. 12. 20x1	1.48	0
31. 12. 20x2	1.30	CHF - 100'000
Fälligkeit	1.55	CHF + 250'000

Obwohl der aktuelle Wert des Derivats am 31. 12. 20x1 CHF/FW 0.08 oder CHF 80'000 beträgt, wird kein Gewinn ausgewiesen, da er nicht realisiert ist. Ende 20x2 muss der nicht realisierte Verlust von CHF 100'000 dem Periodenergebnis belastet werden.

zu Ziffer 8

- 20 Derivate, die ausnahmsweise nicht zum aktuellen Wert bilanziert werden können, sind separat offen zu legen. Es ist zu begründen, weshalb der aktuelle Wert nicht festgestellt werden kann.
- 21 Das Total der im Anhang ausgewiesenen aktuellen Werte aus Derivaten ist auf die bilanzierten Werte überzuleiten, indem der Einfluss des Netting aufgezeigt wird.

Konzernrechnung

Die vorliegende Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs.

Einleitung

Grundsätzlich sind sämtliche Bestimmungen für den Einzelabschluss auch für den Konzernabschluss einzuhalten. Die in dieser Fachempfehlung enthaltenen Bestimmungen umfassen zusätzliche Erfordernisse für den Konzernabschluss.

Kleinere Organisationen, die auf konsolidierter Basis zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschreiten, können sich auf die Anwendung der Kern-FER und Swiss GAAP FER 30 beschränken:

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

Empfehlung

Konsolidierungskreis

- 1 Die Konzernrechnung ist die Jahresrechnung eines Konzerns, wie er durch den Konsolidierungskreis umschrieben wird. Die Konzernrechnung umfasst die Jahresabschlüsse der Mutterorganisation und ihrer Tochterorganisationen, inklusive Gemeinschaftsorganisationen und assoziierte Organisationen.
- 2 Tochterorganisationen werden voll konsolidiert.
- 3 Gemeinschaftsorganisationen werden quotenkonsolidiert oder mittels der Equity-Methode erfasst.
- 4 Assoziierte Organisationen werden mittels der Equity-Methode erfasst.
- 5 Beteiligungen an Organisationen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 Prozent gehören nicht zum Konsolidierungskreis. Sie werden zu Anschaffungs- oder zu aktuellen Werten bilanziert.

Konsolidierungsverfahren

- 6 Die in die Konsolidierung (Voll- und Quotenkonsolidierung) einbezogenen Jahresrechnungen der Organisationen haben einheitlichen, FER-konformen konzerninternen Richtlinien zu entsprechen.
- 7 Konzerninterne Aktiven und Passiven in den einzelnen Jahresrechnungen sowie Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Transaktionen werden eliminiert.
- 8 Auf konzerninternen Transaktionen erzielte Zwischengewinne sind zu eliminieren.
- 9 Die Anteile am Eigenkapital konsolidierter Organisationen (Kapitalkonsolidierung) werden nach der Erwerbsmethode («Purchase Method») erfasst.
- 10 Der Anteil der Minderheitsaktionäre am Kapital ist unter dem Eigenkapital gesondert auszuweisen.
- 11 In der Erfolgsrechnung ist der Anteil der Minderheitsaktionäre am Gewinn/Verlust separat auszuweisen.
- 12 Eigenkapital und Periodenergebnis assoziierter Organisationen sind anteilmässig zu erfassen (Equity-Methode).
- 13 Das Ergebnis assoziierter Organisationen ist in der Erfolgsrechnung separat auszuweisen.

Goodwill

- 14 Bei einer Akquisition sind die übernommenen Nettoaktiven zu aktuellen Werten zu bewerten; der Überschuss der Erwerbskosten über die neu bewerteten Nettoaktiven ist als Goodwill zu bezeichnen und unter den immateriellen Werten zu erfassen. Der Goodwill ist in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen.
- 15 Beim erworbenen Goodwill beträgt die Abschreibungsdauer in der Regel 5 Jahre, in begründeten Fällen höchstens 20 Jahre.
- 16 Eine Verrechnung von erworbenem Goodwill mit dem Eigenkapital ist im Zeitpunkt des Erwerbs zulässig. In diesem Fall müssen die Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung sowie einer allfälligen Wertbeeinträchtigung (Impairment) im Anhang dargestellt werden.
- 17 Bei Veräusserung ist ein zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Eigenkapital verrechneter erworbener Goodwill zu den ursprünglichen Kosten zu berücksichtigen, um den erfolgswirksamen Gewinn oder Verlust zu ermitteln.
- 18 Wurde der erworbene Goodwill direkt mit dem Eigenkapital verrechnet, ist er im Eigenkapitalnachweis separat auszuweisen.

Fremdwährungen

- 19 Zu konsolidierende Jahresrechnungen in fremder Währung müssen in die Währung der Konzernrechnung umgerechnet werden. Diese Umrechnung hat nach der Stichtagskurs-Methode zu erfolgen.

Bewertung

- 20 Die Bewertung ein und derselben Einzelposition in den verschiedenen Jahresrechnungen der in die Konsolidierung einbezogenen Konzernorganisationen hat in der Regel nach dem gleichen Grundsatz zu erfolgen.
- 21 Aus sachlichen Gründen kann es angezeigt sein, für die Bewertung von Einzelpositionen von der gewählten Bewertungsgrundlage abzuweichen oder Bewertungsgrundlagen zu kombinieren.
- 22 Sind Wertbeeinträchtigungen zu erfassen, werden diese bei einer Gruppe von Vermögenswerten zuerst dem allenfalls damit verbundenen Goodwill, der Rest anteilmässig den übrigen Aktiven auf der Basis ihrer Buchwerte belastet.
- 23 Bei einem Wegfall von Wertbeeinträchtigungen erfolgt die Zuschreibung zu den dazugehörigen Aktiven – mit Ausnahme des Goodwills – anteilmässig im Verhältnis der Buchwerte der Aktiven. Dabei darf der tiefere von erzielbarem Wert (falls feststellbar) und Buchwert nach planmässiger Abschreibung nicht überschritten werden. Ein verbleibender zuzuschreibender Restbetrag ist den übrigen Aktiven zuzuschreiben. Er darf nicht dem Goodwill zugeschrieben werden.

Steuern

- 24 Latente Ertragssteuern entstehen aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte und auf verschiedenen Konzern- bzw. Konsolidierungsstufen (Gesamtkonzern, Teilkonzern, Konzernorganisation). Latente Steuern sind in der Konzernrechnung zu berücksichtigen, wenn
- auf Firmenstufe andere steuerlich relevanten Werte angewendet werden als für die Konzernrechnung
 - erfolgswirksame Konsolidierungsmassnahmen (z.B. Eliminierung von Zwischengewinnen) zu einem anderen als dem steuerlich massgebenden Ergebnis im Einzelabschluss führen
 - als Folge der Gewinnthesaurierung in Tochterorganisationen, Gemeinschaftsorganisationen und in assoziierten nach der Equity-Methode bewerteten Organisationen die Ausschüttung später, aber in absehbarer Zeit erfolgt.

- 25 Für Differenzen zwischen den nach Swiss GAAP FER Grundsätzen und nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Werten von Bilanzpositionen, welche im Zeitpunkt ihres zukünftigen Ausgleichs weder zu steuerbaren noch zu steuerlich abzugsfähigen Beträgen führen, ist ein Steuersatz null anzuwenden. Beispiele hierfür sind Aufwertungen von Anlagen und immateriellen Werten (z.B. Goodwill), sofern die Abschreibung solcher Werte steuerlich nicht anerkannt ist oder Gewinne von Tochter- oder assoziierten Organisationen, sofern diese nicht ausgeschüttet werden.
- 26 Bei noch nicht ausgeschütteten Gewinnen in Konzern- bzw. assoziierten Organisationen, deren Ausschüttung vorgesehen ist, sind nicht anrechenbare Quellensteuern (Sockelsteuern) und bei der Mutterorganisation anfallende Ertragssteuern zu berücksichtigen.
- 27 Für die Berechnung des latenten Ertragssteuerpostens auf Stufe der konsolidierten Bilanz ist grundsätzlich der tatsächlich zu erwartende Steuersatz je Steuersubjekt anzuwenden. Die Anwendung eines angemessenen und einheitlichen konzerndurchschnittlichen oder eines durchschnittlich zu erwartenden Steuersatzes ist zulässig.

Geldflussrechnung

- 28 In der Geldflussrechnung sind im Investitionsbereich zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- Auszahlungen für den Erwerb konsolidierter Organisationen (abzüglich übernommene flüssige Mittel)
 - Einnahmen aus dem Verkauf konsolidierter Organisationen (abzüglich mitgegebene flüssige Mittel)
- 29 In der Geldflussrechnung sind im Finanzierungsbereich zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- Dividendenzahlungen an Minderheitsaktionäre (von Tochterorganisationen)
 - +/- Kapitalein- oder -rückzahlungen von Minderheitsaktionären (von Tochterorganisationen)
- 30 In der Geldflussrechnung sind bei der indirekten Methode zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- +/- anteilige Verluste (Gewinne) aus Anwendung der Equity-Methode

Offenlegung

- 31 Im Anlagespiegel sind bei Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten unter den Anschaffungswerten und den kumulierten Wertberichtigungen auch Änderungen des Konsolidierungskreises und Währungseinflüsse je separat aufzuführen.

- 32 Im Rückstellungsspiegel sind die Veränderung von Rückstellungen aufgrund der Währungsdifferenzen sowie der Veränderung des Konsolidierungskreises je separat offen zu legen.
- 33 Die im Anhang offen zu legenden Angaben umfassen:
 - Angaben zum Konsolidierungskreis
 - Konsolidierungsgrundsätze
 - Bewertungsgrundlagen und -grundsätze
 - Weitere Sachverhalte, deren Offenlegung von dieser oder anderen Fachempfehlungen verlangt wird.
- 34 Die Angaben zum Konsolidierungskreis enthalten:
 - Behandlung der Organisationen in der Konzernrechnung (angewendete Methode)
 - Name und Sitz der einbezogenen Organisationen (Tochterorganisationen, Gemeinschaftsorganisationen und assoziierte Organisationen)
 - Anteil am Kapital dieser Organisationen; weicht der Stimmrechtsanteil vom Kapitalanteil ab, ist der Stimmrechtsanteil ebenfalls offen zu legen
 - Änderungen im Konsolidierungskreis gegenüber dem Vorjahr sowie Zeitpunkt, ab welchem diese Änderung berücksichtigt wird
 - Abweichungen vom Abschlussstichtag des Konzerns.Die Angaben zu den Konsolidierungsgrundsätzen enthalten:
 - Konsolidierungsmethode, insbesondere Kapitalkonsolidierung
 - Fremdwährungsumrechnungsmethode sowie Behandlung der Umrechnungsdifferenzen
 - Behandlung von assoziierten Organisationen und Gemeinschaftsorganisationen
 - Behandlung von konzerninternen Gewinnen (Zwischengewinnen).
- 35 Bei Verrechnung des erworbenen Goodwills mit dem Eigenkapital sind alle Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung mit planmässiger Abschreibung sowie allfälliger Wertbeeinträchtigungen (Impairment) auf Bilanz und Erfolgsrechnung während der angenommenen Nutzungsdauer jeweils für das Berichts- und Vorjahr im Anhang darzustellen.
- 36 Abweichungen von der gewählten Bewertungsgrundlage sind im Anhang offen zu legen.
- 37 Die Bewertungsmethode von Beteiligungen an Organisationen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 Prozent ist im Anhang offen zu legen.
- 38 Der für die Berechnung der latenten Ertragssteuerposten angewendete Steuersatz ist im Anhang offen zu legen. Bei der Anwendung von tatsächlich zu erwartenden Steuersätzen je Steuersubjekt kann ein konzerndurchschnittlicher Steuersatz offen gelegt werden.
- 39 In der Bilanz oder im Anhang sind gesondert auszuweisen:
 - Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber assoziierten Organisationen

- bei den Finanzanlagen nicht konsolidierte Beteiligungen und Forderungen gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen
- 40 Die Behandlung von Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen und deren Auswirkungen auf die Konzernrechnung sind im Anhang darzulegen.
- 41 Die Angaben zur Erfolgsrechnung im Anhang enthalten die Aufgliederung der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geographischen Märkten und Geschäftsbereichen.
- 42 Im Anhang sind bei Erwerb und Verkauf konsolidierter Organisationen die wichtigsten Bestandteile der Bilanzen der gekauften und verkauften Organisationen per Erwerbs- bzw. Abgangsstichtag darzustellen.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

- 43 Mit dem Konsolidierungskreis werden die Kriterien definiert, nach denen Organisationen in der Konzernrechnung erfasst werden.
Organisationen mit abweichender Geschäftstätigkeit sind zum Konsolidierungskreis zu zählen. Dies gilt grundsätzlich auch für Zweckorganisationen (Special Purpose Entities).

zu Ziffer 2

- 44 Eine Tochterorganisation ist eine Organisation, welche von der Mutterorganisation beherrscht wird.
- 45 Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die Mutterorganisation direkt oder indirekt mehr als die Hälfte der Stimmenrechte an einer Tochterorganisation hält.
- 46 Auch falls die Mutterorganisation weniger als die Hälfte der Stimmrechte hält, kann eine Beherrschung vorliegen (beispielsweise durch Aktionärsbindungsverträge, Mehrheit im Aufsichts-/Leitungsorgan).
- 47 Unbedeutende Tochterorganisationen können von der Vollkonsolidierung ausgeschlossen werden, sofern sie auch in ihrer Summe unbedeutend sind.

zu Ziffer 3

- 48 Eine Gemeinschaftsorganisation (Joint Venture) ist eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehr Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt. Dabei verfügt keine Partei über die Möglichkeit der Beherrschung der Gemeinschaftsorganisation.

zu Ziffer 4

- 49 Assoziierte Organisationen sind Beteiligungen, bei denen ein massgeblicher Einfluss wahrgenommen werden kann. Von einem massgeblichen Einfluss ist dann auszugehen, wenn der Anteil an den Stimmen mindestens 20 Prozent bis unter 50 Prozent beträgt und die Beherrschung nicht ausgeübt werden kann.

zu Ziffern 6 und 7

- 50 Die Einzelabschlüsse der in die Konsolidierung einbezogenen Organisationen sind für Konsolidierungszwecke den einheitlichen Richtlinien des Konzerns anzupassen. Diese Anpassungen können zu Abweichungen von jenem Abschluss führen, der den Anteilseignern der entsprechenden Organisationen zur Genehmigung vorgelegt wird. Der Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag der Jahresabschlüsse der einbezogenen Organisationen und dem Abschlussstichtag des Konzerns darf nicht mehr als drei Monate betragen.
- 51 Zu eliminieren sind insbesondere:
- Forderungen und Verbindlichkeiten der konsolidierten Organisationen untereinander
 - Beteiligungswerte und das entsprechende Eigenkapital der konsolidierten Organisationen
 - Konzerninterne Aufwendungen und Erträge, wie Aufwendungen und Erträge aus Lieferungen und Leistungen, Zinsen oder Lizenzgebühren zwischen konsolidierten Organisationen
 - Dividenden von konsolidierten Organisationen.
- 52 Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven sowie Aufwendungen und Erträge auch jener konsolidierten Organisationen, an denen Dritte beteiligt sind, in vollem Umfange in die Konzernrechnung einbezogen.
- 53 Bei der Quotenkonsolidierung werden sämtliche Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung der Gemeinschaftsorganisation zum Beteiligungsprozentsatz erfasst.

zu Ziffer 8

- 54 Aufgrund interner Transaktionen zwischen Mutter- und Tochterorganisationen können am Jahresende in Konzernaktiven wie Vorräten oder Anlagen aus der Sicht des Konzerns nicht realisierte Gewinne (Zwischengewinne) enthalten sein.
- 55 Für die Berechnung der Zwischengewinne ist die Anwendung von Annäherungsverfahren gestattet.
- 56 Bei Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode («POCM») ist sicherzustellen, dass auch bei komplexen Lieferungs- und Leistungsverhältnissen die konzerninternen Zwischengewinne eliminiert werden.

zu Ziffer 9

- 57 Das Eigenkapital der konsolidierten Organisationen ist per Erwerbszeitpunkt mit dem Kaufpreis bzw. per Zeitpunkt der Gründung mit dem Buchwert der Beteiligung bei der Mutterorganisation zu verrechnen.
- 58 Nach der Erstkonsolidierung sind Veränderungen aus Geschäftstätigkeit, welche in der Abrechnungsperiode im Periodenergebnis der Konzernrechnung enthalten sind, den Gewinnreserven zuzuweisen.
- 59 Bei einer Akquisition findet auf den Erwerbszeitpunkt eine Neubewertung der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten zu aktuellen Werten statt (Purchase Method).

zu Ziffer 17

- 60 Bei Veräußerung eines Geschäftsteils ist der erfolgswirksame Gewinn oder Verlust zu ermitteln unter Berücksichtigung, dass in einem früheren Zeitpunkt Goodwill direkt mit dem Eigenkapital verrechnet wurde. Damit die Auswirkungen gleich sind wie für eine Organisation, welche Goodwill aktiviert und über die Erfolgsrechnung ganz oder teilweise abgeschrieben hat, ist es notwendig, den zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Eigenkapital verrechneten Goodwill bei der Veräußerung vollumfänglich dem Periodenergebnis zu belasten.

zu Ziffer 19

- 61 Diese Vorschrift betrifft ausschliesslich die Umrechnung von Jahresrechnungen von Konzernorganisationen in Fremdwährung in die Währung der Konzernrechnung und nicht die Fremdwährungsumrechnung innerhalb von Jahresrechnungen.
- 62 Sämtliche Bilanzpositionen (ohne das Eigenkapital) werden zum Tageskurs des Bilanzstichtags in die Konzernwährung umgerechnet. Anstelle des Stichtagskurses ist auch die Verwendung des Durchschnittskurses der letzten Woche bzw. des letzten Monats des Geschäftsjahres zulässig.
- 63 Die einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung sowie der Geldflussrechnung können zum Tageskurs des Bilanzstichtags oder zu einem Durchschnittskurs der Periode in die Konzernwährung umgerechnet werden.
- 64 Die Umrechnung der Bilanzpositionen ergeben ausschliesslich erfolgsneutrale Umrechnungsdifferenzen. Umrechnungsdifferenzen werden mit dem Eigenkapital verrechnet.
- 65 Bei der Umrechnung der Erfolgsrechnung zu Durchschnittskursen wird die entstandene Umrechnungsdifferenz zwischen dem Ergebnis in der Erfolgsrechnung und der Bilanz im Eigenkapital oder im Periodenergebnis erfasst.

zu Ziffer 20

- 66 Beispielsweise aufgrund unterschiedlicher Art der Tätigkeit der verschiedenen in die Konzernrechnung einbezogenen Organisationen können sich sachlich begründete Abweichungen vom Grundsatz der Einheitlichkeit ergeben. Aufträge in Arbeit einer Engineering-Unternehmung sind nach anderen Grundsätzen zu bewerten als jene in einer Produktionsfirma mit Massenartikeln, auch wenn für beide von der Basis historischer Werte ausgegangen wird.

zu Ziffer 33

- 67 Die in der Konzernrechnung allgemein angewendeten Bewertungsgrundlagen, wie Bewertung zu historischen Werten (Anschaffungs-, Herstellungskosten) bzw. zu aktuellen Werten (Wiederbeschaffungs- oder Tageswerte), sind darzulegen. Soweit erforderlich sind die Grundsätze der Bewertung einzelner Positionen anzugeben.

zu Ziffer 34

- 68 Die Angaben zur Konzernbilanz enthalten wesentliche Bilanzinformationen zu nicht konsolidierten Beteiligungen, sofern der Wert der Beteiligung 20% des konsolidierten Eigenkapitals übersteigt.
- 69 Bei assoziierten Organisationen ist ein allfällig bilanzierter Goodwill im Anhang separat auszuweisen.

zu Ziffer 41

- 70 Die Aufgliederung (sog. Segmentierung) der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen ist nur notwendig, wenn sich Geschäftsbereiche erheblich voneinander unterscheiden. Geographische Märkte können auch mehrere Länder umfassen.

FER

Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes

Fondazione per le raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti

Foundation for accounting and reporting recommendations

ISBN 978-3-908159-55-1
3-908159-55-5

