

Vernehmlassung Kern-FER

Die den zu vernehmlassenden Kern-FER zugrunde liegenden Überlegungen ebenso wie Erläuterungen zum Konzept sind im begleitenden Artikel von *Conrad Meyer* und *Reto Eberle* enthalten. Die Gremien der FER sind an einer breiten Vernehmlassung interessiert. Wir bitten Sie, zu den aufgelisteten Fragen Stellung zu nehmen. Sollten Sie mit den veröffentlichten Unterlagen nicht einverstanden sein, bitten wir um Erläuterung der Gründe. Stellungnahmen zu den unten aufgelisteten Fragen richten Sie bitte bis spätestens am *31. Januar 2006* an folgende Adresse:

Treuhand-Kammer
Frau Evi Keller
Postfach 6140
8032 Zürich
evi.keller@treuhand-kammer.ch

Allgemein

1. Stimmen Sie dem modularen Aufbau der überarbeiteten FER und den zur Unterscheidung vorgeschlagenen Grössenkriterien zu?
2. Stimmen Sie den mit den Kern-FER abgedeckten Themen zu? Falls nein, welche weiteren Themen müssten den Kern-FER zugeordnet werden?

Einzelne Fachempfehlungen

3. Sind Sie mit den Bestimmungen von *Swiss GAAP FER 1* «Grundlagen» einverstanden?
4. Stimmen Sie den in *Swiss GAAP FER 3* «Bewertung» aufgeführten Bewertungsgrundlagen (historische Anschaffungs- oder Herstellkosten [Historical Cost] bzw. aktuelle Werte [Fair Value]) zu?
5. Sind Sie mit den in *Swiss GAAP FER 3* enthaltenen Bewertungsgrundsätzen für ausgewählte Bilanzpositionen einverstanden?
6. Stimmen Sie im speziellen der Bewertung von Beteiligungen (Anschaffungskosten abzüglich notwendiger Abschreibungen) zu oder sind Sie der Meinung, dass eine Equity-

- Bewertung im Einzelabschluss zulässig sein sollte?
7. Sind Sie mit den Bestimmungen zur Fremdwährungsumrechnung einverstanden?
 8. Stimmen Sie der Gliederung der Bilanz gemäss *Swiss GAAP FER 4* «Darstellung und Gliederung» zu?
 9. Stimmen Sie den beiden Verfahren (Gesamt- und Umsatzkostenverfahren) und der jeweiligen Gliederung der Erfolgsrechnung zu?
 10. Stimmen Sie der Definition von «betriebsfremd» zu?

11. Sind die mit der Definition von «ausserordentlich» einverstanden?
12. Sind Sie mit den Bestimmungen von *Swiss GAAP FER 5* «Geldflussrechnung» bezüglich des einzig zulässigen Fonds «Flüssige Mittel» einverstanden?
13. Stimmen Sie *Swiss GAAP FER 6* «Ausserbilanzgeschäfte» zu?
14. Stimmen Sie *Swiss GAAP FER 7* «Anhang» zu?

SWISS GAAP FER
Fachempfehlung zur
Rechnungslegung, Zürich

Einleitung von Swiss GAAP FER

als Bestandteil der Einleitung

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 Fach-

kommission 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.

Swiss GAAP FER 1

Grundlagen der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER

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 Un-

ternehmen, 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 (*Swiss GAAP FER 2*)
- Bewertung (*Swiss GAAP FER 3*)
- Darstellung und Gliederung (*Swiss GAAP FER 4*)
- Geldflussrechnung (*Swiss GAAP FER 5*)
- Ausserbilanzgeschäfte (*Swiss GAAP FER 6*)
- Anhang (*Swiss GAAP FER 7*)

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 insbesondere 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 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.

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 in der Erfolgsrechnung zu erfassen 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 in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

Latente Steuern

17. Durch die Anwendung von nach True & Fair View ermittelten Werten entstehen im Vergleich zu den steuerlich 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.

Swiss GAAP FER 3 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 sich sachlich begründet und im Anhang offen gelegt sind.

4. Die Bewertungsgrundsätze für die Einzelpositionen müssen, entsprechend der angewendeten Bewertungsgrundlage, die systematische Ermittlung und Erfassung der Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie der Wertbeeinträchtigungen vorsehen. Die Änderungen aktueller Werte sind in der Erfolgsrechnung zu erfassen. Die Erfassung von An-

derungen 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 realisierbaren Veräusserungswert (Niederstwertprinzip).

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 ausgehend 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. 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 realisierbaren Veräusserungswertes wird vom aktuellen Marktpreis auf dem Absatzmarkt ausgegangen.

zu Ziffer 10

27. Investitionen in Sachanlagen sind zu aktivieren, wenn sie während mehr als einem Jahr genutzt werden und die Aktivierungsuntergrenze übersteigen.

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 11

30. Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital anderer Organisationen von mindestens 20 Prozent mit der Absicht des dauernden Haltens. Langfristige Darlehen und Wertschriften mit langfristige Anlagezweck (aber mit einem Anteil am Kapital von unter 20 Prozent) gehören zu den anderen Finanzanlagen.

zu Ziffer 12

31. Erworbene immaterielle Werte können nur bilanziert werden, wenn sie über mehrere Jahre einen für die Organisation messbaren Nutzen bringen werden.

32. 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.

33. Die Aktivierung von Aufwendungen für allgemeine Forschungstätigkeiten ist nicht zulässig. Die Aktivierung von Entwicklungskosten ist zulässig, sofern die Bedingungen in Ziffer 32 erfüllt sind.

34. Bei der Bilanzierung immaterieller Werte ist die zukünftige Nutzungsdauer vorsichtig zu schätzen und der Wert systematisch (normalerweise linear) über diese Nutzungsdauer in

der Erfolgsrechnung zu erfassen. 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.

35. Gründungs- und Organisationskosten stellen keine immateriellen Werte dar und können nicht aktiviert werden.

zu Ziffer 14

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

zu Ziffer 15

37. Nur bei der Anwendung von historischen Anschaffungs- oder Herstellkosten (Historical Cost) ist zu überprüfen, ob Wertbeeinträchtigungen vorliegen. Bei der Anwendung zu aktueller Werte erfolgt eine laufende Anpassung der Werte (Zu- bzw. Abnahme).

Glossar

Abschreibung ist die systematische Verteilung des gesamten Abschreibungsvolumens eines Vermögenswertes über dessen geschätzte Nutzungsdauer, wobei es sich beim Abschreibungsvolumen um die Anschaffungs- oder Herstellkosten eines Vermögenswertes abzüglich seines Restwertes handelt.

Die Aktivierungsuntergrenze einer Sachanlage wird von einer Organisation im Rahmen ihrer Wesentlichkeitsbetrachtungen selbst bestimmt und legt die kleinste zu aktivierende Wert/Mengeneinheit fest. In der Regel richtet sich diese nach den in den betreffenden Ländern geltenden steuerlichen Mindestaktivierungskriterien.

Eine Wertbeeinträchtigung liegt vor, wenn der Buchwert eines Aktivums den erzielbaren Wert (Recoverable Amount) übersteigt. Als erzielbarer Wert gilt der höhere von Netto-Marktwert (Net Selling Price) und Nutzwert (Value in Use).

Swiss GAAP FER 4 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 beschränkt sich auf eine Mindestgliederung. 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

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten
- Kurzfristige Rückstellungen
- Rechnungsabgrenzungen

D Langfristiges Fremdkapital

- Finanzverbindlichkeiten
- Sonstige langfristige Verbindlichkeiten
- Langfristige Rückstellungen

E Eigenkapital

- Gesellschaftskapital
- Nicht einbezahltes Gesellschaftskapital (Minusposten)
- Kapitalreserven
- Eigene Aktien (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

- Grundstücke und Bauten
- Anlagen und Einrichtungen
- Sachanlagen im Bau
- Übrige Sachanlagen

Bei den Finanzanlagen

- Wertschriften mit langfristigen Anlagezweck
- Beteiligungen
- Gegenüber nahe stehende Organisationen oder Personen

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 Steuern)
- Rückstellungen aus Vorsorgeverpflichtungen
- Restrukturierungsrückstellungen
- Sonstige Rückstellungen

Beim Eigenkapital

- Beträge der einzelnen Titelkategorien des Gesellschaftskapitals
- Ergebnis (Gewinn/Verlust) der Berichtsperiode

Weitere wesentliche Positionen sind separat auszuweisen.

4. Wertberichtigungen auf Positionen des Umlaufvermögens und der Finanzanlagen sowie kumulierte Wertberichtigungen auf Positionen des Sachanlagevermögens bei indirekter Abschreibung sind unter den entsprechenden Aktiven oder im Anhang jeweils gesondert auszuweisen.

5. Die Erfolgsrechnung kann entweder nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) oder nach dem Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) aufgestellt werden.

6. 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

7. 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

8. 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

9. Die nachstehenden Positionen sind bei der Wahl des Umsatzkostenverfahrens im Anhang je gesondert auszuweisen:

- Personalaufwand
- Abschreibungen auf Sachanlagen
- Abschreibungen auf immateriellen Werten

10. Der Besonderheit von Banken, Versicherungen und Non-Profit-Organisationen ist

durch eine gleichwertige Gliederung Rechnung zu tragen.

Erläuterungen

zu Ziffer 2

11. 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.

12. 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

13. Sachanlagen: Fahrzeuge und Mobilien gehören zum übrigen Sachanlagevermögen.

14. Eigenkapital: Titelkategorien sind beispielsweise Namen- und Inhaberaktien, Vorzugs- und Stammaktien oder Partizipationsscheine.

15. Unter Kapitalreserven sind nur einbezahlte Reserven (Agio, Zuschüsse von Aktionären, usw.) auszuweisen. Die Gewinnreserven setzen sich aus den einbehaltenen Gewinnen und der Neubewertungsreserve zusammen.

zu den Ziffern 6 und 7

16. Der Aufwand für Wertberichtigungen kann unter der sachlich zutreffenden Position, aber ohne separaten Ausweis, erfasst werden.

17. Die (Zwischen-)Ergebnisse sind sachgerecht zu bezeichnen.

zu Ziffer 8

18. Als betriebsfremd gelten Aufwendungen und Erträge, die aus Ereignissen oder Geschäftsvorfällen entstehen, welche sich klar von der gewöhnlichen Tätigkeit der Organisation unterscheiden.

19. Als ausserordentlich gelten solche Aufwendungen und Erträge, welche im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten anfallen und die nicht voraussehbar waren. Für die Definition von ausserordentlichen Aufwendungen und Erträge gelten dieselben Kriterien.

Swiss GAAP FER 5 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
- Finanzierungstätigkeit während 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. Flüssige (liquide) Mittel (Fonds flüssige Mittel) umfassen Bargeld (Kassenbestände) und Sichtguthaben bzw. Sichtverpflichtungen bei Banken und sonstigen Finanzinstituten (wie Post) und entsprechen der Bilanzposition «Flüssige Mittel».

4. Die Zusammensetzung des Fonds ist aufzuzeigen. Die Anfangs- und Endbestände des Fonds stimmen mit den Bilanzpositionen überein.

5. Nichtliquiditätswirksame Investitions- und Finanzierungstätigkeiten sind nicht in die Geldflussrechnung aufzunehmen. Sie werden im Anhang der Jahresrechnung erläutert.

6. Ausgaben und Einnahmen für Zinsen, Beteiligungserträge und Ertragssteuern sind in der Geldflussrechnung oder im Anhang separat auszuweisen.

Erläuterungen

zu den Ziffern 1 und 2

7. Die Geldflussrechnung stellt die Ein- und Auszahlungen für einen abgegrenzten Fonds während eines Zeitabschnittes – in der Regel das Geschäftsjahr – dar.

8. 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.

9. 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)

10. 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:

- Periodenergebnis
 - ± Abschreibungen/Zuschreibungen (erfolgs-wirksame 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)

11. Der Investitionsbereich umfasst Zu- und Abgänge von Sach- und Finanzanlagen, Er-

werb und Veräusserungen von Gesellschaften 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

12. 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
- Dividendenausschüttung an Aktionäre

- ± Kauf/Verkauf von eigenen Aktien
 - + 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 3

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

zu Ziffer 5

14. Beispiele für nichtliquiditätswirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge sind:

- Erwerb von Vermögenswerten gegen Ausgabe von eigenen Aktien bzw. durch Kapitalerhöhung (z. B. Sacheinlage);
- Erwerb einer Organisation durch Ausgabe eigener Aktien (z. B. Fusion);
- Ausgabe von Gratisaktien;
- Umwandlung von Finanzschulden in Eigenkapital (z. B. Wandelanleihen oder Forderungsverzichte);
- Erwerb von Vermögensgegenständen im Finanzierungsleasing.

Swiss GAAP FER 6 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:

- **Eventualverbindlichkeiten**
- **Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen.**

2. Zu den Eventualverbindlichkeiten 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).

3. Die Eventualverbindlichkeiten 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 Gesamtlauzeit

bis zu einem Jahr oder Verpflichtungen, die in- nert 12 Monaten gekündigt werden können.

4. Eventualverbindlichkeiten und weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen sind zu bewerten. Allenfalls ist eine Rückstellung zu bilden.

Erläuterungen

zu Ziffer 1

5. Zu den Eventualverbindlichkeiten 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 Verpflichtungen gehören z. B. unterjährige Arbeits- und Mietverträge, Einkaufsverpflichtungen sowie Bestellungen, die im Zusammenhang mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit eingegangen werden.

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.

Swiss GAAP FER 7

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 die Angaben zum Eigenkapital.

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**
- **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.