

Reto Eberle | Peter Leibfried (Hrsg.)

# Swiss GAAP FER

Lehrbuch mit Erläuterungen, Illustrationen  
und Beispielen

Swiss GAAP FER 1: Grundlagen • 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: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 7: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 8: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 9: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 10: Immaterielle Werte • Swiss GAAP FER 11: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 12: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 13: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 14: Ertragssteuern • Swiss GAAP FER 15: Transaktionen mit nahestehenden Personen • Swiss GAAP FER 16: Vorräte • Swiss GAAP FER 17: Vorräte • Swiss GAAP FER 18: Sachanlagen • Swiss GAAP FER 19: Sachanlagen • Swiss GAAP FER 20: Wertminderungen • Swiss GAAP FER 21: Langfristige Aufträge • Swiss GAAP FER 22: Langfristige Aufträge • Swiss GAAP FER 23: Rückstellungen • Swiss GAAP FER 24: Rückstellungen • Swiss GAAP FER 25: Rückstellungen • Swiss GAAP FER 26: Rückstellungen • Swiss GAAP FER 27: Derivative Finanzinstrumente • Swiss GAAP FER 28: Zuwendungen der öffentlichen Hand • Swiss GAAP FER 29: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 30: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 31: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 32: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 33: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 34: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 35: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 36: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 37: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 38: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 39: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 40: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 41: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 42: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 43: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 44: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 45: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 46: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 47: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 48: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 49: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 50: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 51: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 52: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 53: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 54: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 55: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 56: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 57: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 58: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 59: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 60: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 61: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 62: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 63: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 64: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 65: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 66: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 67: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 68: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 69: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 70: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 71: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 72: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 73: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 74: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 75: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 76: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 77: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 78: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 79: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 80: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 81: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 82: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 83: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 84: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 85: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 86: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 87: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 88: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 89: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 90: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 91: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 92: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 93: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 94: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 95: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 96: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 97: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 98: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 99: Konzernrechnung • Swiss GAAP FER 100: Konzernrechnung

Reto Eberle | Peter Leibfried (Hrsg.)

# Swiss GAAP FER

Lehrbuch mit Erläuterungen, Illustrationen  
und Beispielen

3. überarbeitete und ergänzte Auflage

**VERLAG:SKV**

Herausgeber:  
Reto Eberle | Peter Leibfried

Autoren:  
Michael Annen  
Daniel Bättig  
Patrick Balkanyi  
Reto Eberle  
Reto Frey  
Jean-Marc Huber  
Peter Leibfried  
Silvan Loser  
Andreas Soland

Reto Eberle | Peter Leibfried  
SWISS GAAP FER,  
Lehrbuch mit Erläuterungen, Illustrationen  
und Beispielen

3. Auflage 2024  
ISBN 978-3-286-34183-8 Buch inkl. PDF  
ISBN 978-3-286-11863-8 E-Book (PDF)

© Verlag SKV AG, Zürich  
[www.verlagskv.ch](http://www.verlagskv.ch)

Alle Urheber- und Verlagsrechte sind vorbehalten.  
Ohne Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet,  
das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form zu reproduzieren.

## Vorwort

Mit der 3. Auflage des Lehrbuchs tragen wir dem Umstand Rechnung, dass es in den letzten Jahren wichtige Änderungen in der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER gegeben hat. Die erste Auflage erschien 2009 und thematisierte das per 1.1.2007 eingeführte, modulare Konzept (Kern-FER, gesamte FER). Dieses Konzept wiederum war Teil der Strategie der FER, sich als eigenständiger Schweizer Standardsetter für die «True and Fair View»-Rechnungslegung zu positionieren, unter anderem aufgrund der ab 2005 für alle kotierten Unternehmen in der EU geltenden Pflicht zu einer Anwendung der IFRS. Diese Neupositionierung der Swiss GAAP FER war bei mittleren und grösseren Organisationen in der Schweiz auf breite Zustimmung gestossen und hatte zu einem zunehmenden Bedürfnis der Anwender/innen nach Unterstützung bei der Anwendung von Swiss GAAP FER geführt. Das modulare Konzept ermöglichte es auch, 2015 mit Swiss GAAP FER 31 eine Fachempfehlung zu veröffentlichen, die sich ausschliesslich an kotierte Unternehmen richtet und mit der für diese Anwendergruppe wichtige Sachverhalte geregelt wurden. Die Einführung der neuen Bestimmungen zur Rechnungslegung im Obligationenrecht gab 2014 dann den Anstoss, eine zweite Auflage herauszugeben. Darin wurden einerseits alle Neuerungen der FER-Fachempfehlungen, die sich bis und mit 1.1.2013 ergaben, behandelt. Andererseits wurde darin auch berücksichtigt, dass die Swiss GAAP FER als anerkannter Standard der Rechnungslegung Eingang ins Gesetz bzw. der Verordnung dazu gefunden hatten – was nota bene auch eine Anerkennung der Arbeit der FER-Gremien bedeutete und insofern auch eine Zäsur darstellte, als dass die Anwendung der Swiss GAAP FER bis dato freiwillig war. Nachdem die FER-Gremien in der Folge Zurückhaltung geübt und darauf verzichtet haben, immer weitere Detailfragen mit eigenen Fachempfehlungen zu regeln, wurden in jüngerer Zeit die Fachempfehlung zur Konzernrechnung (Swiss GAAP FER 30) grundsätzlich überarbeitet und jene zu Zuwendungen der öffentlichen Hand (Swiss GAAP FER 28) neu erarbeitet. Diese wichtigen Neuerungen haben uns bewogen, eine dritte Auflage zu veröffentlichen.

Dabei konnten die Autoren sehr gut auf der von Prof. em. Dr. Conrad Meyer, dem langjährigen Präsidenten der Fachkommission, herausgegebenen zweiten Auflage aufbauen. Es ist uns ein Anliegen, an dieser Stelle Conrad Meyer und allen an den bisherigen Auflagen Beteiligten zu danken. Wir konnten Vieles übernehmen und dem aktuellen Stand anpassen. Während einige Kapitel nur geringfügige Änderungen erfuhren, musste insbesondere das Kapitel zur Konzernrechnung von Grund auf neu konzipiert werden. Wir danken den Autoren

dieser dritten Auflage für ihren grossen Effort und die Geduld, mit uns etliche Passagen mehrmals und durchaus kontrovers diskutiert zu haben. Dass wir immer zu einer Lösung gefunden haben, ist Teil des Erfolgsrezepts der FER-Fachkommission als Milizgremium.

Die Bedeutung der finanziellen Rechnungslegung für das Unternehmen selbst, für die Anteilhaber/innen, aber auch für weitere Interessenten ist unbestritten. Während mit IFRS für kotierte Grosskonzerne ein international akzeptiertes Regelwerk besteht, fehlte während langer Zeit ein solches für kleinere und mittlere Unternehmen. Auch diese haben aber ein Interesse an einer aussagkräftigen Rechnungslegung. Allerdings besteht angesichts der geringeren finanziellen und personellen Ressourcen ein Bedürfnis nach einem «True and Fair View»-Regelwerk, welches sich auf die zentralen Fragen der Rechnungslegung beschränkt und für ein ausgewogenes Kosten-/Nutzen-Verhältnis sorgt. Diese Lücke haben die Swiss GAAP FER in der Schweiz erfolgreich gefüllt. Dies ist auch ein im internationalen Vergleich nahezu einzigartiger, regulatorischer Standortvorteil.

Das zugrundeliegende Konzept ist gegenüber den früheren Auflagen unverändert: Die vorliegende Publikation ist ein Lehrbuch. Es soll seine Leser/innen dabei unterstützen, die Swiss GAAP FER in eigener Verantwortung sachgerecht anzuwenden. Es richtet sich dabei eng an den Fachempfehlungen aus, indem es diese in anderer Form wiedergibt und mit Illustrationen erläutert. In diesem Lehrbuch finden sich daher ausdrücklich auch keine Auslegungen oder Interpretationen. Verbindlich sind einzig die von der Fachkommission erlassenen Fachempfehlungen. Die vorliegende Publikation ändert daran nichts, und hat auch den für die Swiss GAAP FER verpflichtenden, transparenten öffentlichen Prozess der Vernehmlassung und Beschlussfassung nicht durchlaufen. Vielmehr dient das Lehrbuch einzig dem Zweck, die Anwendung der Swiss GAAP FER zu unterstützen, und damit die Qualität derselben stetig zu verbessern. Die Beispiele und Illustrationen können – unter Angabe der Quelle – natürlich auch in der Aus- und Weiterbildung verwendet werden. Für den in der Praxis immer wieder diskutierten richtigen Umgang mit unter Swiss GAAP FER verbleibenden «offenen Fragen» sei auf die einschlägigen Fachpublikationen aus den letzten Jahren verwiesen (siehe z. B. Leibfried Peter, «Offene Fragen nach Swiss GAAP FER», in: Finanz- und Rechnungswesen – Jahrbuch 2021, herausgegeben von R. Eberle, D. Oesch & D. Pfaff, WEKA 2021, S. 11–30). Es ist ausdrücklich nicht Ziel der Fachkommission, solche in der Regel detaillierten und in der mittelständischen Praxis seltenen Anwendungsfragen durch Interpretationen oder ergänzende Publikationen abschliessend und allgemeinverbindlich aufzulösen. Mit

diesen offenen Fragen verantwortlich umzugehen, und vorhandene Spielräume nicht bis in ihren dunkelsten Winkel auszuleuchten, ist eine besonders wichtige Aufgabe aller Anwender/innen der Swiss GAAP FER. Die Schweizer Standards sind in dieser Hinsicht einem Clubgut vergleichbar: Es funktioniert nur so lange gut, wie sich alle mehr oder weniger freiwillig an die grundlegenden Überzeugungen halten. Wird die notwendige Eigenverantwortung von Eigennutz abgelagert, geht das Clubgut durch exzessive, zweckentfremdete Nutzung zugrunde. Den Autoren, den Herausgebern und allen Gremien der Swiss GAAP FER ist daran gelegen, mit diesem Lehrbuch zu einer dem «True and Fair View» verpflichteten Rechnungslegung beizutragen.

Auch der inhaltliche Aufbau wurde weitgehend unverändert beibehalten: Gegenstand eines jeden Kapitels bildet eine Fachempfehlung, für die relevante Problemstellungen, praxisorientierte Lösungen und illustrierende Beispiele behandelt werden. Das Lehrbuch ist dabei in folgende Hauptbereiche gegliedert:

- In Teil I des Lehrbuchs werden das Rahmenkonzept und die Kern-FER thematisiert. Mit diesen werden die zentralen Fragen der Bewertung, Darstellung und Gliederung sowie die Geldflussrechnung, die Ausserbilanzgeschäfte und der Anhang geregelt.
- Teil II behandelt die weiteren Swiss GAAP FER. Diese haben den Einzelabschluss zum Gegenstand und regeln wichtige Gebiete wie Ertragssteuern, Vorsorgeverpflichtungen, Vorräte, Sachanlagen oder Wertbeeinträchtigungen.
- Teil III ist der Konzernrechnung (Swiss GAAP FER 30) gewidmet. Neben den grundsätzlichen Fragen zur Konsolidierung werden die im Rahmen der Überarbeitung neu formulierten Bestimmungen zu Goodwill und dessen Verrechnung mit dem Eigenkapital, Badwill, schrittweiser Unternehmenserwerb oder Behandlung der Fremdwährungsdifferenzen dargelegt. Angesichts des stark ausgebauten Teils zur Konzernrechnung wurde auf die Gesamtfallstudie der Voraufgaben verzichtet.
- Teil IV schliesslich befasst sich mit der ergänzenden Fachempfehlung für kотиerte Unternehmen (Swiss GAAP FER 31). Diese Ausführungen sind ausgebaut und durch weitere Beispiele ergänzt worden.
- Mit dem Geleitwort des scheidenden Präsidenten des Stiftungsrats schliesst dieses Lehrbuch ab. Auch wenn Prof. em. Dr. Giorgio Behr dies bereits für die zweite Auflage verfasst hatte, scheinen uns seine Gedanken aktueller denn je.

Als Herausgeber liegt uns sehr daran, dem Fachsekretär, Daniel Bättig, und der Fachassistentin, Alexandra Allgaier, für ihre grosse Unterstützung zu danken. Ohne ihre sorgfältige Mitarbeit wäre es nicht möglich gewesen, das Projekt in der Zeit und vor allem der erforderlichen Qualität abzuschliessen.

Im Namen der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung bedanken wir uns schliesslich auch bei den Mitgliedern des Förderkreises. Mit ihrem wertvollen Beitrag stellen sie die unabhängige Finanzierung der laufenden standardsetzenden Arbeiten der Fachkommission, von Forschungsprojekten wie der periodisch durchgeführten Studie zur Rechnungslegung in der Schweiz, oder eben dieses Lehrbuchs mitsamt der Übersetzung ins Französische sicher.

St. Gallen und Zürich, im April 2024

Reto Eberle, Peter Leibfried

# Inhaltsverzeichnis

<b>Teil I: Rahmenkonzept und Kern-FER</b>	19
<b>1 Swiss GAAP FER Rahmenkonzept</b>	20
1.1 Einführung	20
1.2 Ziele der Jahresrechnung und Gliederung des Geschäftsberichts	21
1.3 Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER	22
1.4 Grundlagen der Jahresrechnung	24
1.4.1 Annahme der Unternehmensfortführung («Going Concern»)	24
1.4.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise	25
1.4.3 Zeitliche Abgrenzung	25
1.4.4 Sachliche Abgrenzung	25
1.4.5 Vorsichtsprinzip	26
1.4.6 Bruttoprinzip	26
1.5 Definition von Bilanzpositionen	26
1.6 Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg	27
1.7 Bewertungskonzepte	28
1.8 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	30
1.9 Qualitative Anforderungen	31
1.9.1 Wesentlichkeit	32
1.9.2 Stetigkeit und Vergleichbarkeit	32
1.9.3 Verlässlichkeit und Klarheit	34
1.10 Lage und Ausblick im Jahresbericht	35
1.11 Übersicht	35
1.12 Fallstudien	36
1.12.1 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	36
1.12.2 Beurteilung der Wesentlichkeit	37
1.12.3 Auswirkungen der Stetigkeit	38
1.12.4 Anwendung des Vorsichtsprinzips	40
1.12.5 Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER oder der Kern-FER	40
1.12.6 Umsetzung des Bruttoprinzips	41
<b>2 Swiss GAAP FER 1: Grundlagen</b>	42
2.1 Einführung	42
2.2 Entwicklungsverfahren für die Fachempfehlungen	42
2.3 Zweck der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER	42
2.4 Kern-FER und gesamtes Regelwerk: Aufbau und Anwendung	43
2.5 Offene Fragen	46
2.6 Übersicht	47
<b>3 Swiss GAAP FER 2: Bewertung</b>	49
3.1 Einführung	49
3.2 Bewertungsgrundsätze	49
3.2.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	49
3.2.2 Wertschriften des Umlaufvermögens	52
3.2.3 Forderungen und Verbindlichkeiten	52



3.2.4	Vorräte . . . . .	52
3.2.5	Sachanlagen . . . . .	52
3.2.6	Finanzanlagen . . . . .	53
3.2.7	Immaterielle Anlagen. . . . .	53
3.2.8	Rückstellungen . . . . .	54
3.2.9	Langfristige Aufträge. . . . .	55
3.3	Wertbeeinträchtigungen («Impairment») . . . . .	55
3.4	Fremdwährungsumrechnung . . . . .	56
3.5	Latente Ertragssteuern. . . . .	57
3.6	Übersicht. . . . .	58
3.7	Fallstudien. . . . .	59
3.7.1	Bewertung . . . . .	59
3.7.2	Wertbeeinträchtigung . . . . .	60
3.7.3	Fremdwährungsumrechnung . . . . .	62
<b>4</b>	<b>Swiss GAAP FER 3: Darstellung und Gliederung . . . . .</b>	<b>63</b>
4.1	Einführung . . . . .	63
4.2	Darstellungsformen . . . . .	64
4.3	Bilanz . . . . .	65
4.4	Erfolgsrechnung . . . . .	68
4.4.1	Erfolgsrechnungsarten: Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren . . . . .	68
4.4.2	Darstellung und Gliederung des Nettoerlöses. . . . .	70
4.4.3	Betriebsfremdes und ausserordentliches Ergebnis. . . . .	72
4.4.4	Branchenübliche Bezeichnungen, Untergliederungen und Zwischenergebnisse . . . . .	73
4.5	Eigenkapitalnachweis . . . . .	74
4.6	Übersicht. . . . .	75
4.7	Fallstudien. . . . .	76
4.7.1	Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren. . . . .	76
4.7.2	Ausweisfragen in der Erfolgsrechnung . . . . .	79
<b>5</b>	<b>Swiss GAAP FER 4: Geldflussrechnung . . . . .</b>	<b>81</b>
5.1	Einführung . . . . .	81
5.2	Zusammensetzung des Fonds . . . . .	84
5.3	Gliederung der Geldflussrechnung. . . . .	86
5.3.1	Geldfluss aus Betriebstätigkeit . . . . .	87
5.3.2	Geldfluss aus Investitionstätigkeit. . . . .	93
5.3.3	Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit. . . . .	94
5.3.4	Zusätzliche Angaben zur Geldflussrechnung im Anhang. . . . .	96
5.4	Übersicht. . . . .	97
5.5	Fallstudie. . . . .	98
<b>6</b>	<b>Swiss GAAP FER 5: Ausserbilanzgeschäfte . . . . .</b>	<b>102</b>
6.1	Einführung . . . . .	102
6.2	Ausserbilanzgeschäfte gemäss Swiss GAAP FER . . . . .	102
6.3	Offenlegung . . . . .	104
6.4	Bewertung und Abgrenzung zu Rückstellungen. . . . .	106

6.5	Übersicht . . . . .	107
6.6	Fallstudie . . . . .	108
<b>7</b>	<b>Swiss GAAP FER 6: Anhang . . . . .</b>	<b>111</b>
7.1	Einführung . . . . .	111
7.2	Grundsätze zur Offenlegung . . . . .	112
7.3	Bestandteile des Anhangs . . . . .	112
7.3.1	Angewendete Rechnungslegungsgrundsätze . . . . .	113
7.3.2	Erläuterungen zu den Bestandteilen der Jahresrechnung . . . . .	115
7.3.3	Weitere Angaben, die in den anderen Bestandteilen der Jahresrechnung nicht berücksichtigt wurden . . . . .	115
7.3.4	Offenlegung von Bestimmungen anderer Fachempfehlungen . . . . .	115
7.4	Gliederung des Anhangs . . . . .	116
7.5	Fallstudien . . . . .	117
7.5.1	Sach- und immaterielle Anlagen . . . . .	117
7.5.2	Offenlegung der Erlösquellen und deren Erfassung . . . . .	119
	<b>Teil II: Weitere Swiss GAAP FER . . . . .</b>	<b>121</b>
<b>8</b>	<b>Swiss GAAP FER 10: Immaterielle Werte . . . . .</b>	<b>122</b>
8.1	Einführung . . . . .	122
8.2	Ansatz und Aktivierung . . . . .	123
8.2.1	Definition . . . . .	123
8.2.2	Erworbene immaterielle Werte . . . . .	123
8.2.3	Selbst erarbeitete immaterielle Werte . . . . .	124
8.3	Bewertung . . . . .	125
8.3.1	Erstbewertung . . . . .	125
8.3.2	Folgebewertung (Anlagevermögen) . . . . .	125
8.3.3	Folgebewertung (Umlaufvermögen) . . . . .	126
8.4	Offenlegung . . . . .	126
8.5	Übersicht . . . . .	128
8.6	Fallstudien . . . . .	130
8.6.1	Klassische Software-Entwicklung . . . . .	130
8.6.2	Software-as-a-Service (SaaS) . . . . .	133
<b>9</b>	<b>Swiss GAAP FER 11: Ertragssteuern . . . . .</b>	<b>136</b>
9.1	Einführung . . . . .	136
9.2	Laufende Ertragssteuern . . . . .	137
9.3	Latente Ertragssteuern . . . . .	137
9.3.1	Erfassung von latenten Ertragssteuern . . . . .	137
9.3.2	Ausweis von latenten Ertragssteuern . . . . .	139
9.3.3	Bewertung von latenten Ertragssteuern . . . . .	140
9.3.4	Offenlegung von Informationen zu latenten Ertragssteuern . . . . .	143
9.4	Übersicht . . . . .	144
9.5	Fallstudie . . . . .	146

<b>10</b>	<b>Swiss GAAP FER 13: Leasinggeschäfte</b>	153
10.1	Einführung	153
10.2	Kriterien zur Unterscheidung von Finanzierungsleasing und operativem Leasing	153
10.3	Finanzierungsleasing	154
10.4	Operatives Leasing	155
10.5	Sale and Leaseback	156
10.6	Einfluss des Leasings auf den Cashflow	156
10.7	Übersicht	157
10.8	Fallstudie	158
10.9	Anhang 1: Leasingtabelle Computertomograf (in CHF)	166
10.10	Anhang 2: Leasingtabelle Berufsfahrzeug (in CHF)	168
<b>11</b>	<b>Swiss GAAP FER 15: Transaktionen mit nahestehenden Personen</b>	170
11.1	Einführung	170
11.2	Definition	170
11.2.1	Nahestehende Personen	170
11.2.2	Wesentliche Transaktionen	171
11.2.3	Bedeutender Einfluss	173
11.3	Offenlegung	173
11.3.1	Obligatorische Angaben	173
11.3.2	Kategorisierung gleichartiger Transaktionen	173
11.3.3	Identität von nahestehenden Personen	174
11.3.4	Ordentliche Aufwendungen	174
11.4	Übersicht	176
11.5	Fallstudie	177
<b>12</b>	<b>Swiss GAAP FER 16: Vorsorgeverpflichtungen</b>	179
12.1	Einführung	179
12.2	Konzept	180
12.2.1	Schweizer Vorsorgepläne	180
12.2.2	Ausländische Vorsorgepläne	181
12.3	Ermittlung der Unter- oder Überdeckung einer Vorsorgeeinrichtung (VE)	182
12.4	Aktiven und Passiven aus Vorsorgeeinrichtungen (VE)	183
12.5	Anschlüsse an Gemeinschafts- und Sammeleinrichtungen	186
12.6	Arbeitgeberbeitragsreserve	187
12.7	Ausweis, Darstellung und Offenlegung	187
12.8	Übersicht	188
12.9	Fallstudie	190
<b>13</b>	<b>Swiss GAAP FER 17: Vorräte</b>	193
13.1	Einführung	193
13.2	Erstbewertung	193
13.3	Folgebewertung	197
13.4	Behandlung von Wertbeeinträchtigungen	199
13.5	Ausweis und Offenlegung	199
13.6	Übersicht	201
13.7	Fallstudien	202

13.7.1	Handelsorganisation . . . . .	202
13.7.2	Verarbeitungsbetrieb . . . . .	205
13.7.3	Dienstleistungsorganisation . . . . .	210
<b>14</b>	<b>Swiss GAAP FER 18: Sachanlagen . . . . .</b>	<b>211</b>
14.1	Einführung . . . . .	211
14.2	Erstbewertung . . . . .	211
14.2.1	Investitionen in neue Sachanlagen . . . . .	211
14.2.2	Investitionen in bestehende Sachanlagen . . . . .	213
14.3	Folgebewertung von Sachanlagen . . . . .	213
14.3.1	Folgebewertung von Sachanlagen, die zur Nutzung gehalten werden . . . . .	213
14.3.2	Folgebewertung von Sachanlagen, die ausschliesslich zu Renditezwecken gehalten werden . . . . .	218
14.4	Darstellung in der Bilanz . . . . .	219
14.5	Offenlegung . . . . .	219
14.6	Darstellung des Sachanlagenspiegels im Anhang . . . . .	220
14.7	Übersicht . . . . .	222
14.8	Fallstudien . . . . .	224
14.8.1	Buchungen im Zusammenhang mit einem Gebäude . . . . .	224
14.8.2	Zinsaktivierung . . . . .	226
<b>15</b>	<b>Swiss GAAP FER 20: Wertbeeinträchtigungen . . . . .</b>	<b>228</b>
15.1	Einführung . . . . .	228
15.2	Konzept und Kontrollrechnung . . . . .	229
15.2.1	Identifikation und Zeitpunkt . . . . .	229
15.2.2	Erzielbarer Wert . . . . .	230
15.2.3	Kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten . . . . .	232
15.3	Erfassung und Wegfall einer Wertbeeinträchtigung bei historischen Werten . . . . .	234
15.3.1	Erfassung einer Wertbeeinträchtigung . . . . .	234
15.3.2	Wegfall einer Wertbeeinträchtigung . . . . .	235
15.4	Erfassung und Wegfall einer Wertbeeinträchtigung bei aktuellen Werten . . . . .	236
15.5	Offenlegung . . . . .	236
15.6	Übersicht . . . . .	237
15.7	Fallstudien . . . . .	239
15.7.1	Wertbeeinträchtigung von Sachanlagevermögen und Patenten . . . . .	239
15.7.2	Wertbeeinträchtigung einer Forderung . . . . .	245
<b>16</b>	<b>Swiss GAAP FER 22: Langfristige Aufträge . . . . .</b>	<b>246</b>
16.1	Einführung . . . . .	246
16.2	Definition und Arten von langfristigen Aufträgen . . . . .	247
16.3	Methoden der Bilanzierung . . . . .	248
16.4	Erfassung und Bewertung bei der «Percentage of Completion»-Methode (POCM) . . . . .	249
16.4.1	Geeignete Auftragsorganisation . . . . .	249
16.4.2	Zuverlässig ermittelbarer Fertigstellungsgrad . . . . .	249
16.4.3	Auftragsaufwendungen . . . . .	251
16.4.4	Änderungen von Aufträgen . . . . .	251
16.4.5	Drohende Verluste . . . . .	252

16.5	Erfassung und Bewertung bei der «Completed Contract»-Methode (CCM) . . . . .	252
16.6	Zusammenfassung von Aufträgen . . . . .	253
16.7	Offenlegung . . . . .	253
16.8	Übersicht. . . . .	255
16.9	Fallstudie. . . . .	256
<b>17</b>	<b>Swiss GAAP FER 23: Rückstellungen . . . . .</b>	<b>259</b>
17.1	Einführung . . . . .	259
17.2	Definition Rückstellung . . . . .	260
17.3	Ersterfassung und Folgebewertung . . . . .	262
17.4	Offenlegung . . . . .	263
17.5	Übersicht. . . . .	265
17.6	Fallstudien. . . . .	265
17.6.1	Accounting Manual eines künftigen Swiss GAAP FER-Anwenders. . . . .	265
17.6.2	Rückstellung versus Eventualverbindlichkeit . . . . .	266
17.6.3	Rückstellung für Haftpflichtfall, Berechnung, Verbuchung und Offenlegung. . . . .	268
17.6.4	Belastender Mietvertrag. . . . .	269
17.6.5	Berechnung einer Gewährleistungsrückstellung . . . . .	270
17.6.6	Rückstellung für Restrukturierungen . . . . .	272
17.6.7	Immobilienunterhalt . . . . .	273
<b>18</b>	<b>Swiss GAAP FER 24: Eigenkapital und Transaktionen mit Aktionären . . . . .</b>	<b>274</b>
18.1	Einführung . . . . .	274
18.2	Eigene Aktien . . . . .	275
18.2.1	Einleitung . . . . .	275
18.2.2	Ersterfassung. . . . .	275
18.2.3	Folgebewertung . . . . .	275
18.2.4	Offenlegung . . . . .	276
18.3	Transaktionen mit Aktionären . . . . .	277
18.4	Eigenkapitaltransaktionskosten . . . . .	278
18.5	Gliederung und Nachweis des Eigenkapitals. . . . .	278
18.6	Übersicht. . . . .	281
18.7	Fallstudien. . . . .	282
18.7.1	Transaktionen mit eigenen Aktien . . . . .	282
18.7.2	Kapitalerhöhung . . . . .	283
18.7.3	Transaktion mit Aktionären zu nicht marktkonformen Bedingungen. . . . .	284
<b>19</b>	<b>Swiss GAAP FER 27: Derivative Finanzinstrumente . . . . .</b>	<b>288</b>
19.1	Einführung . . . . .	288
19.2	Definition derivatives Finanzinstrument . . . . .	288
19.3	Bilanzierung und Bewertung derivativer Finanzinstrumente . . . . .	290
19.4	Offenlegung . . . . .	291
19.5	Dokumentation von Absicherungsbeziehungen . . . . .	293
19.6	Übersicht. . . . .	293
19.7	Fallstudien. . . . .	295
19.7.1	Absicherung einer zu aktuellen Werten bewerteten Bilanzposition . . . . .	295
19.7.2	Absicherung einer nach dem Niederstwertprinzip bewerteten Bilanzposition . . . . .	296
19.7.3	Absicherung vertraglich vereinbarter zukünftiger Cashflows. . . . .	299

<b>20</b>	<b>Swiss GAAP FER 28: Zuwendungen der öffentlichen Hand</b>	304
20.1	Einführung	304
20.2	Definition	304
20.3	Ansatz, Bewertung und Ausweis	306
20.3.1	Allgemein	306
20.3.2	Vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand	306
20.3.3	Erfolgsbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand	307
20.4	Rückzahlungsverpflichtungen	308
20.5	Darstellung in der Geldflussrechnung	308
20.6	Offenlegung	309
20.7	Übersicht	309
20.8	Fallstudien	311
20.8.1	Vermögenswertbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand	311
20.8.2	Erfolgsbezogene Zuwendungen der öffentlichen Hand	314
 <b>Teil III: Konzernrechnung nach Swiss GAAP FER</b>		 317
<b>21</b>	<b>Swiss GAAP FER 30: Konzernrechnung</b>	318
21.1	Einführung	318
21.2	Konsolidierungskreis	318
21.3	Konsolidierungsverfahren	322
21.4	Goodwill/Badwill	326
21.5	Schrittweiser Anteilserwerb und -verkauf	332
21.5.1	Einleitung	332
21.5.2	Erstmaliger Anteilskauf einer Organisation (assoziierte Beteiligung)	336
21.5.3	Vollkonsolidierte Tochterorganisation	337
21.5.4	Weiterer Anteilskauf (Erwerb von weiteren Minderheitsanteilen)	337
21.5.5	Anteiliger Verkauf von Anteilen an einer Tochterorganisation ohne Kontrollverlust	339
21.5.6	Anteiliger Verkauf von Anteilen mit Kontrollverlust	340
21.5.7	Verkauf der restlichen Anteile	342
21.6	Fremdwährungen	342
21.7	Bewertung	346
21.8	Ertragssteuern	347
21.9	Geldflussrechnung	348
21.10	Eigenkapitalnachweis	349
21.11	Weitere Offenlegungen	351
21.12	Übersicht	351
21.13	Fallstudien	353
21.13.1	Vollkonsolidierung	353
21.13.2	Equity-Methode	362
21.13.3	Fremdwährung	366

<b>Teil IV: Swiss GAAP FER für kotierte Unternehmen</b> .....	373
<b>22 Swiss GAAP FER 31: Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen</b> .....	374
22.1 Einführung .....	374
22.2 Erstanwendung (FER 31/2) .....	374
22.2.1 Darstellung in der Jahresrechnung .....	374
22.2.2 Überleitungsrechnung .....	375
22.3 Aktienbezogene Vergütungen (FER 31/3) .....	377
22.3.1 Grundlagen .....	377
22.3.2 Bewertung zum Zeitpunkt der Zuteilung .....	378
22.3.3 Folgebewertung .....	379
22.3.4 Offenlegung .....	380
22.4 Aufzugebende Geschäftsbereiche (FER 31/4) .....	380
22.5 Ergebnis je Beteiligungsrecht (FER 31/5) .....	381
22.5.1 Grundlagen .....	381
22.5.2 Unverwässertes Ergebnis je Beteiligungsrecht .....	382
22.5.3 Verwässertes Ergebnis je Beteiligungsrecht .....	382
22.6 Ertragssteuern (FER 31/6) .....	385
22.7 Verbindlichkeiten finanzieller Art .....	386
22.8 Segmentberichterstattung .....	388
22.9 Zwischenberichterstattung .....	390
22.9.1 Pflichtbestandteile des Zwischenberichts .....	390
22.9.2 Erfassung und Bewertung .....	391
22.9.3 Offenlegung .....	392
22.10 Übersicht .....	394
22.11 Fallstudien .....	395
22.11.1 Aktienbezogene Vergütung mit Ausgleich in Aktien .....	395
22.11.2 Aktienbezogene Vergütung mit Barausgleich .....	397
22.11.3 Ergebnis je Beteiligungsrecht .....	399
22.11.4 Zwischenberichterstattung .....	400
<b>Anhang</b> .....	405
<b>Geleitwort (zur ersten Auflage von 2009) von Prof. em. Dr. Giorgio Behr</b> .....	406
<b>Fakten zur Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung</b> .....	412
<b>Autorenverzeichnis</b> .....	414
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	416

---

# **Teil I: Rahmenkonzept und Kern-FER**

---



# 1 Swiss GAAP FER Rahmenkonzept

## 1.1 Einführung

Das Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER bildet das konzeptionelle Fundament der Fachempfehlungen und definiert die grundsätzliche Ausrichtung der Swiss GAAP FER-Rechnungslegung. Die darin verankerten übergeordneten Prinzipien und Leitlinien stellen eine Orientierungshilfe für nicht im Einzelnen geregelte Sachverhalte dar. Um Inkonsistenzen zu vermeiden, dient das Rahmenkonzept auch als Referenzrahmen und Grundlage für zukünftige Fachempfehlungen. Die Regelungen der einzelnen Fachempfehlungen gehen dem Rahmenkonzept vor (FER RK/1). Inhaltlich umfasst das Rahmenkonzept Regelungsbereiche, die sowohl den Einzel- als auch den Konzernabschluss betreffen. Dabei werden neben der Zielsetzung der Jahresrechnung vor allem qualitative Charakteristika der Rechnungslegung sowie Definition, Ansatz und Bewertung von Abschlussposten behandelt. Zudem verlangt das Rahmenkonzept Mindestinformationen im Jahresbericht bzgl. des wirtschaftlichen Umfelds und der weiteren Organisationsentwicklung (FER RK/34).

Abb. 1/1 Inhalt des Rahmenkonzepts (FER RK/2)

### Das Rahmenkonzept behandelt

- Zielsetzung der Jahresrechnung
- Gliederung des Geschäftsberichts
- Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER
- Grundlagen der Jahresrechnung
- Definition von Aktiven und Passiven
- Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg
- Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten
- Qualitative Anforderungen
- Jahresbericht (Lage und Ausblick)

Das Rahmenkonzept gilt für alle Organisationen, die ihre Jahresrechnung bzw. ihren Zwischenabschluss in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER präsentieren (FER RK/3). Eine Organisation muss offenlegen, ob die Kern-FER (vgl. Swiss GAAP FER 1) oder das gesamte Swiss GAAP FER-Regelwerk angewendet werden (FER RK/4). Zudem sind alle verlangten Informationen ausnahmslos offenzulegen.

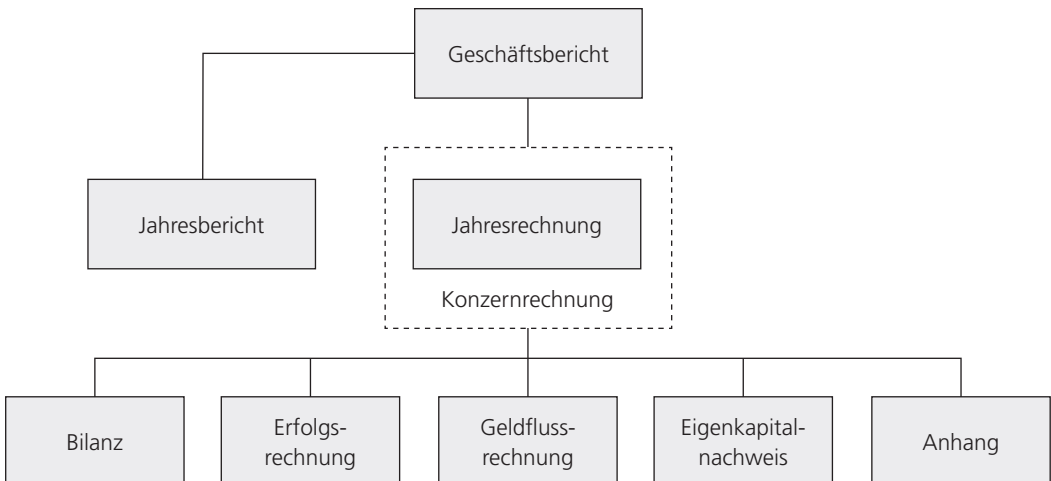
Nicht FER-konforme Prinzipien der Rechnungslegung können nicht durch entsprechende Offenlegungen gerechtfertigt werden (FER RK/4).

## 1.2 Ziele der Jahresrechnung und Gliederung des Geschäftsberichts

Die zentrale Zielsetzung der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER besteht darin, den Empfängern ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («True and Fair View») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in strukturierter Form zur Verfügung zu stellen. Sämtliche vermittelten Informationen müssen den wirtschaftlichen Tatsachen entsprechen, zuverlässig und auf die Bedürfnisse der Empfänger ausgerichtet sein (FER RK/6). Diese Informationen dienen den Empfängern als Hilfestellung zur Entscheidungsfindung (FER RK/5). Mit der Jahresrechnung werden die Abschlussadressaten zudem in die Lage versetzt, die in der Berichtsperiode geleistete Arbeit der Geschäftsleitung und des Verwaltungsrats zu beurteilen.

Der Geschäftsbericht setzt sich zusammen aus der Jahresrechnung, dem Jahresbericht und, falls verlangt, der Konzernrechnung. Die Jahresrechnung bzw. Konzernrechnung umfasst mindestens Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung sowie Eigenkapitalnachweis und Anhang (FER RK/7, vgl. Abb. 1/2).

Abb. 1/2 Gliederung des Geschäftsberichts (FER RK/7)



### 1.3 Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER

Werden die Swiss GAAP FER erstmals von einer Organisation als Grundlage ihrer Rechnungslegung angewendet, ist die Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit dem neu gewählten Regelwerk (Kern-FER oder gesamte Swiss GAAP FER) darzustellen (FER RK/8). Dadurch wird sichergestellt, dass die Vorjahreswerte der Bilanz (welche die der Umstellung zugrundeliegende Eröffnungsbilanz darstellt) mit den Werten des aktuellen Jahres verglichen werden können. Im Sinne einer Vereinfachung müssen die Vorjahreswerte und -informationen der anderen Bestandteile der Jahresrechnung (Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis und Anhang) nicht ermittelt werden.

Inwieweit dieses Vorgehen praktikabel ist für Jahresrechnungen, bei denen die Vorjahreszahlen z. B. aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtend anzugeben sind, ist im Einzelfall zu beurteilen. Bei einem dualen Abschluss, der sowohl den Vorschriften des Obligationenrechts (OR) als auch jenen von Swiss GAAP FER entspricht, würde dies dazu führen, dass die Berichtsperiode und die Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellt wären, die anderen Bestandteile der Jahresrechnung hingegen die Vorjahreswerte und -informationen nach OR (bzw. bei der Geldflussrechnung gar keine) enthielten. Ein möglicher Ausweg für diesen Fall besteht darin, für die Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung von Swiss GAAP FER auch noch einen Abschluss nach OR zu erstellen.

Für kotierte Unternehmen schreibt FER 31/2 hingegen vor, dass bei der erstmaligen Anwendung auch die Vorperiode in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER darzustellen ist.

<b>Bilanzen 31.12. Unternehmen A</b>	<b>20.1 OR</b>	<b>20.1 FER</b>	<b>20.2 FER</b>
Flüssige Mittel	15	15	19
Wertschriften	150	210	273
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	75	85	111
Sonstige kurzfristige Forderungen	15	15	20
Vorräte	60	90	117
Rechnungsabgrenzungen	3	7	9
<b>Umlaufvermögen</b>	<b>318</b>	<b>422</b>	<b>549</b>
Sachanlagen	180	210	273
Finanzanlagen	20	20	26
Immaterielle Anlagen	30	40	52
<b>Anlagevermögen</b>	<b>230</b>	<b>270</b>	<b>351</b>
<b>Total Aktiven</b>	<b>548</b>	<b>692</b>	<b>900</b>
Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	8	8	10
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	70	70	91
Kurzfristige Rückstellungen	4	4	5
Rechnungsabgrenzungen	7	5	7
<b>Kurzfristige Verbindlichkeiten</b>	<b>89</b>	<b>87</b>	<b>113</b>
Langfristige Finanzverbindlichkeiten	140	140	182
Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	20	20	26
Langfristige Rückstellungen	38	12	41
<b>Langfristige Verbindlichkeiten</b>	<b>198</b>	<b>172</b>	<b>249</b>
<b>Fremdkapital</b>	<b>287</b>	<b>259</b>	<b>362</b>
Aktienkapital	80	80	104
Eigene Aktien	-30	-30	-39
Kapitalreserven	210	210	273
Gewinnreserven	1	173	200
<b>Eigenkapital</b>	<b>261</b>	<b>433</b>	<b>538</b>
<b>Total Passiven</b>	<b>548</b>	<b>692</b>	<b>900</b>

---

## **Teil II: Weitere Swiss GAAP FER**

---

## 8 Swiss GAAP FER 10: Immaterielle Werte

### 8.1 Einführung

Die Zielsetzung einer Jahresrechnung ist, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Organisation in strukturierter Form zur Verfügung zu stellen (FER RK/5). Diese Informationsfunktion bedingt, dass sich die Werttreiber der Geschäftstätigkeit in der einen oder anderen Form in der finanziellen Berichterstattung niederschlagen. Im Falle einer Produktionsgesellschaft sind die Sachanlagen für die Wertschöpfung von entscheidender Bedeutung. Sie verkörpern einen wichtigen Teil der Werttreiber und werden in der Bilanz der Organisation erfasst. Nicht zuletzt mittels des Sachanlagenpiegels werden dem Bilanzleser Informationen zur Verfügung gestellt, die dieser für seine Entscheidungen nutzen kann.

Die bekannten Entwicklungen im technologischen Bereich haben wirtschaftliche Veränderungen bewirkt, die gänzlich neue Geschäftstätigkeiten und -modelle hervorgebracht haben. Bei den entsprechenden Organisationen ist die Wertschöpfung weitgehend von nicht in der Bilanz erfassten Wissenspotenzialen, beispielsweise in Form eines neuen Wirkstoffs, einer neuen Technik oder eines neuen Geschäftsprozesses, abhängig. Die Rechnungslegung immaterieller Werte gewinnt in diesem Zusammenhang stark an Bedeutung, weil damit die Werttreiber von Organisationen, deren Aktiven auch aus nicht materiellen Werten bestehen, Niederschlag in der finanziellen Berichterstattung finden. Auf die Frage, ob damit die Lücke zwischen Buchwert und Marktwert des Eigenkapitals geschlossen werden kann, wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.

Wie im Folgenden aufgezeigt wird, regelt Swiss GAAP FER 10 einzeln erworbene oder selbst erarbeitete immaterielle Werte. Die Bestimmungen zur Entstehung und Behandlung von Goodwill finden sich in der Fachempfehlung zur Konzernrechnung (vgl. Swiss GAAP FER 30). Ebenso Gegenstand von Swiss GAAP FER 30 ist die Frage, wie im Rahmen von Akquisitionen erworbene immaterielle Werte in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft zu behandeln sind (in der internationalen Rechnungslegung bekannt als «Purchase Price Allocation»).

## 8.2 Ansatz und Aktivierung

### 8.2.1 Definition

Das Anlagevermögen gliedert sich in Sachanlagen, Finanzanlagen und immaterielle Anlagen (FER 3/2). Während Sachanlagen physisch existieren, ist dies weder bei Finanzanlagen noch bei immateriellen Anlagen der Fall. Die Tatsache, dass es sich bei immateriellen Anlagen um nicht-monetäre Gegenstände handelt, erlaubt eine Abgrenzung zu den Finanzanlagen (FER 10/1).

Weitere explizit aufgeführte Definitionskriterien sind die Identifizierbarkeit und Aktivierbarkeit (FER 10/1). Ein Aktivum ist identifizierbar, wenn es entweder auf vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten basiert oder von der Organisation getrennt werden kann, um verkauft, vermietet oder getauscht zu werden. In den meisten Fällen ist das Aktivum damit auch separierbar. Die Aktivierbarkeit setzt mit Bezug auf FER RK/15 die Verfügungsmacht, einen wahrscheinlichen künftigen Nutzen über die Berichtsperiode hinaus sowie die verlässliche Bewertbarkeit voraus. Die Verfügungsmacht ist gegeben, wenn die Organisation den immateriellen Wert beherrscht und ihn nutzen und veräussern kann.

In der Fachempfehlung sind zahlreiche Beispiele von erworbenen und selbst erarbeiteten immateriellen Werten aufgeführt (FER 10/2 und 10/15). Explizit als nicht aktivierbar bezeichnet werden selbst erarbeiteter Goodwill, Aus- und Weiterbildungskosten, Restrukturisierungskosten, Kosten für Grundlagen- und angewandte Forschung, Gründungs- und Organisationskosten (FER 10/19). Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind entweder nicht eindeutig identifizierbar oder führen nicht zu einem messbaren Nutzen über mehrere Jahre.

### 8.2.2 Erworbene immaterielle Werte

Einzeln erworbene immaterielle Werte müssen zum Zeitpunkt des Kaufs aktiviert werden, wenn sie über mehrere Jahre einen für die Organisation messbaren Nutzen bringen werden. Da diesen Käufen vertragliche Vereinbarungen zugrunde liegen, sind die Definitionskriterien Identifizierbarkeit, Aktivierbarkeit und Verfügungsmacht erfüllt. Der mehrjährige, messbare Nutzen wird angesichts der Wichtigkeit, die diesem Kriterium zukommt, noch einmal ausdrücklich erwähnt (FER 10/3). Mindestens zum Zeitpunkt des Erwerbs dürfte auch dieses Kriterium meistens erfüllt sein, da eine Organisation ansonsten den Kauf kaum tätigen würde.

### 8.2.3 Selbst erarbeitete immaterielle Werte

Selbst erarbeitete immaterielle Werte, die zum Verkauf oder zum Eigengebrauch bestimmt sind, können aktiviert werden, müssen aber nicht (Wahlrecht). Allerdings müssen bei einer Aktivierung vier Bedingungen kumulativ erfüllt sein (FER 10/4):

- Das Definitionskriterium der Identifizierbarkeit ist erfüllt und die Verfügungsmacht ist gegeben.
- Es ist ein für die Organisation messbarer, mehrjähriger Nutzen vorhanden.
- Die zur Schaffung des selbst erarbeiteten immateriellen Werts angefallenen Aufwendungen können separat erfasst und gemessen werden, wobei Letzteres bei separat erfassbaren Aufwendungen in der Regel automatisch der Fall ist.
- Es ist wahrscheinlich, dass die bis zur Fertigstellung und der beabsichtigten Verwendung (Verkauf oder Eigengebrauch) benötigten Mittel zur Verfügung stehen oder zur Verfügung gestellt werden.

Zusätzlich ist aus Gründen der Stetigkeit ein Rechnungslegungsgrundsatz festzulegen. Am einmal gewählten Vorgehen betreffend Bilanzierung muss festgehalten werden: Dem Periodenergebnis belastete Aufwendungen für selbst erarbeitete immaterielle Werte können im Nachhinein nicht mehr aktiviert werden (FER 10/6).

Die Problematik der Aktivierung selbst erarbeiteter immaterieller Werte soll an einem Beispiel illustriert werden: Zwei in verschiedenen Regionen tätige Unternehmen A und B entwickeln unabhängig voneinander eine Software, die im Bereich der Stromerzeugung tätige Ingenieure bei der Planung unterstützt, indem mittels einer Datenbankfunktion auf bereits ausgearbeitete Projekte bzw. Teile davon zurückgegriffen werden kann. Unternehmen A ist ein mittelgrosses Ingenieur- und Planungsunternehmen. Eine Abteilung des Unternehmens führt selbst Planungen in der Elektrizitätsbranche durch, eine weitere Abteilung hat vor Jahren begonnen, verschiedene IT-Applikationen an eigene Bedürfnisse anzupassen und weiterzuentwickeln. Seit mehreren Jahren verkauft sie solche Software auch an Dritte.

Bei Unternehmen B handelt es sich um ein Ingenieurbüro, das bisher weder für die Elektrizitätsbranche tätig war noch Erfahrung in der Entwicklung von Software hat.

Unternehmen A verfügt über interne Prozesse und Vorschriften, die eine separate Erfassung der mit der Entwicklung der neuen Software zusammenhängenden Aufwendungen erlauben. Dazu gehört eine Projektbuchhaltung, die in



die Betriebsbuchhaltung integriert ist. Da die Softwareentwicklung zur eigentlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens gehört, kann davon ausgegangen werden, dass die zur Fertigstellung und Vermarktung benötigten Mittel ohne Fremdfinanzierung zur Verfügung stehen werden. Schliesslich hat sich in der Vergangenheit gezeigt, dass das Controlling bei den Softwareprojekten funktioniert hat und dass nur Software, die einen mehrjährigen Nutzen erbracht hat, fertig gestellt wurde. Damit sind die vier Voraussetzungen zur Aktivierung der entsprechenden Aufwendungen erfüllt.

Bei Unternehmen B bestehen – ohne über weitere Details zu verfügen – Zweifel, ob die erforderlichen internen Systeme (Projekt- und Betriebsbuchhaltung) vorhanden sind, die eine separate Erfassung und Messung der Aufwendungen erlauben. Da es sich um eine Erweiterung der Geschäftstätigkeit zu handeln scheint, ist auch nicht sicher, ob die für die Weiterentwicklung nötigen Mittel beschafft werden können. Da mindestens zwei der vier Bedingungen zur Aktivierung nicht erfüllt sind, hat Unternehmen B die entsprechenden Aufwendungen der Erfolgsrechnung zu belasten (FER 10/5).

## **8.3 Bewertung**

### **8.3.1 Erstbewertung**

Immaterielle Werte, welche die Definitionskriterien erfüllen und damit in der Bilanz erfasst werden, sind bei der erstmaligen Bewertung zum tieferen Wert aus Anschaffungs-/Herstellungskosten und erzielbarem Wert in der Bilanz anzusetzen. Der Differenzbetrag zwischen den höheren Aufwendungen und dem erzielbaren Wert ist dem Periodenergebnis zu belasten. Der erzielbare Wert ist definiert als der höhere Wert von Netto-Marktwert und Nutzwert (FER 10/7 und FER 20/4). Bei den selbst erarbeiteten immateriellen Werten sind zu den Herstellungskosten alle direkt zuordenbaren Kosten zu zählen (z. B. Löhne der an der Entwicklung unmittelbar beteiligten Personen, aber auch direkt mit der Entwicklung zusammenhängende Aufwendungen der Projektleitung). Nicht aktivierbar sind allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten.

### **8.3.2 Folgebewertung (Anlagevermögen)**

Alle immateriellen Werte sind ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung über die vorsichtig geschätzte Nutzungsdauer systematisch abzuschreiben (FER 10/8 i. V. m. FER 18/9). Die Fachempfehlung enthält keine Bestimmungen über eine

maximal zulässige Nutzungsdauer, so dass der Zeitraum in begründeten und belegten Fällen bspw. auch 30 (oder sogar mehr) Jahre betragen kann. Bei personenbezogenen immateriellen Werten allerdings darf die Nutzungsdauer fünf Jahre nicht überschreiten. Ein personenbezogener immaterieller Wert entsteht bspw. bei einer Übernahme eines Geschäftsbereichs mittels Vermögensübertragung («Asset Deal»), bei der primär aufgrund der Kundenbeziehungen der Geschäftsleitung eine Prämie bezahlt wird.

Kann die Nutzungsdauer nicht bestimmt werden, ist in der Regel von fünf Jahren auszugehen. Bei nicht bestimmbarer Nutzungsdauer kann in begründeten Fällen der Abschreibungszeitraum höchstens 20 Jahre betragen (FER 10/8). Schliesslich ist an jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob die in der Bilanz erfassten immateriellen Werte noch werthaltig sind (FER 10/11). Dabei sind die Vorschriften zu den Wertbeeinträchtigungen von Aktiven einzuhalten (vgl. Swiss GAAP FER 20).

### **8.3.3 Folgebewertung (Umlaufvermögen)**

Grundsätzlich können immaterielle Werte auch zum Verkauf bestimmt sein (z. B. Lizenzen). In diesem Fall sind sie wie Vorräte zu behandeln (FER 10/16). Anstelle einer systematischen Abschreibung sind bei der Folgebewertung die Vorschriften über die Vorräte zu beachten (FER 10/20 und vgl. Swiss GAAP FER 17).

## **8.4 Offenlegung**

Immaterielle Werte sind in der Bilanz und im Anhang unter Verwendung folgender Kategorien aufzugliedern (FER 10/2):

- Lizenzen/Franchising
- Patente und technisches Know-how
- Marken und Verlagsrechte
- EDV-Software
- Entwicklungskosten
- Übrige immaterielle Werte.

Bei der Aufgliederung ist sowohl bei der Frage nach der Verwendung der aufgeführten Kategorien als auch bei der Frage nach weiteren Kategorien die Wesentlichkeit zu berücksichtigen (FER 10/2).

Zu den in der Bilanz und im Anhang verwendeten Kategorien sind in Form eines Anlagenspiegels der immateriellen Werte folgende Informationen in Tabellenform offenzulegen (FER 10/12–13):

- Anschaffungswerte (Bruttowerte zu Beginn der Rechnungsperiode, Zugänge, Abgänge, Reklassifikationen, Bruttowerte am Ende der Rechnungsperiode)
- Kumulierte Wertberichtigungen (Wertberichtigungen zu Beginn der Rechnungsperiode, planmässige Abschreibungen, Wertbeeinträchtigungen, Abgänge, Reklassifikationen, Wertberichtigungen am Ende der Rechnungsperiode)
- Nettobuchwerte (Nettobuchwerte zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode).

Die geschätzte Nutzungsdauer sowie die Methode der Abschreibung der immateriellen Werte sind im Anhang offenzulegen (FER 10/9). Falls die einmal festgelegte Nutzungsdauer nachträglich verändert wird, ist dies im Anhang offenzulegen und dabei der Einfluss dieser Änderung auf die Bilanz bzw. Erfolgsrechnung zu quantifizieren (FER 10/10).

---

## **Teil IV: Swiss GAAP FER für kotierte Unternehmen**

---

## 22 **Swiss GAAP FER 31: Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen**

### 22.1 **Einführung**

Swiss GAAP FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen» fasst alle Regelungen zusammen, die für die Konzern- oder Jahresrechnung kotierter Unternehmen gelten. Es handelt sich dabei um Unternehmen, deren Beteiligungsrechte (Aktien, Partizipations- oder Genussscheine) und/oder Forderungsrechte (Anleihensobligationen, Wandelanleihen, Optionsanleihen) an der SIX Swiss Exchange oder der BX Swiss (ehemals BX Berne eXchange) kotiert sind bzw. welche eine Kotierung beantragt haben und dazu einen Kotierungsprospekt erstellen (FER 31/1).

Neben Swiss GAAP FER 31 sind sämtliche anderen anwendbaren Fachempfehlungen (das Rahmenkonzept, die Kern-FER, weitere Fachempfehlungen, allfällig relevante branchenspezifische Fachempfehlungen und ggf. Swiss GAAP FER 30) einzuhalten. Die ausschliessliche Anwendung der Kern-FER ist für kotierte Unternehmen nicht zugelassen (FER 31/Einleitung und FER 1/2).

### 22.2 **Erstanwendung (FER 31/2)**

#### 22.2.1 **Darstellung in der Jahresrechnung**

Im Gegensatz zur erstmaligen Anwendung der Swiss GAAP FER gemäss Rahmenkonzept (vgl. Kapitel 1.3) müssen kotierte Unternehmen zu Vergleichszwecken zum Zeitpunkt des Übergangs auf Swiss GAAP FER in der Jahresrechnung sowie ggf. im Zwischenbericht neben der Berichtsperiode auch die Vorperiode in Übereinstimmung mit den Swiss GAAP FER darstellen (Anpassung Vorjahresrechnung, retrospektive Methode, «Restatement»). Bei einer Umstellung für das Jahr 20.2 bedeutet dies, dass Bilanzen in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER für den 1.1.20.1 und den 31.12.20.1 sowie die Erfolgsrechnung für 20.1 darzustellen sind. Dabei werden alle Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Übergangs in Kraft sind, vollständig und rückwirkend angewendet. Das bedeutet, dass eine auf den 1.1.20.2 in Kraft gesetzte Fachempfehlung rückwirkend auf den 1.1.20.1 anzuwenden ist.

## 22.2.2 Überleitungsrechnung

Es ist eine Überleitungsrechnung vom Eigenkapital per Eröffnungs- und Schlussbilanz sowie des Gewinns/Verlusts der Vorperiode unter dem bisherigen Rechnungslegungsstandard auf Swiss GAAP FER offenzulegen und zu erläutern (vgl. Abb. 22/1).

Abb. 22/1 Überleitungsrechnung des Eigenkapitals und des Ergebnisses samt Erläuterungen

Beispiel Überleitungsrechnung per 1.1.20.1	Gesellschaftskapital	Kapitalreserven (Agio)	Gewinnreserven	Total
Eigenkapital per 1.1.20.1 nach OR	60 000	320 000	60 000	440 000
Änderungen Rechnungslegungsgrundsätze («Restatement»):				
Auflösung stiller Reserven auf Vorräten abzüglich latenter Steuern			2 500	2 500
Auflösung stiller Reserven auf Rückstellungen abzüglich latenter Steuern			1 500	1 500
Eigenkapital per 1.1.20.1 nach Swiss GAAP FER	60 000	320 000	64 000	444 000

Erläuterungen zur Überleitungsrechnung auf den 1.1.20.1:

- Vorräte: Im Abschluss nach Obligationenrecht (OR) sind Wertberichtigungen auf Vorräten berücksichtigt, welche als stille Reserven zu betrachten sind und gemäss Swiss GAAP FER 17 nicht angesetzt werden dürfen.
- Rückstellungen: Der Abschluss nach Obligationenrecht (OR) beinhaltet nicht notwendige Rückstellungen, welche als stille Reserven zu betrachten sind und gemäss Swiss GAAP FER 23 keine Verpflichtung begründen.
- Auf beiden Posten wurden latente Steuern berücksichtigt.

Beispiel Überleitungsrechnung per 31.12.20.1	Gesellschaftskapital	Kapitalreserven (Agio)	Gewinnreserven	Jahresergebnis	Total
Eigenkapital per 31.12.20.1 nach OR	62 000	330 000	54 000	5 000	451 000
Änderungen Rechnungslegungsgrundsätze («Restatement»):					
Auflösung stiller Reserven auf Vorräten abzüglich latenter Steuern			2 500	– 500	2 000
Auflösung stiller Reserven auf Rückstellungen abzüglich latenter Steuern			1 500	500	1 000
Erfassung aktienbezogener Vergütungen abzüglich latenter Steuern			800	– 800	0
Eigenkapital per 31.12.20.1 nach Swiss GAAP FER	62 000	330 000	58 800	4 200	454 000

Erläuterungen zur Überleitungsrechnung auf den 31.12.20.1:

- Vorräte: Im Abschluss nach Obligationenrecht (OR) sind Wertberichtigungen auf Vorräten berücksichtigt, welche als stille Reserven zu betrachten sind und gemäss Swiss GAAP FER 17 nicht angesetzt werden dürfen. Im Jahr 20.1 wurden im Abschluss nach OR in dieser Position stille Reserven aufgelöst.
- Rückstellungen: Der Abschluss nach Obligationenrecht (OR) beinhaltet nicht notwendige Rückstellungen, welche als stille Reserven zu betrachten sind und gemäss Swiss GAAP FER 23 keine Verbindlichkeit begründen. Im Jahr 20.1 wurden im Abschluss nach OR in dieser Position zusätzliche stille Reserven gebildet.
- Im Jahr 20.1 wurden erstmals aktienbezogene Vergütungen für die Mitglieder der Geschäftsleitung erfasst.
- Auf allen Posten wurden latente Steuern berücksichtigt.

Die Veränderungen des Eigenkapitals zwischen dem 1.1.20.1 und dem 31.12.20.1 werden im Rahmen des Eigenkapitalnachweises (FER 24/7–8) offengelegt. Sie betreffen als erhöhende Posten eine Kapitalerhöhung im Nennwert von 2 000 mit einem Agio von 10 000, die Erfassung der aktienbezogenen Vergütung im Eigenkapital von 800 sowie als vermindernenden Posten eine Dividende von 6 000.

## 22.11 Fallstudien

### 22.11.1 Aktienbezogene Vergütung mit Ausgleich in Aktien

#### ■ Ausgangslage

20 leitende Angestellte des Unternehmens A erhalten per 1.1.20.1 je 300 Aktienoptionen, welche im Zeitpunkt der Zuteilung einen Wert von CHF 8 pro Option haben. Jede Option verbrieft das Recht, eine Aktie des Unternehmens zum Preis von CHF 100 zu kaufen. Um die Option ausüben zu dürfen, müssen die Angestellten weitere zwei Jahre im Unternehmen verbleiben. Bei Gewährung wird davon ausgegangen, dass fünf Angestellte die Bedingung nicht erfüllen werden. Die Laufzeit der Optionen beträgt fünf Jahre.

Am 31.3.20.1 erwirbt Unternehmen A 6 000 Aktien zum Preis von CHF 95 pro Aktie, um bei einer späteren Ausübung der Optionen die nötigen Aktien zur Verfügung zu haben.

Ende 20.1 wird nach wie vor davon ausgegangen, dass bis zum Ende des Erdienungszeitraums fünf Angestellte das Unternehmen verlassen werden. Der Wert pro Option liegt zu diesem Zeitpunkt bei CHF 12.

Ende 20.2 stellt sich heraus, dass tatsächlich nur drei leitende Angestellte das Unternehmen verlassen haben. Der Wert pro Option beträgt Ende 20.2 CHF 14.

Am 30.4.20.3 üben 10 Angestellte ihre Optionen aus. Der Aktienkurs zu diesem Zeitpunkt beträgt CHF 120, so dass pro Option ein Gewinn von CHF 20 erzielt wird. Die Aktien für die Ausübung der Optionen werden durch eigene Aktien bereitgestellt.

#### ■ Aufgabenstellung

Wie lauten die relevanten Buchungen vom Zeitpunkt der Gewährung der Optionsrechte bis zur Ausübung der Optionen im dritten Jahr?



## ■ Lösungsvorschlag

Datum	Text	Buchungssatz (Soll / Haben)	Betrag CHF
1.1.20.1	Gewährung der Optionen	Keine Buchung	
31.3.20.1	Kauf eigener Aktien	Eigene Aktien / Flüssige Mittel	570 000
31.12.20.1	Erfassung Personal-aufwand	Personalaufwand / Eigenkapital (Aktienplan)	18 000
31.12.20.2	Erfassung Personal-aufwand	Personalaufwand / Eigenkapital (Aktienplan)	22 800
30.4.20.3	Ausübung Optionen	Flüssige Mittel / Eigene Aktien	285 000
		Flüssige Mittel / Kapitalreserven	15 000

Zum Zeitpunkt der Gewährung ist keine Buchung vorzunehmen, da der Erdienungszeitraum noch nicht begonnen hat. Am 31. März 20.1 werden die (maximal) benötigten eigenen Aktien gekauft.

Am Ende des Jahres 20.1 wird die Annahme, dass fünf Angestellte die Bedingungen nicht erfüllen werden, aufrechterhalten. Bei Vergütungen mit Ausgleich in Aktien erfolgt keine Anpassung des Optionswerts an den aktuellen Tageswert, d. h. die Optionen werden unverändert zum Tageskurs zum Zeitpunkt der Gewährung (CHF 8 pro Option) bewertet. Entsprechend sind Kosten von insgesamt CHF 36 000 (15 Angestellte · 300 Optionen · CHF 8 pro Option) über den Erdienungszeitraum von zwei Jahren zu verteilen, d. h. für das erste Jahr sind Kosten von CHF 18 000 als Personalaufwand zu verbuchen. Da es sich um eine Vergütung mit Ausgleich in Aktien handelt, ist der Gegenposten in der Bilanz im Eigenkapital zu erfassen.

Am Ende von Jahr 20.2 stellt sich heraus, dass nicht wie ursprünglich erwartet fünf, sondern nur drei Angestellte die Bedingungen nicht erfüllen. Die Optionen werden nach wie vor zum Kurs von CHF 8 pro Option bewertet (siehe oben). Der insgesamt zu berücksichtigende Personalaufwand ist deshalb auf CHF 40 800 (17 Angestellte · 300 Optionen · CHF 8 pro Option) zu korrigieren. Da im ersten Jahr bereits Kosten von CHF 18 000 erfasst wurden, sind für das zweite Jahr entsprechend noch Kosten in Höhe von CHF 22 800 (CHF 40 800 – CHF 18 000) zu berücksichtigen.

Dem Unternehmen A fließen am 30.04.20.3 aus der Ausübung der Optionen durch die 10 Angestellten flüssige Mittel von insgesamt CHF 300 000 (10 Angestellte · 300 Aktien · CHF 100 pro Aktie) zu. Gleichzeitig beträgt der Buchwert

der veräusserten eigene Aktien CHF 285 000 (10 Angestellte · 300 Aktien · CHF 95 pro Aktie). In Übereinstimmung mit FER 24/3 ist der aus dieser Transaktion resultierende Mehrwert von CHF 15 000 (CHF 300 000 – CHF 285 000) erfolgsneutral den Kapitalreserven gutzuschreiben.

Der auf der Ausübung der Option erzielte Gewinn von CHF 20 pro Option ist den Angestellten zuzurechnen und hat keine Auswirkungen auf die Rechnungslegung des Unternehmens.

### 22.11.2 Aktienbezogene Vergütung mit Barausgleich

#### ■ Ausgangslage

20 leitende Angestellte des Unternehmens B erhalten per 1.1.20.1 je 300 virtuelle Aktienoptionen, welche im Zeitpunkt der Zuteilung einen Wert von CHF 8 pro Option haben. Jede Option verbrieft das Recht, die Differenz zwischen dem Aktienkurs bei Ausübung und dem Bezugskurs von CHF 100 ausbezahlt zu bekommen. Um die Option ausüben zu dürfen, müssen die Angestellten weitere zwei Jahre im Unternehmen verbleiben. Bei Gewährung wird davon ausgegangen, dass zwei Angestellte die Bedingung nicht erfüllen werden. Die Laufzeit der Optionen beträgt fünf Jahre.

Ende 20.1 wird nach wie vor davon ausgegangen, dass bis zum Ende des Erdienungszeitraums zwei Angestellte das Unternehmen verlassen werden. Der Wert pro Option liegt zu diesem Zeitpunkt bei CHF 12.

Ende 20.2 stellt sich heraus, dass tatsächlich drei leitende Angestellte das Unternehmen verlassen haben. Der Wert pro Option beträgt Ende 20.2 CHF 14.

Am 30.4.20.3 üben 8 Angestellte ihre Optionen aus. Der Aktienkurs zu diesem Zeitpunkt beträgt CHF 106.

Am Ende des dritten Jahres beträgt der Wert pro Option CHF 11.

#### ■ Aufgabenstellung

Wie lauten die relevanten Buchungen vom Zeitpunkt der Gewährung der Optionsrechte bis Ende 20.3?