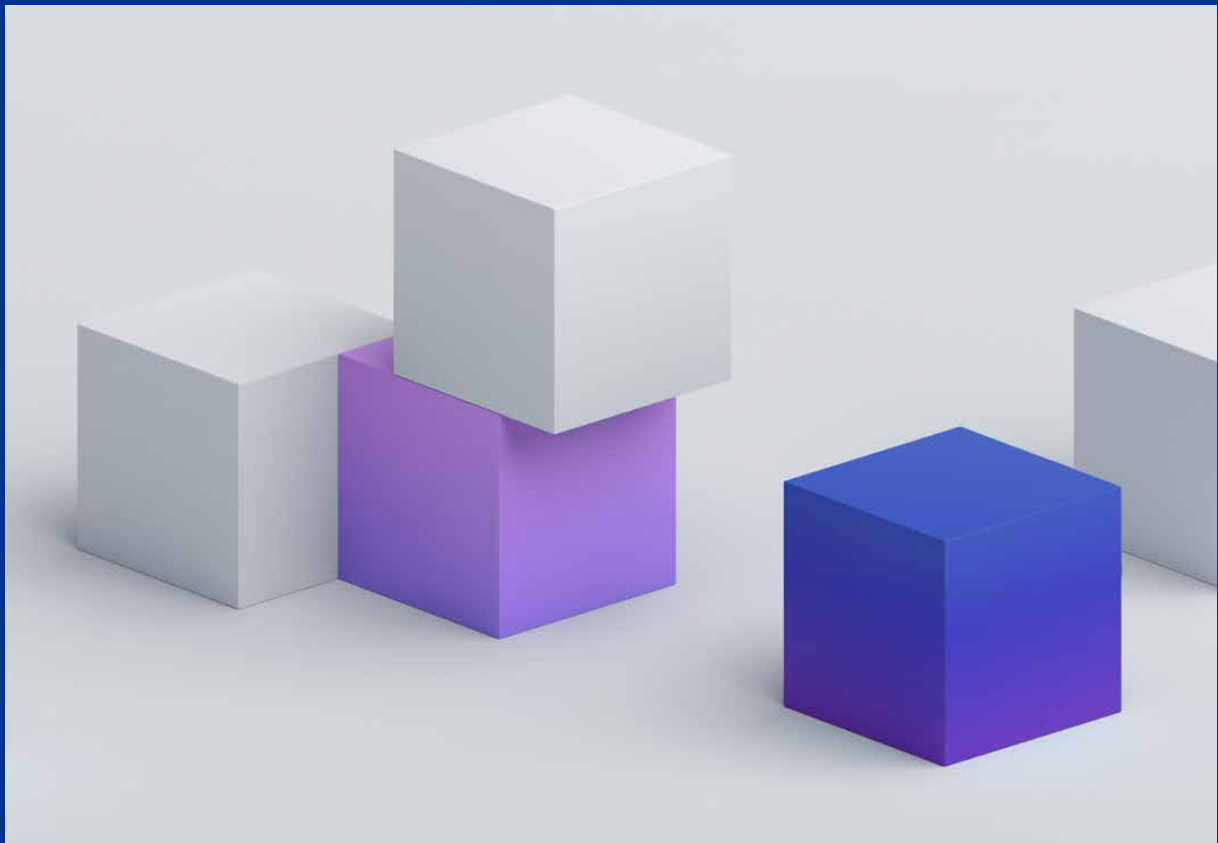




Swiss GAAP FER 31

**Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen:
Anforderungen, Anwendungshinweise und illustrative Beispiele**



Inhaltsverzeichnis



| | | |
|-----------|--|-----------|
| 01 | Einleitung | 3 |
| 02 | Übersicht über die einzelnen Bestimmungen | 4 |
| | 2.1 Aktienbezogene Vergütungen | 6 |
| | 2.2 Aufzugebende Geschäftsbereiche | 9 |
| | 2.3 Ergebnis je Beteiligungsrecht | 11 |
| | 2.4 Ertragssteuern | 13 |
| | 2.5 Verbindlichkeiten finanzieller Art | 16 |
| | 2.6 Segmentberichterstattung | 17 |
| | 2.7 Zwischenberichterstattung | 19 |
| | 2.8 Erstanwendung der Swiss GAAP FER in ihrer Gesamtheit | 20 |
| 03 | Fazit | 22 |

01 Einleitung

Die FER-Fachkommission hat per 1. Januar 2015 die ergänzende Fachempfehlung für kotierte Unternehmen (Swiss GAAP FER 31) in Kraft gesetzt. Damit erweitert sich der modulare Aufbau der Swiss GAAP FER um einen weiteren Anwendungsfall, nämlich jenen der kotierten Unternehmen (vgl. Abbildung in Anlehnung an Meyer/Suter, ST 2013/3, S. 105):

Aufbau der Swiss GAAP FER



Kotierte Unternehmen haben damit die Anforderungen des Rahmenkonzepts, die Kern-FER, die für sie anwendbaren weiteren Standards mit spezifischen Themen sowie Swiss GAAP FER 31 zu erfüllen. Bei konzernrechnungspflichtigen kotierten Unternehmen ist zusätzlich Swiss GAAP FER 30 (Konzernrechnung) einzuhalten. Die ausschliessliche Anwendung der Kern-FER ist für kotierte Unternehmen nicht zugelassen.

Gemäss Swiss GAAP FER 31/1 sind unter kotierten Unternehmen jene Organisationen zu verstehen, deren Beteiligungsrechte und/oder Forderungsrechte (Anleihen) kotiert sind oder für die eine Kotierung beantragt ist. Der Begriff Kotierung ist dabei unseres Erachtens für die Schweiz so zu interpretieren, dass damit die Kotierung an einer Börse im Sinne des Börsengesetzes gemeint ist. Darunter fallen namentlich die SIX Swiss Exchange und die BX Berne eXchange, nicht jedoch OTC-Plattformen wie z.B. die BEKB OTC-X.

Im Zentrum von Swiss GAAP FER 31 stehen wichtige Fragen der Offenlegung, welche aus Sicht der FER-Fachkommission für kotierte Unternehmen wesentlich sind und das Verständnis der externen Empfänger der Jahres- oder Konzernrechnung verbessern sollen. Die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 31 gehen denjenigen des Rahmenkonzepts und der weiteren Fachempfehlungen vor.

Bei der Erstanwendung von Swiss GAAP FER 31 sind aus Gründen der Vergleichbarkeit und Stetigkeit sowohl das Berichts- wie auch das Vorjahr anzupassen (Restatement). Dies gilt analog für Zwischenabschlüsse, soweit die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 31 überhaupt Auswirkungen auf den Zwischenabschluss haben (z.B. bei aktienbezogenen Vergütungen).

02 Übersicht über die einzelnen Bestimmungen

Struktur

Swiss GAAP FER 31 ist wie folgt aufgebaut:

| Empfehlung | Thema | Erläuterungen |
|------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| Swiss GAAP FER 31/1 | Definition | – |
| Swiss GAAP FER 31/2 | Erstanwendung | – |
| Swiss GAAP FER 31/3 | Aktienbezogene Vergütungen | Swiss GAAP FER 31/13 |
| Swiss GAAP FER 31/4 | Aufzugebende Geschäftsbereiche | – |
| Swiss GAAP FER 31/5 | Ergebnis je Beteiligungsrecht | – |
| Swiss GAAP FER 31/6 | Ertragssteuern | – |
| Swiss GAAP FER 31/7 | Verbindlichkeiten finanzieller Art | – |
| Swiss GAAP FER 31/8 | Segmentberichterstattung | Swiss GAAP FER 31/14–15 |
| Swiss GAAP FER 31/9–12 | Zwischenberichterstattung | – |

Konzept

In bewährter Manier hat die FER-Fachkommission die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 31 kurz und prägnant formuliert. Mit der gewählten eigenständigen Lösung wird beabsichtigt, die Stellung als anerkanntes Regelwerk im Swiss Reporting Standard der SIX Swiss Exchange zu festigen.

Die FER-Fachkommission hat bewusst darauf verzichtet, detaillierte Einzelfallregelungen zu erlassen. Offene Fragen sind gemäss Swiss GAAP FER 1/4 im Sinne des Rahmenkonzepts zu beantworten. Das heisst, dass eine Antwort sich an den Zielsetzungen «Entscheidungsrelevanz» (Ziffer 5 des Rahmenkonzepts) und «True & Fair View» (Ziffer 6 des Rahmenkonzepts) zu orientieren hat. Dieses Vorgehen bringt es mit sich, dass in vielen Fällen mehrere mögliche Antworten denkbar sind. Wichtig ist, dass das gewählte Vorgehen im Anhang erläutert wird, damit die Empfänger der Information nachvollziehen können, ob die offenen Fragen vom Unternehmen gemäss Swiss GAAP FER 1/4 beantwortet wurden. Allerdings kann ein nicht FER-konformes Vorgehen nicht durch eine Offenlegung geheilt werden (Ziffer 4 des Rahmenkonzepts).

Bei ihren Überlegungen ist die FER-Kommission von den wichtigsten Unterschieden ausgegangen, die vormals zwischen Swiss GAAP FER und internationalen Rechnungslegungsstandards bestanden. Während sich die Auswahl der zu regelnden Themen an den Unterschieden zu IFRS orientierte, wurden inhaltlich bewusst zum Teil abweichende Regelungen getroffen, so z.B. bei den aufzugebenden Geschäftsbereichen, den Ertragssteuern oder der bisher Gegenstand von Swiss GAAP FER 12 bildenden Zwischenberichterstattung. Konzeptionell Anlehnung an IFRS-Bestimmungen gesucht wurde in Swiss GAAP FER 31 namentlich bei den Themen aktienbezogene Vergütungen, Ergebnis je Beteiligungsrecht und Segmentberichterstattung.

Im Folgenden wird auf die einzelnen Anforderungen eingegangen. Diese werden anhand des Beispiels XYZ-Gruppe veranschaulicht und mit Anwendungshinweisen ergänzt. Dabei wurde für Fragen, die in Swiss GAAP FER 31 nicht geregelt sind, nach Antworten im eingangs geschilderten Sinne gesucht.

Ausgangslage XYZ-Gruppe

Die XYZ-Gruppe umfasst die X-AG als Stammhaus sowie deren 100%-Tochtergesellschaften Y-AG und Z-AG. Die drei Gesellschaften sind in je einem anderen Geschäftsbereich tätig. Die Ergebnisse für das Berichtsjahr (20_1) sind nachfolgend dargestellt:

| Angaben in CHF 1 000 | X-AG Geschäfts- bereich X | Y-AG Geschäfts- bereich Y | Z-AG Geschäfts- bereich Z | XYZ-Gruppe |
|--|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|-------------|
| Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen | 90500 | 27000 | 10600 | 128100 |
| Andere betriebliche Erträge | 300 | 200 | 50 | 550 |
| Materialaufwand | -66400 | -21500 | -7050 | -94950 |
| Personalaufwand | -11850 | -2800 | -1800 | -16450 |
| Abschreibungen | -1600 | -350 | -250 | -2200 |
| Andere betriebliche Aufwendungen | -7300 | -1700 | -1000 | -10000 |
| Betriebliches Ergebnis | 3650 | 850 | 550 | 5050 |
| Finanzergebnis | -150 | -50 | -50 | -250 |
| Ordentliches Ergebnis | 3500 | 800 | 500 | 4800 |
| Betriebsfremdes Ergebnis | 500 | 0 | 0 | 500 |
| Ausserordentliches Ergebnis | 0 | -1800 | 0 | -1800 |
| Gewinn / Verlust vor Ertragssteuern | 4000 | -1000 | 500 | 3500 |
| Ertragssteuern | -1000 | 0 | 0 | -1000 |
| Gewinn / Verlust | 3000 | -1000 | 500 | 2500 |

Die drei Geschäftsbereiche operieren unabhängig voneinander. Im Berichtsjahr haben die Y-AG und die Z-AG keine Dividenden ausgeschüttet. Die X-AG hat keine Management-Fees verrechnet.

2.1 Aktienbezogene Vergütungen

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/3 sind aktienbezogene Vergütungen bei der Zuteilung zum Tageswert zu bewerten und über den Erdienungszeitraum als Personalaufwand zu erfassen. Bei Vergütungen mit Ausgleich in Aktien bildet das Eigenkapital die Gegenposition, bei Vergütungen mit Barausgleich das Fremdkapital (Verbindlichkeit). Sofern kein Barausgleich vorgesehen ist, erfolgt – ausser bei Änderungen der Ausübungs- bzw. Bezugskonditionen (z.B. des Erdienungszeitraums) – keine Folgebewertung. Im Anhang offenzulegen sind die allgemeinen Vertragsbedingungen, die Berechnungsgrundlage für die Tageswerte und der im Periodenergebnis erfasste Aufwand.

Anwendungshinweise

Der Begriff «Tageswert» ist in Ziffer 26 des Rahmenkonzepts wie folgt definiert: «Der Tageswert eines Aktivums ergibt sich durch den Preis, der am Bilanzstichtag durch den Erwerb des Aktivums im normalen Geschäftsverlauf entrichtet werden müsste.» Grundsätzlich ist ein solcher Tageswert für aktienbezogene Vergütungen auf Basis eines Optionspreismodells per Stichtag der Zuteilung zu berechnen. Bei entschädigungslos zugeteilten kotierten Aktien entspricht der Tageswert der Option dem Börsenkurs, sofern im Erdienungszeitraum keine Dividendenausschüttungen erwartet werden (Wert einer Option mit Ausübungspreis von null).

In der Praxis sind neben Vergütungen mit Ausgleich in Aktien und solchen mit Barausgleich auch Kombinationsmodelle anzutreffen. Bei einem Wahlrecht zwischen Aktien und Bargeld ist die Erfassung in der Jahres-/Konzernrechnung davon abhängig, welcher Partei das Wahlrecht zukommt:

- Sofern das Wahlrecht beim Empfänger liegt, erfolgt die Behandlung als Instrument mit Barausgleich.
- Liegt hingegen das Wahlrecht beim Unternehmen, kann unseres Erachtens die Behandlung sowohl als Instrument mit Ausgleich in Aktien wie auch als Instrument mit Barausgleich erfolgen. Werden bei einer Behandlung als Instrument mit Barausgleich im Ausübungszeitpunkt dann Aktien gewählt, wird die Verbindlichkeit gegen das Eigenkapital ausgebucht.

Das gewählte Vorgehen ist als Rechnungslegungsgrundsatz im Anhang offenzulegen.

Illustratives Beispiel 1 – Zuteilung von Phantom Stocks (Instrument mit Barausgleich)

In der XYZ-Gruppe besteht ein Phantom-Stock-Plan für den CEO und den CFO. Am Ende des Berichtsjahres (20_1) werden dem CEO 3 000, dem CFO 1 500 virtuelle Aktien zugeteilt. Nach einem Erdienungszeitraum von 3 Jahren wird der Gegenwert der Aktien bar ausbezahlt. Bei Kündigung innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Im Zeitpunkt der Zuteilung entspricht der Tageswert dem Börsenkurs von CHF 10 pro Aktie.

Unter der Annahme, dass der Aktienkurs pro Jahr um CHF 5 steigt und CEO/CFO bis Ende 20_4 das Unternehmen nicht verlassen, ergeben sich folgende Buchungen:

| Jahr | Soll | Haben | Betrag (CHF) Berechnung / Erläuterung |
|------|-----------------|-----------------|---|
| 20_1 | – | – | – Keine Buchung |
| 20_2 | Personalaufwand | Verbindlichkeit | 22 500 $(4\,500 \# \times \text{CHF } 15) / 3$ |
| 20_3 | Personalaufwand | Verbindlichkeit | 37 500 $[(4\,500 \# \times \text{CHF } 20) / 3 \times 2] - \text{CHF } 22\,500$ |
| 20_4 | Personalaufwand | Verbindlichkeit | 52 500 $[(4\,500 \# \times \text{CHF } 25) / 3 \times 3] - \text{CHF } 60\,000$ |
| 20_4 | Verbindlichkeit | Flüssige Mittel | 112 500 Auszahlung |

Eine Minimalvariante für die Offenlegung im Anhang der Konzernrechnung 20_1 der XYZ-Gruppe könnte wie folgt aussehen:

Im Rahmen eines aktienbezogenen Beteiligungsplans sind Mitgliedern der Geschäftsleitung per Ende des Berichtsjahres 4 500 virtuelle Aktien (Phantom Stocks) zugeteilt worden. Der Tageswert im Zeitpunkt der Zuteilung entspricht dem Börsenkurs von CHF 10 pro Aktie. Nach Ablauf von drei Jahren (Erdienungszeitraum) wird der Gegenwert der Aktien (Börsenkurs im Ausübungszeitpunkt) bar ausbezahlt. Bei Ausscheiden aus dem Unternehmen innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Der Beteiligungsplan hatte im Berichtsjahr keinen Einfluss auf das Periodenergebnis, da der Erdienungszeitraum erst per 1.1. des Folgejahres beginnt.

Für das Jahr 20_2 wäre die Offenlegung dann wie folgt:

Per Ende 20_1 wurden Mitgliedern der Geschäftsleitung im Rahmen eines aktienbezogenen Beteiligungsplans 4 500 virtuelle Aktien (Phantom Stocks) zugeteilt. Der Tageswert im Zeitpunkt der Zuteilung entsprach dem Börsenkurs von CHF 10 pro Aktie. Nach Ablauf von drei Jahren ab Zuteilung (Erdienungszeitraum) wird der Gegenwert der Aktien (Börsenkurs im Ausübungszeitpunkt) bar ausbezahlt. Bei Ausscheiden aus dem Unternehmen innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Der im Periodenergebnis erfasste Aufwand beläuft sich auf CHF 22 500 (Vorjahr CHF 0).

Illustratives Beispiel 2 – Zuteilung von Aktien (Instrument mit Ausgleich in Aktien)

In der XYZ-Gruppe besteht ein Aktienbeteiligungsplan für den CEO und den CFO. Am Ende des Berichtsjahres (20_1) werden dem CEO 3 000, dem CFO 1 500 Aktien zugeteilt. Nach einem Erdienungszeitraum von 3 Jahren werden die Aktien physisch abgegeben. Bei Kündigung innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Im Zeitpunkt der Zuteilung entspricht der Tageswert dem Börsenkurs von CHF 10 pro Aktie. Die für den Aktienbeteiligungsplan notwendigen Titel werden zu Beginn des Berichtsjahres für CHF 5 pro Aktie an der Börse gekauft.

Unter der Annahme, dass CEO/CFO bis Ende 20_4 das Unternehmen nicht verlassen, ergeben sich folgende Buchungen:

| Jahr | Soll | Haben | Betrag (CHF) Berechnung/ Erläuterung |
|------|-----------------|-----------------|--|
| 20_1 | Eigene Aktien | Flüssige Mittel | 22 500 Erwerb |
| 20_2 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 15 000 (4 500 # × CHF 10)/3 |
| 20_3 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 15 000 (4 500 # × CHF 10)/3 |
| 20_4 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 15 000 (4 500 # × CHF 10)/3 |
| 20_4 | Kapitalreserven | Eigene Aktien | 45 000 Ausgabe |
| 20_4 | Eigene Aktien | Kapitalreserven | 22 500 Verbuchung Mehrerlös (4 500 # × (CHF 10–5)) |

Eine Minimalvariante für die Offenlegung im Anhang der Konzernrechnung 20_1 der XYZ-Gruppe könnte wie folgt aussehen:

Im Rahmen eines aktienbezogenen Beteiligungsplans sind Mitgliedern der Geschäftsleitung per Ende des Berichtsjahres 4500 Aktien zugeteilt worden. Der Tageswert im Zeitpunkt der Zuteilung entspricht dem Börsenkurs von CHF 10 pro Aktie. Nach Ablauf von drei Jahren (Erdienungszeitraum) werden diese Aktien aus bestehenden Beständen physisch an die Berechtigten abgegeben. Bei Ausscheiden aus dem Unternehmen innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Der Beteiligungsplan hatte im Berichtsjahr keinen Einfluss auf das Periodenergebnis, da der Erdienungszeitraum erst per 1.1. des Folgejahres beginnt.

Illustratives Beispiel 3 – Zuteilung von Optionen (Instrument mit Ausgleich in Aktien)

In der XYZ-Gruppe besteht ein Optionsplan für den CEO und den CFO. Am Ende des Berichtsjahres (20_1) werden dem CEO 3000, dem CFO 1500 Optionen zugeteilt. Eine Option berechtigt nach Ablauf eines Erdienungszeitraums von 3 Jahren zum Bezug einer Aktie zum Ausübungspreis von CHF 10. Bei Kündigung innerhalb des Erdienungszeitraums verfallen die Optionen. Im Zeitpunkt der Zuteilung liegt der Börsenkurs bei CHF 10 pro Aktie, der Wert der Option beträgt CHF 2. Die für den Optionsplan notwendigen Titel werden zu Beginn des Berichtsjahres für CHF 5 pro Aktie an der Börse gekauft.

Unter der Annahme, dass der Aktienkurs per Ende 20_4 CHF 25 beträgt und CEO/CFO bis zu diesem Zeitpunkt das Unternehmen nicht verlassen, ergeben sich folgende Buchungen:

| Jahr | Soll | Haben | Betrag (CHF) | Berechnung/ Erläuterung |
|------|-----------------|-----------------|-----------------|--|
| 20_1 | Eigene Aktien | Flüssige Mittel | 22500 | Erwerb |
| 20_2 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 3000 | $(4500 \# \times \text{CHF } 2)/3$ |
| 20_3 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 3000 | $(4500 \# \times \text{CHF } 2)/3$ |
| 20_4 | Personalaufwand | Kapitalreserven | 3000 | $(4500 \# \times \text{CHF } 2)/3$ |
| 20_4 | Flüssige Mittel | Eigene Aktien | 45000 | Optionsausübung |
| 20_4 | Eigene Aktien | Kapitalreserven | 22500 | Verbuchung Mehrerlös $(4500 \# \times (\text{CHF } 10-5))$ |

Eine Minimalvariante für die Offenlegung im Anhang der Konzernrechnung 20_1 der XYZ-Gruppe könnte wie folgt aussehen:

Im Rahmen eines aktienbezogenen Beteiligungsplans sind Mitgliedern der Geschäftsleitung per Ende des Berichtsjahres 4500 Optionen zugeteilt worden. Der Tageswert der Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung ist auf Basis des Black-Scholes-Modells berechnet worden und beläuft sich auf CHF 2 pro Option. Eine Option berechtigt nach Ablauf eines Erdienungszeitraums von drei Jahren zum Bezug einer Aktie zum Ausübungspreis von CHF 10. Bei Ausscheiden aus dem Unternehmen innerhalb des Erdienungszeitraums verfällt der Anspruch. Der Beteiligungsplan hatte im Berichtsjahr keinen Einfluss auf das Periodenergebnis, da der Erdienungszeitraum erst per 1.1. des Folgejahres beginnt.

2.2 Aufzugebende Geschäftsbereiche

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/4 sind nach Ankündigung der Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen und das Betriebsergebnis aufzugebender Geschäftsbereiche im Anhang separat offenzulegen. Zudem ist zu erläutern, welche geographischen Märkte, Geschäftsbereiche oder Tochtergesellschaften vom Entscheid betroffen sind.

Anwendungshinweise

Die anzugebenden Positionen «Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen» und «Betriebliches Ergebnis» korrespondieren mit den entsprechenden Gliederungsvorschriften in Swiss GAAP FER 3/7 resp. Swiss GAAP FER 3/8 (Darstellung und Gliederung).

Der zentrale Begriff «Geschäftsbereich» ist in Swiss GAAP FER nicht näher definiert. Allgemein kann es sich bei einem Geschäftsbereich z.B. um eine Geschäftssparte, um einen geographischen Markt oder um ein bestimmtes Kundensegment handeln. Der aufzugebende Teil muss eine gewisse Bedeutung im Rahmen der gesamten Geschäftsaktivitäten aufweisen, damit er als aufzugebender Geschäftsbereich eingestuft werden kann. Unter Aufgabe eines Geschäftsbereichs fallen unseres Erachtens sowohl der vorgesehene Verkauf als auch die Stilllegung/Schliessung eines Geschäftsbereichs.

Gemäss Swiss GAAP FER 31/4 hat die Offenlegung der Angaben zu den aufzugebenden Geschäftsbereichen im Anhang zu erfolgen. Eine gesonderte Darstellung in der Erfolgsrechnung oder der Geldflussrechnung ist nur zulässig, wenn dadurch die Mindestgliederungsvorschriften von Swiss GAAP FER 3 (Darstellung und Gliederung) nicht verletzt werden. Für den Ausweis in der Bilanz ist die Fristigkeit gemäss den Ziffern 16 und 18 des Rahmenkonzepts zu beachten. Im Sinne der True & Fair View erscheint es hier trotz fehlender Grundlage in Swiss GAAP FER 3 als sachgerecht, Aktiven und Passiven aufzugebender Geschäftsbereiche gesondert im Umlaufvermögen resp. den kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen, sofern diese voraussichtlich innerhalb von 12 Monaten realisiert werden resp. zu erfüllen sind. Die Zusammensetzung dieser Positionen gemäss dem Gliederungsraster von Swiss GAAP FER 3/2 und Swiss GAAP FER 3/3 ist im Anhang offenzulegen.

Illustratives Beispiel 4

Der Verwaltungsrat der XYZ-Gruppe hat in seiner Sitzung vom 1. Dezember des Berichtsjahres (20_1) beschlossen, die Z-AG (welche einen von drei Geschäftsbereichen darstellt) an einen Investor zu verkaufen. Der Abschluss der Transaktion ist auf Februar des Folgejahres geplant. Am 5. Dezember wird eine entsprechende Pressemitteilung publiziert.

Im Anhang der Konzernrechnung der XYZ-Gruppe könnte dies als Minimalvariante wie folgt offengelegt werden:

Die Z-AG bildet den Geschäftsbereich Z der XYZ-Gruppe. Mit einer Pressemitteilung vom 5. Dezember 20_1 ist angekündigt worden, dass die Z-AG an einen Investor veräussert wird. Der Abschluss des Verkaufs ist für Februar 20_2 geplant. Die Eckdaten des Geschäftsbereichs Z präsentieren sich wie folgt:

| Aufzugebender Geschäftsbereich Z Angaben in CHF 1000 | 20_1 | 20_0 |
|---|-------------|-------------|
| Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen | 10600 | 10900 |
| Betriebliches Ergebnis | 550 | 800 |

Alternativ besteht die Möglichkeit, den aufzugebenden Geschäftsbereich Z in der Erfolgsrechnung (oder im Anhang) darzustellen, indem dort spaltenweise die fortgeführten und die aufzugebenden Geschäftsbereiche sowie das Gesamttotal gezeigt werden:

| Angaben in CHF 1 000 | Fortgeführte Geschäfts- bereiche | Aufzugebender Geschäfts- bereich Z | Total 20_1 |
|--|---|---|-------------------|
| Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen | 117 500 | 10 600 | 128 100 |
| Andere betriebliche Erträge | 500 | 50 | 550 |
| Materialaufwand | -87 900 | -7 050 | -94 950 |
| Personalaufwand | -14 650 | -1 800 | -16 450 |
| Abschreibungen | -1 950 | -250 | -2 200 |
| Andere betriebliche Aufwendungen | -9 000 | -1 000 | -10 000 |
| Betriebliches Ergebnis | 4 500 | 550 | 5 050 |
| Finanzergebnis | -200 | -50 | -250 |
| Ordentliches Ergebnis | 4 300 | 500 | 4 800 |
| Betriebsfremdes Ergebnis | 500 | 0 | 500 |
| Ausserordentliches Ergebnis | -1 800 | 0 | -1 800 |
| Gewinn / Verlust vor Ertragssteuern | 3 000 | 500 | 3 500 |
| Ertragssteuern | -1 000 | 0 | -1 000 |
| Gewinn / Verlust | 2 000 | 500 | 2 500 |

2.3 Ergebnis je Beteiligungsrecht

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/5 sind unterhalb der Erfolgsrechnung das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Beteiligungsrecht auszuweisen. Offenzulegen sind die Berechnungssystematik für das unverwässerte Ergebnis je Beteiligungsrecht sowie eine Überleitung vom unverwässerten auf das verwässerte Ergebnis je Beteiligungsrecht (unter Angabe der potenziell verwässernd wirkenden Effekte).

Anwendungshinweise

Verwässernd wirkende Effekte können sich z.B. aufgrund von aktienbezogenen Vergütungen, Wandelanleihen oder Optionsanleihen ergeben.

Aufgrund der fehlenden konkreten Regeln zur Berechnung des Ergebnisses je Beteiligungsrecht erscheint eine Anlehnung an andere anerkannte Standards zur Rechnungslegung als zweckmässig (z.B. IAS 33).

Illustratives Beispiel 5

Die XYZ-Gruppe hat im Berichtsjahr (20_1) einen Reingewinn von CHF 2 500 000 erzielt. Das Aktienkapital der X-AG ist eingeteilt in 500 000 Namenaktien zu nominal CHF 5. Die Gesellschaft hat eine zum Nominalwert bilanzierte Wandelanleihe mit Nennwert CHF 2 000 000 ausstehend, die in 200 000 Namenaktien wandelbar ist. Der Zinssatz für die Wandelanleihe beträgt 5%, der Steuersatz liegt bei 25%.

Das Ergebnis pro Aktie berechnet sich im vorliegenden Fall wie folgt:

| | | | | |
|-------------------------|---|--|---|----------------|
| Unverwässertes Ergebnis | = | $\frac{\text{CHF } 2\,500\,000}{500\,000}$ | = | CHF 5.00/Aktie |
| Verwässertes Ergebnis | = | $\frac{\text{CHF } 2\,500\,000 + \text{CHF } 2\,000\,000 \times 5\% \times (1-25\%)}{500\,000 + 200\,000}$ | = | CHF 3.68/Aktie |

Das verwässerte Ergebnis wird auf Basis der Annahme berechnet, dass die Wandlung per 1.1. des Berichtsjahres stattgefunden hat. Entsprechend erhöht sich hier das Ergebnis um die vermiedenen Zinsen (nach Steuern) und die Anzahl Aktien steigt infolge Wandlung um 200 000 Stück.

Die Offenlegung könnte im vorliegenden Beispiel wie folgt aussehen (Ausschnitt aus der Erfolgsrechnung der XYZ-Gruppe):

| Angaben in CHF 1 000 | 20_1 | 20_0 |
|--|--------------|--------------|
| Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen | 128 100 | 124 500 |
| Gewinn vor Ertragssteuern | 3 500 | 6 400 |
| Ertragssteuern | -1 000 | -1 300 |
| Gewinn | 2 500 | 5 100 |
| Gewinn (in CHF) | 2 500 000 | 5 100 000 |
| Durchschnittliche zeitgewichtete Anzahl ausstehender Aktien | 500 000 | 500 000 |
| Unverwässertes Ergebnis je Aktie (in CHF) | 5.00 | 10.20 |
| Verwässerungseffekt aus Wandlung von Wandelanleihen (in CHF) | -1.32 | -2.81 |
| Verwässertes Ergebnis je Aktie (in CHF) | 3.68 | 7.39 |

Der Verwässerungseffekt ergibt sich aus der 5%-Wandelanleihe mit Nennwert CHF 2 000 000, die in 200 000 Namenaktien umgetauscht werden kann. Bei Wandlung per Beginn des Berichtsjahres würde sich der Gewinn infolge Wegfalls des Zinsaufwandes um CHF 75 000 erhöhen (nach Steuern von 25%). Gleichzeitig würde die durchschnittliche Anzahl ausstehender Aktien um 200 000 Stück zunehmen. Daraus resultiert ein potenzieller Verwässerungseffekt von CHF – 1.32 je Aktie.

2.4 Ertragssteuern

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/6 ist der auf der Basis des ordentlichen Ergebnisses gewichtete durchschnittlich anzuwendende Steuersatz im Anhang offenzulegen. Weiter ist der Einfluss aus Veränderungen von Verlustvorträgen auf die Ertragssteuern (z.B. Entstehung, Verwendung, Neueinschätzung, Verfall) zu quantifizieren und zu erläutern.

Anwendungshinweise

Für die Berechnung der laufenden und der latenten Ertragssteuern ist Swiss GAAP FER 11 (Ertragssteuern) massgebend. Gemäss Swiss GAAP FER 11 besteht für steuerliche Verlustvorträge faktisch ein Aktivierungswahlrecht (Swiss GAAP FER 11/11 und Swiss GAAP FER 11/23). Die Höhe der noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträge ist gesamthaft im Anhang offenzulegen (Swiss GAAP FER 11/11).

Das für die Gewichtung heranzuziehende «ordentliche Ergebnis» der einzelnen Gesellschaften ist in Swiss GAAP FER 3/7 resp. Swiss GAAP FER 3/8 (Darstellung und Gliederung) definiert. Es ist demnach der Steuersatz zu berechnen, welcher aufgrund des ordentlichen Ergebnisses (vor betriebsfremden und ausserordentlichen Positionen) zu erwarten ist und nicht jener bezogen auf den Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern. Der Effekt aus der Veränderung von Verlustvorträgen ist gemäss Wortlaut von Swiss GAAP FER 31/6 mit Bezug auf die Ertragssteuern und nicht zwingend mit Bezug auf den durchschnittlich anzuwendenden Steuersatz darzustellen. Entsprechend kann hier neben dem ordentlichen Ergebnis auch der Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern als Ausgangsbasis verwendet werden.

Sofern in einzelnen Gesellschaften negative ordentliche Ergebnisse bestehen, kann unseres Erachtens für die Gewichtung entweder mit den nominalen oder auch den absoluten Beträgen (d.h. ohne Berücksichtigung der Vorzeichen) gerechnet werden.

Eine Überleitung vom erwarteten Steuersatz auf den effektiven Steuersatz ist nicht verlangt.

Illustratives Beispiel 6

Die Ergebnisse der einzelnen Gesellschaften der XYZ-Gruppe für das Berichtsjahr (20_1) sind nachfolgend dargestellt:

| Angaben in CHF 1 000 | X-AG | Y-AG | Z-AG | XYZ-Gruppe |
|---|-------------|--------------|------------|-------------|
| Ordentliches Ergebnis | 3500 | 800 | 500 | 4800 |
| Betriebsfremdes Ergebnis | 500 | 0 | 0 | 500 |
| Ausserordentliches Ergebnis | 0 | -1800 | 0 | -1800 |
| Gewinn / Verlust vor Ertragssteuern | 4000 | -1000 | 500 | 3500 |
| Ertragssteuern | -1000 | 0 | 0 | -1000 |
| Gewinn / Verlust | 3000 | -1000 | 500 | 2500 |
| Steuersatz (vor Steuern) | 25.0% | 20.0% | 15.0% | |
| Steuerlicher Verlustvortrag (nicht aktiviert) | | | | |
| Stand 1.1. | 0 | 2000 | 1000 | |
| Veränderung Berichtsjahr | 0 | 1000 | -500 | |
| Stand 31.12. | 0 | 3000 | 500 | |

Die für die Offenlegung benötigten Angaben berechnen sich wie folgt:

(1) Durchschnittlich anzuwendender Steuersatz bezogen auf das ordentliche Ergebnis

| Gesellschaft | Ergebnis (CHF 1 000) | Steuersatz | Ertragssteuern (CHF 1 000) |
|---|-------------------------|--------------|-------------------------------|
| Ordentliches Ergebnis X-AG | 3 500 | 25.0% | 875 |
| Ordentliches Ergebnis Y-AG | 800 | 20.0% | 160 |
| Ordentliches Ergebnis Z-AG | 500 | 15.0% | 75 |
| Durchschnittlich anzuwendender Steuer- satz bezogen auf das ordentliche Ergebnis | 4 800 | 23.1% | 1 110 |

(2) Einfluss aus Veränderungen von Verlustvorträgen auf die Ertragssteuern

| Gesellschaft | Ergebnis (CHF 1 000) | Steuersatz | Ertragssteuern (CHF 1 000) |
|--|-------------------------|--------------|-------------------------------|
| Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern X-AG | 4,000 | 25.0% | 1,000 |
| Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern Y-AG | -1,000 | 20.0% | -200 |
| Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern Z-AG | 500 | 15.0% | 75 |
| Ertragssteuern vor Berücksichtigung von Verlustvorträgen | 3 500 | 25.0% | 875 |
| Nichtaktivierung Verlustvortrag Y-AG | [1 000] | 20.0% | 200 |
| Verwendung Verlustvortrag Z-AG | [-500] | 15.0% | -75 |
| Ertragssteuern nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen | 3 500 | 28.6% | 1 000 |

Im Anhang der Konzernrechnung der XYZ-Gruppe könnte dies für das Berichtsjahr im Sinne einer Minimalvariante wie folgt präsentiert werden:

| | Ertragssteuern (CHF 1 000) |
|--|-------------------------------|
| Ertragssteuern vor Berücksichtigung von Verlustvorträgen | 875 |
| Einfluss aus der Nichtaktivierung von Verlustvorträgen | 200 |
| Einfluss aus der Verwendung nicht aktivierter Verlustvorträge | -75 |
| Ertragssteuern nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen | 1 000 |

Der durchschnittlich anzuwendende Steuersatz bezogen auf das ordentliche Ergebnis beträgt 23.1%.

Eine aussagekräftigere erweiterte Offenlegung auf freiwilliger Basis kann z.B. wie folgt aussehen:

| | Ergebnis (CHF 1 000) | Steuersatz | Ertragssteuern (CHF 1 000) |
|--|--------------------------------|-------------------|--------------------------------------|
| Durchschnittlich anzuwendender Steuersatz und Ertragssteuern bezogen auf das ordentliche Ergebnis vor Berücksichtigung von Verlustvorträgen | 4 800 | 23.1% | 1 110 |
| Effekt aus betriebsfremdem Ergebnis | 500 | | 125 |
| Effekt aus ausserordentlichem Ergebnis | -1,800 | | -360 |
| Einfluss aus der Nichtaktivierung von Verlustvorträgen | | | 200 |
| Einfluss aus der Verwendung nicht aktivierter Verlustvorträge | | | -75 |
| Effektiver Steuersatz und Ertragssteuern gemäss Erfolgsrechnung | 3 500 | 28.6% | 1 000 |

2.5 Verbindlichkeiten finanzieller Art

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/7 sind im Anhang die Bewertungsgrundsätze und die Konditionen (z.B. Zinssatz, Laufzeit, Währung) für die Verbindlichkeiten finanzieller Art (=Finanzverbindlichkeiten) offenzulegen. Diese Offenlegung kann einzeln oder pro Gruppe gleichartiger Instrumente erfolgen. Weiter anzugeben ist die Erfassungsmethode von Verbindlichkeiten, welche sowohl Elemente des Eigenkapitals als auch des Fremdkapitals umfassen.

Anwendungshinweise

Nach Swiss GAAP FER 2/14 (Bewertung) werden Verbindlichkeiten in der Bilanz in der Regel zum Nominalwert erfasst. Für Finanzverbindlichkeiten ist keine bestimmte Bewertungsmethode vorgegeben. Die Effektivzinsmethode ist hier daher ebenso zulässig wie die Nominalwertmethode.

Bei hybriden Finanzinstrumenten (z.B. Wandelanleihen) ist die Aufspaltung in einen Eigen- und einen Fremdkapitalteil möglich, jedoch nicht zwingend.

Gemäss Swiss GAAP FER 6/3 sowie Swiss GAAP FER 6/7 (Anhang) sind Verletzungen von Covenants im Zusammenhang mit Finanzverbindlichkeiten im Anhang offenzulegen.

Illustratives Beispiel 7

Die Offenlegung betreffend Finanzverbindlichkeiten könnte im Anhang der Konzernrechnung der XYZ-Gruppe für das Berichtsjahr wie folgt aussehen:

| Position | Buchwert (CHF 1 000) | Betrag in Fremd- währung (FW 1 000) | Fälligkeit | Zinssatz |
|-------------------|-------------------------|--|-------------|----------|
| Kontokorrent Bank | 2000 | – | kurzfristig | 1% |
| Kontokorrent Bank | 500 | EUR 400 | kurzfristig | 2% |
| Hypotheken | 3000 | – | 20_3 | 3–4% |
| Wandelanleihe | 2000 | – | 20_5 | 5% |
| Total | 7500 | | | |

Die Finanzverbindlichkeiten werden zum Nominalwert erfasst und bewertet.

2.6 Segmentberichterstattung

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/8 ist die auf der obersten Leitungsebene für die Unternehmenssteuerung verwendete Segmentrechnung auf Stufe Segmenterlöse sowie Segmentergebnisse offenzulegen. Wirtschaftlich ähnliche Sparten (z.B. gleichartige Durchschnittsmargen, vergleichbare Produkte und Dienstleistungen) können dabei zusammengefasst dargestellt werden, wenn dadurch die Aussagekraft der Segmentrechnung nicht beeinträchtigt wird.

In begründeten Fällen kann auf den Ausweis der Segmentergebnisse verzichtet werden, wobei die entsprechende Begründung (z.B. Wettbewerbsnachteile gegenüber nicht-kotierten oder grösseren kotierten Konkurrenten, Kunden oder Lieferanten) im Anhang offenzulegen ist.

Anwendungshinweise

Die oberste Leitungsebene stellt in der Regel der Verwaltungsrat oder die Konzern-/Geschäftsleitung dar. Unter einem Segment wird gemäss Swiss GAAP FER 31/14 ein Geschäftsbereich oder ein geographischer Markt verstanden. Die Identifikation von Segmenten hat auf Basis der Reportingstruktur an die oberste Leitungsebene zu erfolgen, wobei in der externen Berichterstattung die Zusammenfassung wirtschaftlich ähnlicher Teilbereiche zulässig ist.

Für die erforderliche Offenlegung kann auf die periodisch erstellte interne Segmentrechnung zurückgegriffen werden, die gesonderte Aufbereitung von Segmentzahlen ist nicht verlangt. Als Segmentergebnis ist die unterste Stufe der internen Segmentrechnung darzustellen. Zeigt die interne Segmentrechnung z.B. nur den Umsatz pro Sparte, so ist daher kein Segmentergebnis auszuweisen. Wird die interne Segmentrechnung hingegen bis auf Stufe Reingewinn geführt, ist auch die Offenlegung des Segments bis auf diese Stufe verlangt.

Segmenterlöse und Segmentergebnisse sind der internen Berichterstattung entsprechend entweder nach Geschäftsbereichen oder geographischen Märkten zu gliedern (Swiss GAAP FER 31/14).

Die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 31/8 gehen jenen von Swiss GAAP FER 30/42 (Konzernrechnung) vor. Die in Swiss GAAP FER 30/42 verlangte Aufgliederung der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geographischen Märkten und Geschäftsbereichen ist damit nur noch von nicht-kotierten Konzernen vorzunehmen.

Illustratives Beispiel 8

Der Verwaltungsrat der XYZ-Gruppe erhält quartalsweise eine Segmentberichterstattung, welche den Bruttoumsatz und den EBITDA umfasst:

| Angaben in CHF 1 000 | X-AG Geschäfts- bereich X | Y-AG Geschäfts- bereich Y | Z-AG Geschäfts- bereich Z | XYZ-Gruppe |
|----------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------|
| Bruttoumsatz | 92 700 | 27 900 | 11 100 | 131 700 |
| EBITDA | 5 250 | 1 200 | 800 | 7 250 |

Die Offenlegung im Anhang der Konzernrechnung der XYZ-Gruppe könnte im vorliegenden Fall wie folgt dargestellt werden:

| Angaben in CHF 1 000 | 20_1 | 20_0 |
|--|----------------|----------------|
| Bruttoumsatz Geschäftsbereich X | 92 700 | 87 700 |
| Bruttoumsatz Geschäftsbereich Y | 27 900 | 28 100 |
| Bruttoumsatz Geschäftsbereich Z | 11 100 | 11 500 |
| Total Segmenterlöse gemäss Segmentrechnung | 131 700 | 127 300 |
| Erlösminderungen | -3 600 | -2 800 |
| Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen gemäss Erfolgsrechnung | 128 100 | 124 500 |
| | | |
| Angaben in CHF 1 000 | 20_1 | 20_0 |
| EBITDA Geschäftsbereich X | 5 250 | 5 600 |
| EBITDA Geschäftsbereich Y | 1 200 | 1 450 |
| EBITDA Geschäftsbereich Z | 800 | 900 |
| Total Segmentergebnisse gemäss Segmentrechnung | 7 250 | 7 950 |
| Abschreibungen | -2 200 | -1 800 |
| Betriebliches Ergebnis gemäss Erfolgsrechnung | 5 050 | 6 150 |

2.7 Zwischenberichterstattung

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/9 haben mit Beteiligungsrechten kotierte Unternehmen einen Zwischenbericht zu erstellen. Der Zwischenbericht enthält Zahlenangaben (namentlich verkürzte Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung und Eigenkapitalnachweis) sowie Erläuterungen über die Tätigkeit und den Geschäftsgang des Unternehmens im Berichtszeitraum. Für die im Zwischenbericht aufgeführten finanziellen Informationen gelten die gleichen Grundsätze wie für die Jahresrechnung. Vereinfachungen sind zulässig, sofern keine Beeinträchtigung der Darstellung des Geschäftsgangs entsteht.

Anwendungshinweise

Als Folge der Integration der Bestimmungen zur Zwischenberichterstattung in den Standard Swiss GAAP FER 31 wird der bestehende Standard Swiss GAAP FER 12 (Zwischenberichterstattung) aufgehoben. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Zwischenberichts bezieht sich ausschliesslich auf mit Beteiligungsrechten kotierte Unternehmen, d.h. alle übrigen Unternehmen (namentlich auch solche mit kotierten Forderungsrechten) sind davon befreit. Bei freiwilliger Erstellung eines Zwischenberichts empfiehlt es sich dennoch, sich an die entsprechenden Vorgaben in Swiss GAAP FER 31 zu halten.

Bei einer verkürzten Darstellung von Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung und Eigenkapitalnachweis sind mindestens die Überschriften und Zwischentotale auszuweisen, die auch in der letzten Jahresrechnung enthalten waren. Unter «Überschriften» sind dabei mit Bezug auf die Bilanz die Positionen gemäss Swiss GAAP FER 3/2, mit Bezug auf die Erfolgsrechnung die Positionen gemäss Swiss GAAP FER 3/7 resp. 3/8 zu verstehen. In der Geldflussrechnung genügt unseres Erachtens im Minimum die Offenlegung der drei Totale «Geldfluss aus Betriebstätigkeit», «Geldfluss aus Investitionstätigkeit» und «Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit».

Illustratives Beispiel 9 – Bestandteile des Zwischenabschlusses

Die XYZ-Gruppe erstellt einen Zwischenabschluss per 30. Juni des Berichtsjahres (20_1). Dieser hat folgende Bestandteile zu umfassen:

| Nr. | Bestandteil | Berichtsperiode | Vorperiode |
|-----|--|------------------|------------------|
| 1 | Verkürzte Bilanz | 30.6.20_1 | 31.12.20_0 |
| 2 | Verkürzte Erfolgsrechnung (inkl. Ergebnis je Aktie) | 1.1. – 30.6.20_1 | 1.1. – 30.6.20_0 |
| 3 | Verkürzte Geldflussrechnung | 1.1. – 30.6.20_1 | 1.1. – 30.6.20_0 |
| 4 | Verkürzter Eigenkapitalnachweis | 1.1. – 30.6.20_1 | 1.1. – 30.6.20_0 |
| 5 | Anhang mit folgendem Minimalinhalt <ul style="list-style-type: none"> • Feststellung, dass es sich um einen Zwischenbericht nach Swiss GAAP FER 31 mit Verkürzungen in Ausweis und Offenlegung handelt • Erklärung von Änderungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen und von Fehlerkorrekturen inkl. der daraus resultierenden Effekte • Hinweise auf Faktoren, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage während der Berichtsperiode sowie im Vergleich zur Vorperiode beeinflusst haben (z.B. Konsolidierungskreis) • Segmentrechnung gemäss Swiss GAAP FER 31/8 • Offenlegung ausserordentlicher Erträge und Aufwendungen • Erläuterung einer allfälligen Saisonalität mit Quantifizierung der Auswirkungen (wenn möglich) • Wesentliche Ereignisse nach dem Stichtag des Zwischenberichts | | |

2.8 Erstanwendung der Swiss GAAP FER in ihrer Gesamtheit

Anforderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 31/2 sind bei der erstmaligen Anwendung der FER-Standards in der Jahresrechnung sowie gegebenenfalls im Zwischenbericht sowohl die Berichtsperiode als auch die Vorperiode in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER darzustellen. Alle Fachempfehlungen, die zum Zeitpunkt des Übergangs in Kraft sind, müssen dabei vollständig und rückwirkend angewandt werden. Zusätzlich 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.

Anwendungshinweise

Swiss GAAP FER 31/2 ist für kotierte Unternehmen relevant, welche den Rechnungslegungsstandard wechseln (z.B. von IFRS auf Swiss GAAP FER). Die entsprechenden Bestimmungen treten anstelle von Ziffer 8 des Rahmenkonzepts, welche bei Erstanwendung nur die Offenlegung der Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit dem neu vorgesehenen Regelwerk verlangt.

Als Zeitpunkt des Übergangs gilt der Stichtag der Eröffnungsbilanz der Berichtsperiode. Alle Fachempfehlungen, die zu diesem Stichtag in Kraft sind, müssen rückwirkend auf den Startzeitpunkt der Vorjahresperiode angewandt werden.

Illustratives Beispiel 10

Die XYZ-Gruppe stellt die Rechnungslegung per 1. Januar des Berichtsjahres (20_1) von IFRS auf Swiss GAAP FER um (=Zeitpunkt des Übergangs). In der ersten Konzernrechnung unter Swiss GAAP FER hat sie entsprechend die beiden Bilanzen per 31.12.20_1 und per 31.12.20_0 sowie die beiden Erfolgsrechnungen für die Jahre 20_1 und 20_0 in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER zu zeigen.

Bei der XYZ-Gruppe beschränken sich die Unterschiede zwischen IFRS und Swiss GAAP FER auf den Bereich der Vorsorgeverpflichtungen. Die Entwicklung der Vorsorgeverpflichtungen im Jahr 20_0 unter den beiden Standards ist nachfolgend dargestellt:

| Angaben in CHF 1 000 | IFRS | Swiss GAAP FER |
|--|-------------|-------------------|
| Stand Vorsorgeverpflichtungen 1.1.20_0 | 2300 | 0 |
| Erfolgswirksam erfasste Komponenten des Vorsorgeaufwands | 1000 | 800 |
| Erfolgsneutral erfasste Komponenten des Vorsorgeaufwands | -300 | n/a |
| Arbeitgeberbeiträge | -800 | -800 |
| Stand Vorsorgeverpflichtungen 31.12.20_0 | 2200 | 0 |

Die geforderte Überleitungsrechnung im Anhang der Konzernrechnung der XYZ-Gruppe kann z.B. wie folgt aussehen:

| Angaben in CHF 1 000 | 1.1.20_0 Eröffnungsbilanz | 20_0 Gewinn 1.1.–31.12.20_0 | 20_0 Sonstiges Ergebnis 1.1.–31.12.20_0 | 31.12.20_0 Schlussbilanz |
|--|-------------------------------------|--|---|------------------------------------|
| Eigenkapital unter IFRS | 48 175 | | | 50 850 |
| Ergebnis unter IFRS | | 4 950 | 225 | |
| Anpassung Vorsorgeverpflichtungen | 2 300 | 200 | –300 | 2 200 |
| Latente Steuern Anpassung Vorsorgeverpflichtungen | –575 | –50 | 75 | –550 |
| Eigenkapital unter Swiss GAAP FER | 49 900 | | | 52 500 |
| Ergebnis unter Swiss GAAP FER | | 5 100 | 0 | |

Infolge der Umstellung von IFRS auf Swiss GAAP FER wurden die Vorsorgeverpflichtungen neu nach dem Standard Swiss GAAP FER 16 berechnet. Im Vergleich zur Berechnung nach IAS 19 resultiert hierbei per 1.1.20_0 eine um CHF 2 300 000 tiefere Verpflichtung sowie ein für das Jahr 20_0 um CHF 200 000 höherer Gewinn (vor Berücksichtigung der Steuereffekte).

03 Fazit

Gleich wie die anderen FER-Standards ist der Standard Swiss GAAP FER 31 prinzipienorientiert und enthält keine detaillierten Einzelfallregelungen. Angesichts der zum Teil hohen Komplexität der behandelten Themen (namentlich z.B. die aktienbezogenen Vergütungen oder das Ergebnis je Beteiligungsrecht) bleiben verschiedene Fragen offen. Diese sind im Sinne des Rahmenkonzepts zu beantworten und haben den Zielsetzungen «Entscheidungsrelevanz» sowie «True & Fair View» zu genügen.

Sind die Regelungen von Swiss GAAP FER jenen von internationalen Rechnungslegungsstandards konzeptionell ähnlich, liegt es nahe und ist es in vielen Fällen auch sinnvoll, sich an die entsprechenden Standards anzulehnen (so beispielsweise bei den Themen aktienbezogene Vergütungen, Ergebnis je Beteiligungsrecht oder Segmentberichterstattung). Dennoch kann eine unbesehene oder vollständige Anwendung eines internationalen Standards nicht verlangt werden. Alternative Ansätze, welche den eingangs erwähnten Zielsetzungen der Jahresrechnung gemäss Rahmenkonzept genügen, sind denkbar und zulässig. Sind jedoch im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsstandards bewusst abweichende Regelungen getroffen worden, ist eine Anlehnung nicht sinnvoll (so beispielsweise bei den Themen aufzugebende Geschäftsbereiche oder Ertragssteuern).

Herausgeber

KPMG AG
Badenerstrasse 172
8004 Zürich
+41 58 249 31 31
kpmgpublications@kpmg.ch

Ansprechpartner für Fragen zu Swiss GAAP FER

Prof. Dr. Reto Eberle

Partner, Audit DPP
+41 58 249 42 43
reberle@kpmg.com

Dr. Silvan Loser

Partner, Head of DPP
Swiss Accounting
+41 58 249 25 51
silvanloser@kpmg.com

Stephan Sieber

Director, Department of
Professional Practice
+41 58 249 54 17
stefansieber@kpmg.com

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit. Sollten Sie mehr darüber erfahren wollen, wie KPMG AG personenbezogene Daten bearbeitet, lesen Sie bitte unsere Datenschutzerklärung, welche Sie auf unserer Homepage www.kpmg.ch finden.

© 2023 KPMG AG, eine Schweizer Aktiengesellschaft, ist eine Tochtergesellschaft der KPMG Holding AG. KPMG Holding AG ist Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Firmen, die mit KPMG International Limited, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung englischen Rechts, verbunden sind. Alle Rechte vorbehalten.



kpmg.ch/
swissgaapfer