

Swiss GAAP FER Rahmenkonzept dynamisch aus der Vernehmlassung

Das verabschiedete Rahmenkonzept zeigt, dass die rund 30 Kommentare zum Entwurf einen bedeutenden Einfluss auf das verabschiedete Rahmenkonzept ausgeübt haben. Die Vernehmlassung des Rahmenkonzeptes war alles andere als eine Alibiübung, denn es darf festgehalten werden, dass das Rahmenkonzept durch die Kommentare zum Vernehmlassungsentwurf wesentliche Verbesserungen erfahren hat.

Das Rahmenkonzept wird vor der Gesamtüberarbeitung der Fachempfehlungen, zusammen mit der Fachempfehlung Swiss GAAP FER 1 Grundlagen, auf den 1. 1. 06 in Kraft gesetzt.

Swiss GAAP FER
Fachempfehlung zur
Rechnungslegung, Zürich

Swiss GAAP FER Rahmenkonzept (Framework)

Definitive Fassung – Inkraftsetzung auf den 1. 1. 06

Zweck und Inhalt des Rahmenkonzeptes

1. Das Rahmenkonzept legt die Grundsätze der Rechnungslegung fest.
 - Die Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER hat zum Ziel, dass jede Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True and Fair View) wiedergibt.
 - Das Rahmenkonzept ist die Grundlage für zukünftige Rechnungslegungsnormen.
 - Das Rahmenkonzept deckt mit den Rechnungslegungsgrundsätzen ab, was im einzelnen (noch) nicht durch Swiss GAAP FER geregelt ist.
 - Regelungen in den einzelnen Fachempfehlungen gehen dem Rahmenkonzept vor.
 - Das Rahmenkonzept nennt die Elemente des Geschäftsberichtes.

2. Das Rahmenkonzept behandelt:
 - Zielsetzung der Jahresrechnung;
 - Gliederung des Geschäftsberichtes;
 - Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER;
 - Grundlagen der Jahresrechnung;
 - Definition von Aktiven und Passiven (Verbindlichkeiten und Eigenkapital);
 - Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg;
 - Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten;
 - Qualitative Anforderungen;
 - Jahresbericht (Lage und Ausblick).

3. Das Rahmenkonzept gilt für alle Organisationen, die ihre Jahresrechnung bzw. ihren Zwischenabschluss in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER präsentieren.

Anwendung des Rahmenkonzeptes

4. Eine Organisation, die Swiss GAAP FER anwendet, hat – vorbehalten gesetzlicher und regulatorischer Bestimmungen – die folgenden Möglichkeiten:
 - Einhaltung Kern-FER;
 - Einhaltung des gesamten Swiss GAAP FER Regelwerks.

Es ist offenzulegen, ob nur die Kern-FER eingehalten werden oder das gesamte Swiss GAAP FER Regelwerk. Unter Swiss GAAP FER sind alle in der gewählten Stufe – Kern-FER oder gesamtes Regelwerk – verlangten Informationen ausnahmslos offenzulegen. Nicht FER-konforme Prinzipien der Rechnungslegung können nicht durch entsprechenden Offenlegung gerechtfertigt werden.

Zielsetzung der Jahresrechnung

5. Ziel der Jahresrechnung ist das zur Verfügung stellen von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und die Ertragslage einer Organisation in strukturierter Form. Diese Informationen dienen den Empfängern der Jahresrechnung für ihre Entscheidungsfindung. Die Jahresrechnungen dienen auch der Rechenschaftsablage durch das verantwortliche Organ.

6. Die Grundlage für die Jahresrechnung bildet ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (True and Fair View). True and Fair View ist ein Grundsatz, der verlangt, dass alle Informationen einer Organisation
 - die wirtschaftlichen Tatsachen wiedergeben und somit frei von Täuschungen und Manipulationen,
 - zuverlässig sowie
 - auf die Bedürfnisse der Empfänger ausgerichtet sind.

Gliederung des Geschäftsberichtes

7. Die Gliederung des Geschäftsberichtes umfasst mindestens: vgl. *Abbildung*.

Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER

8. Werden die Swiss GAAP FER erstmals von einer Organisation als Grundlage ihrer Rechnungslegung angewandt, so ist nur die Vorjahres-

bilanz in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER offenzulegen.

Grundlagen der Jahresrechnung

9. Fortführung (Going Concern Principle)

Die Jahresrechnung beruht auf der Annahme, dass die Weiterführung einer Organisation für die voraussehbare Zukunft, mindestens aber 12 Monate nach dem Bilanzstichtag, möglich ist. Trifft dies zu, sind als Bewertungsbasis Fortführungswerte zu verwenden. Falls an der Fortführung erhebliche Zweifel bestehen, so ist dieser Sachverhalt offenzulegen. Die Fortführung einer Organisation kann nicht mehr angenommen werden, falls ihre Auflösung beabsichtigt ist oder mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht abgewendet werden kann. Besteht eine derartige Absicht oder Notwendigkeit, so muss die Jahresrechnung auf der Grundlage von Liquidationswerten erstellt werden. Die Bewertung zu Liquidationswerten ist im Anhang offenzulegen und zu erläutern.

10. Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Substance over Form)

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

11. Zeitliche Abgrenzung (Accrual Principle)

Die Jahresrechnung ist auf Grundlage der Periodenabgrenzung zu erstellen. Demgemäss werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst, wenn sie auftreten und nicht, wenn flüssige Mittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingehen oder bezahlt werden. In zeitlicher Hinsicht bedeutet dies, dass Aufwand und Ertrag, die zeitraumbezogen anfallen, periodengerecht abgegrenzt und erfasst werden.

12. Sachliche Abgrenzung (Matching of Cost and Revenue)

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

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

13. Vorsichtsprinzip

Der Grundsatz der Vorsicht ist eine Verhaltensweise, die in erster Linie bei der Bewertung Bedeutung hat. Das Vorsichtsprinzip darf nicht bewusst benutzt werden, um willkürliche stille Reserven zu bilden. Eine vorsichtige Bewertung gestattet nicht, Aktiven bewusst zu tief oder Verbindlichkeiten zu hoch zu bewerten, da die Jahresrechnung das Kriterium der Zuverlässigkeit und der True and Fair View erfüllen muss. Dagegen entspricht es dem Vorsichtsprinzip, bei Ungewissheit und gleicher Eintref-

fenswahrscheinlichkeit, die weniger optimistische Variante zu wählen.

14. Bruttoprinzip

Die Jahresrechnung entspricht dem Bruttoprinzip, wenn Aktiven und Passiven, Ertrag und Aufwand je separat gezeigt werden. Verrechnungen dürfen nur in sachlich begründeten Fällen erfolgen und wenn dadurch keine irreführende Darstellung entsteht.

Ein begründeter Fall liegt vor, wenn

- eine Fachempfehlung es erfordert oder erlaubt sowie wenn
- dadurch der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses widerspiegelt wird.

Definition von Aktiven und Passiven (Verbindlichkeiten und Eigenkapital)

15. Aktiven entstehen aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen. Es sind materielle oder immaterielle Vermögenswerte in der Verfügungsmacht (Control) der Organisation, welche voraussichtlich der Organisation über die Berichtsperiode hinaus Nutzen bringen. Der Wert des Vermögenswertes muss verlässlich ermittelt werden können. Falls keine hinreichend genaue Schätzung möglich ist, handelt es sich um eine Eventualforderung.

- 16.** Zum Umlaufvermögen zählen Aktiven, die
- innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert werden, oder
 - innerhalb der operativen Tätigkeit verkauft, konsumiert oder realisiert werden, oder
 - zum Handel gehalten werden, sowie
 - Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.

Alle übrigen Aktiven sind Anlagevermögen.

17. Verbindlichkeiten entstehen aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen, falls ein zukünftiger Mittelabfluss wahrscheinlich ist (z.B. durch den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen, durch Gewährleistungsverbindlichkeiten oder aus Haftpflichtansprüchen aus erbrachten Leistungen). Der Erfüllungsbetrag muss verlässlich ermittelt bzw. geschätzt werden können. Ist dies nicht möglich, handelt es sich um eine Eventualverbindlichkeit.

18. Zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten zählen Verbindlichkeiten,

- die innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu erfüllen sind, oder
- bei denen ein Mittelabfluss innerhalb der operativen Tätigkeit wahrscheinlich ist, oder
- wenn sie für Handelszwecke gehalten werden.

Alle übrigen Verbindlichkeiten sind langfristig.

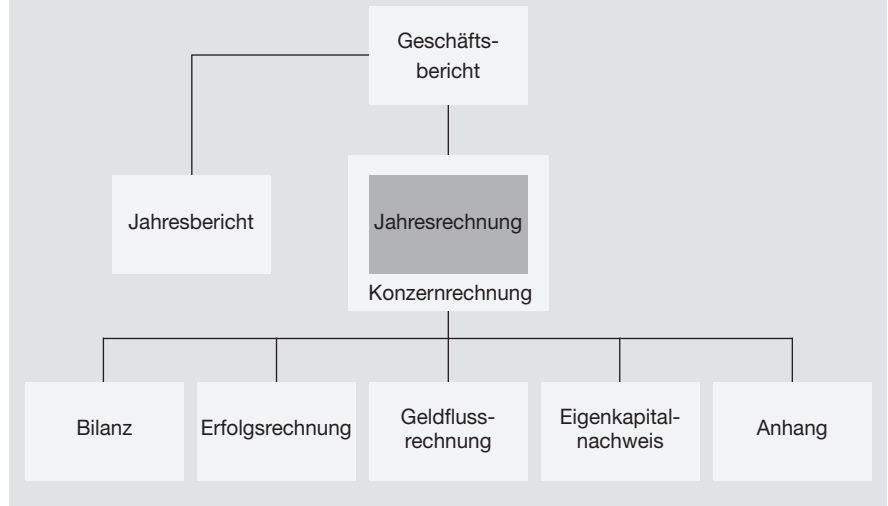
19. Das Eigenkapital resultiert aus der Summe aller Aktiven vermindert um die Summe aller Verbindlichkeiten.

20. Eventualforderungen oder Eventualverbindlichkeiten sind im Anhang offenzulegen.

Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg

21. Erträge sind Nutzenzugänge der Berichtsperiode durch Zunahme von Aktiven und/oder Abnahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital erhöhen, ohne dass die Eigentümer eine Einlage leisten.

Gliederung des Geschäftsberichtes



22. Aufwendungen sind Nutzenabgänge der Berichtsperiode durch Abnahme von Aktiven und/oder durch Zunahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital vermindern, ohne dass die Eigentümer eine Ausschüttung erhalten.

23. Erträge und Aufwendungen werden nur erfasst, wenn die damit verbundenen Änderungen der Aktiven und/oder Verbindlichkeiten zuverlässig ermittelt werden können.

24. Der Erfolg (Gewinn/Verlust) resultiert aus der Differenz von Ertrag und Aufwand.

Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten

25. Einzelbewertung

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

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

26. Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven

Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Historical Cost)

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

Aktuelle Werte (Fair Value)

- Tageswert (Current Cost)
Der Tageswert eines Aktivums ergibt sich

durch den Preis, der am Bilanzstichtag durch den Erwerb des Aktivums im normalen Geschäftsverlauf entrichtet werden müsste.

- Netto-Marktwert (Net Selling Price oder Fair Value less Costs to Sell)
Der Netto-Marktwert entspricht dem Vermögensgegenstandes zwischen Sachverständigen, vertragswilligen und von einander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart wird, abzüglich der Verfügungskosten (wie Transport, Verkaufskommissionen, Steuern).
- Nutzwert (Value in Use, Discounted Cash Flow)

Der Nutzwert entspricht dem Barwert der zu erwartenden zukünftigen Geldzu- und Geldabflüsse aus der weiteren Nutzung des Aktivums einschliesslich eines allfälligen Mittelzuflusses am Ende der Nutzungsdauer.

Ein Nutzwert entsteht auch durch erwartete Einsparungen an zukünftigen Geldabflüssen (wie sie sich zum Beispiel bei steuerlich verrechenbaren Verlustvorträgen oder bei zukünftig erwarteten Beitragsreduktionen der Arbeitgeberbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung ergeben).

- Liquidationswert
Es ist unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Zeit die bestmögliche Verwertung des Gesellschaftsvermögens zu planen. Ist im Zeitpunkt, in dem die Fortführung in Frage gestellt werden muss, nicht verlässlich abzuschätzen, ob ein Gesamt- oder Teilverkauf einer Organisation möglich sein wird, ist gemäss Vorsichtsprinzip der tiefere der beiden Werte einzusetzen.

27. Zulässige Bewertungskonzepte von Verbindlichkeiten

Historische Werte (Historical Cost)

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

werden muss, um die Verbindlichkeit im normalen Geschäftsverlauf zu erfüllen.

Aktuelle Werte (Fair Value)

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

28. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

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

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

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

Qualitative Anforderungen

29. Wesentlichkeit

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

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

Führt eine Kumulation unwesentlicher Sachverhalte zu einer wesentlichen Beeinflussung

der Jahresrechnung, so ist dies zu berücksichtigen.

30. Stetigkeit (Bewertung, Darstellung und Offenlegung)

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

Abweichungen von der Stetigkeit sind möglich:

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

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

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

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

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

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

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

31. Vergleichbarkeit

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

Sofern eine Fachempfehlung nichts anderes er-

laubt oder vorschreibt, sind in der Jahresrechnung alle quantitativen Informationen für die Vorjahresperiode aufzuführen.

32. Verlässlichkeit

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

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

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

33. Klarheit

Die Jahresrechnung entspricht dem Grundsatz der Klarheit, wenn

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

Eine angemessene Rundung der Beträge ist zur besseren Übersicht zweckmässig.

Jahresbericht

34. Lage und Ausblick

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

- Umfeld
Skizzierung des wirtschaftlichen Umfelds (z. B. Marktentwicklung und Branchentrends, Konkurrenz, massgebende Rahmenbedingungen wie Konjunkturlage, Gesetzesänderungen) des vergangenen Jahres und die Zukunftserwartungen bezüglich des wirtschaftlichen Umfelds.
- Geschäftsjahr
Kommentierung der Bestandteile der Jahresrechnung anhand wesentlicher Bilanz- und Erfolgskennzahlen und deren Entwicklung
- Ausblick
Kommentierung der weiteren Entwicklung der Organisation, insbesondere des folgenden Geschäftsjahres, vor allem auch bezüglich Risiken und Chancen.

Der Jahresbericht ist nicht Gegenstand der Wirtschaftsprüfung.