

Vor 40 Jahren legte Dr. Georg Gautschi dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) ein Gutachten zu einer zeitgemässen Ausgestaltung des Aktienrechts 1936 vor. Er postulierte u. a. eine Verschärfung der Rechnungslegungsvorschriften. Nachdem sich der Gesetzgeber jedoch schwer tat, die Forderungen nach aussagekräftigeren Jahresabschlüssen umzusetzen, war es naheliegend, die notwendigen Verbesserungen durch private Initiative zu erreichen.

MAX BOEMLE

20 JAHRE FACHEMPFEHLUNGEN FÜR DIE RECHNUNGSLEGUNG

Rück- und Ausblick

1. EINLEITUNG

Ein erster Vorstoss der Treuhand-Kammer betreffend Rechnungslegungsvorschriften stiess 1969 bei den betroffenen Unternehmungen auf scharfe Ablehnung. Die Idee eines Rechnungslegungsausschusses wurde 1979 wieder aufgegriffen und 1984 dank der Beharrlichkeit des Promotors, Prof. *André Zünd*, durch Gründung der Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung realisiert. 1986 wurde die erste Fachempfehlung (FER 1) publiziert. Ein Rückblick auf 20 Jahre private Rechnungslegungsstandards ist deshalb nicht zuletzt auch im Hinblick auf die bevorstehende Neuausrichtung sinnvoll.

2. WER SETZT DIE RECHNUNGSLEGUNGSNORMEN?

Der schweizerische Gesetzgeber hat im Bereich der Buchführung und der Rechnungslegung stets grosse Zurückhaltung geübt. An diesem Grundsatz hielt er auch bei der Revision des Aktienrechts 1991 ausdrücklich fest [1]. Er wich damit bewusst von der ausländischen Gesetzgebungspraxis (z. B. des deutschen Bilanzrichtliniengesetzes 1987) ab. Dies hat zur Folge, dass das schweizerische Buchführungs- und Bilanzrecht zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthält [2]. Legaldefinitionen sind selten [3]. Die rechnungslegungspflichtigen Unternehmungsorgane haben deshalb bedeutende Freiräume bei der Gestaltung der Jahresrechnung. Die rudimentären schweizerischen Vorschriften bilden eine günstige Voraussetzung für eine Normensetzung ausserhalb der ordentlichen Gesetzgebung auf dem Weg der Selbstregulierung, d. h. durch ein privates Gremium. Diese wird auch dadurch gefördert,

dass der Gesetzgeber in Bereichen, die durch eine besonders dynamische Entwicklung geprägt sind – wie die Rechnungslegung als Spiegelbild des Unternehmungsgeschehens – selbst wenn er à jour sein wollte, überfordert ist. Die grundsätzlichen Aspekte der privaten Standardsetzung in der Rechnungslegung wurden in der Schweiz m. W. mit Ausnahme eines Grundsatzreferates von *Rolf H. Weber* [4], an einer Tagung der Treuhand-Kammer 1986 kaum umfassend diskutiert. Anders in Deutschland: Bei der Errichtung des *Deutschen Rechnungslegungsstandards Committee* (DRSC) durch das KontraTraG 1998 wurden gegenüber der privaten Normensetzung staatsrechtliche und politische Bedenken vorgebracht [5].

Normen können von einer Selbstregulierungsinstitution entweder auf Grund einer ausdrücklichen Delegation durch den Gesetz-, bzw. Verordnungsgeber, z. B. vom DRSC gestützt auf das Handelsgesetzbuch, HGB § 324, oder durch Übereinkunft von Interessengruppen erlassen werden. Als Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer hat sich die Treuhand-Kammer vorerst bemüht, die Qualität der Abschlussprüfung durch Fachnormen sicherzustellen [6]. Weil diese jedoch eng mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung verbunden ist, enthielt bereits das erste Revisionshandbuch 1979 Fachstandards zur Rechnungslegung. Standardsetzung darf jedoch kein «berufsständisches Reservat» der Wirtschaftsprüfer sein [7]. Zur breiten Abstützung bei allen an der Rechnungslegung interessierten Kreise wurde 1984 deshalb von der Treuhand-Kammer als Rechtsträger eines Rechnungslegungsgremiums die Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung mit einem Stiftungskapital von CHF 10 000 gegründet. Ein aus drei von der Kammer unabhängigen Mitgliedern zusammengesetzter Stiftungsrat ernennt die Fachkommission FER als Standard Setting Body [8]. Aus der Fachkommission wurde ein fünf Mitglieder umfassender Ausschuss gebildet, welcher in der Anfangsphase die Entwürfe zu den Empfehlungen ausgearbeitet und der Fachkommission zur Beratung unterbreitet hat. Ab 1987 wurden besondere Arbeitsgruppen mit Spezialisten aus den zu bearbeitenden Fachgebieten eingesetzt. Eine ebenso wichtige wie zeitaufwendige Funktion übt der Fachsekretär aus.

Kurz nach Aufnahme der Kommissionstätigkeit wurde an einer Tagung an der Hochschule St. Gallen zum Thema Selbst-



MAX BOEMLE, DR. OEC. HSG,
EM. PROFESSOR FÜR
RECHNUNGSWESEN AN
DEN UNIVERSITÄTEN VON
FREIBURG UND LAUSANNE,
WABERN/BE

regulierung in Rechnungslegung und Revision von Industrie- seite die Zusammensetzung der FER-Kommission heftig kritisiert [9]. Das Gremium sei falsch zusammengesetzt, weil es nicht den Markt, d. h. die Investoren, vertrete! Der Einwand war insofern berechtigt, als die rechnungslegenden Firmen und die Prüfer mit 13 von insgesamt 22 Mitgliedern bei der Gründung gegenüber den Adressaten der Rechnungslegung eindeutig dominierten. Die Einseitigkeit der Zusammensetzung von privaten Rechnungslegungsgremien, insbesondere die geringe Repräsentanz der Rechnungslegungsadressaten [10], ist nicht nur ein schweizerisches Phänomen. Auch Jahrzehnte später gibt diese sowohl Moxter [11] wie Schildbach [12] immer noch Anlass zu kritischen Bemerkungen!

Dem Finanzhaushalt der FER-Stiftung wurde und wird dagegen in der Öffentlichkeit wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Anders als für die IASC-Stiftung wird die Jahresrechnung von FER seit 1987 nicht mehr publiziert. Es ist unbestritten, dass der Umfang und die Herkunft der finanziellen Ressourcen sowohl die Tätigkeit wie die Unabhängigkeit eines privaten Standardsetters beeinflussen. Die IASC-Stiftung legt deshalb mit gutem Grund eine vollständig geprüfte Jahresrechnung nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* vor.

3. BESCHWERLICHE ANFÄNGE

In den beiden ersten Tätigkeitsjahren wurden neben FER 0 «Zielsetzung, Themen und Verfahren» lediglich eine, zudem einfache Fachempfehlung (FER 1: Bestandteile der Jahresrechnung) verabschiedet. Bei den Beratungen zeigte sich sehr deutlich, dass das Erarbeiten von Empfehlungen ein eher mühsames Unterfangen war. Trotz des im Vergleich mit späteren Fachempfehlungen, z. B. FER 9 (immaterielle Werte) oder FER 16 (Vorsorgeverpflichtungen) sehr bescheidenen Umfangs und sachlich wenig anspruchsvollen Inhalts wurden nicht weniger als 20 Monate benötigt bis FER 1 unter Dach und Fach war [13]!

Bei den Kommissionsberatungen stellte sich heraus, dass aus der Sicht der rechnungslegenden Unternehmungen die Empfehlungen möglichst die bestehende Praxis sanktionieren und keine grundlegenden Neuerungen fordern sollten. Bei FER 1 zeigte sich dies besonders deutlich bei der Frage, ob die Mittelflussrechnung ein zwingender Bestandteil der Jahresrechnung sein soll. Obwohl die theoretischen Grundlagen für diesen neuen Teil der Jahresrechnung seit 15 Jahren verfügbar waren [14] und Mittelflussrechnungen im Fachunterricht längst Eingang gefunden hatten, wurde ein Obligatorium strikte abgelehnt. Lediglich die Formulierung «Die Angaben zum Mittelfluss sind in einer Übersicht darzustellen, sofern sie nicht in genügendem Umfang aus der Jahresrechnung ersichtlich sind», fand damals Gnade!

Aus den Kommissionsberatungen ging 1986 auch mit FER Nr. 2 zur Konzernrechnung ein wenig griffiger Standard hervor. Dieser enthielt einige Lehrbuchaussagen und Erklärungen, gewährte weitgehend Methodenfreiheit und begnügte sich mit der Forderung nach Offenlegung der gewählten Methode. Von der Kapitalkonsolidierungsmethode war beispielsweise überhaupt nicht die Rede. Nachdem der Ge-

setzgeber in den Vorschlägen zum revidierten Aktienrecht bekanntlich auf jegliche Einzelheiten für das Vorgehen bei der Erstellung von Konzernrechnungen verzichtet hat, wäre gerade die Konzernrechnung ein typisches Beispiel gewesen für die Notwendigkeit einer Empfehlung, welche «den Unternehmungen dort, wo das Gesetz nichts Näheres aussagt, gangbare Lösungen zur Gestaltung der Jahresrechnung aufzeigt» [15].

Bei den Initianten der FER machte sich bald, wie dem Jahresbericht 1986 zu entnehmen war, eine gewisse Resignation über den nach wie vor geringen Bekanntheitsgrad, die fehlende Anerkennung und den zwar verdeckten, aber nicht

*«Lediglich die Formulierung
«Die Angaben zum Mittelfluss
sind in einer Übersicht
darzustellen, sofern sie nicht
in genügendem Umfang aus
der Jahresrechnung ersichtlich
sind», fand damals Gnade!»*

minder aktiven Widerstand gegen die Ziele der FER bemerkbar. Es zeigt sich deutlich, dass prominente Mitglieder der Fachkommission mit der Zielsetzung der FER 0/5 zu einer erhöhten Transparenz und einer Annäherung an internationale Grundsätze nicht einverstanden waren [16].

Die Opposition gegen nicht staatliche Rechnungslegungsnormen manifestierte sich vor allem bei verschiedenen in der Industrie-Holding zusammengeschlossenen international tätigen schweizerischen Industriekonzernen 1986/87 immer deutlicher [17]. Die Vereinigung hatte stets und nicht ohne Erfolg internationale Bestrebungen zur Verbesserung der Unternehmenspublizität, wie sie vom *International Accounting Standards Board (IASB)* durch Ausarbeitung von Rechnungslegungsstandards seit den 70er Jahren unternommen wurden, zurückgewiesen. Die schweizerischen Unternehmungen seien gut beraten dafür zu kämpfen, den Wettbewerbsvorteil des schweizerischen Buchführungsrechts, welches ihnen im Gegensatz zu den ausländischen Konzernen grosse Freiräume lasse, nicht preiszugeben und schon gar nicht durch ein privates Gremium wie die FER einschränken zu lassen! Die Bestrebungen der FER, die aktienrechtlichen Grundlagen der Rechnungslegung durch «forcierte Durchsetzungsversuche wie Konkretisierung der sog. anerkannten kaufmännischen Grundsätze, Gütesiegel usw. auf gefährliche und unkontrollierbare Weise zu erweitern», würde den Interessen der Industrie zuwiderlaufen. Als zentrales Anliegen der Industrie-Holding schälte sich im Laufe der lebhaften verbandsinternen Diskussionen heraus, dass die Bestätigung der FER-Konformität der Jahresrechnung durch die Revisionsstelle (das sog. Gütesiegel der Jahresrechnung) in FER 0/5 eliminiert werden müsse, weil damit jene Unternehmungen, welche sich nicht an die FER-Normen halten wollten oder könnten, diskriminiert würden. Sollte dies nicht erreicht

werden, seien die Zusammenarbeit zwischen der Industrie-Holding und der FER einzustellen und die Vertreter aus der Fachkommission zurückzuziehen! Dank der konzilianter Verhandlungsführung durch den FER-Präsidenten, André Zünd und wachsender Einsicht im Kreise der Industrie-Holding in die Unvermeidlichkeit einer verstärkten Ausrichtung auf die ausländischen Entwicklungen der Rechnungslegung liessen sich die Wogen nach und nach wieder glätten. Der 5. FER-Jahresbericht für 1988 konnte deshalb feststellen, es zeichne sich «ein gewisses Umdenken in der Rechnungslegung ab», weshalb die FER auf ihrem eingeschlagenen und beschwerlichen Weg weitergehe. Die Beschleunigung des europäischen Integrationsprozesses trug ohne Zweifel zu diesem Sinneswandel bei.

Es dauerte allerdings noch mehr als ein Jahrzehnt bis dieser in den Fachempfehlungen uneingeschränkt zum Ausdruck kam und die FER-Empfehlungen nicht mehr «hinter den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftlehre und anderen anerkannten Standards zurückblieben» [18].

4. BEDEUTUNGSWANDEL DER FER-EMPFEHLUNGEN DURCH KAPITALMARKTAUSRICHTUNG

Über den Wandel der Einstellung zur Gestaltung der Jahresabschlüsse nach privaten Rechnungslegungsnormen wie FER und *International Accounting Standards (IAS)* in der Aufbauphase der FER von 1984–1994 geben Untersuchungen von Arthur Andersen, Universität Zürich, zur Entwicklung der schweizerischen Konzernrechnungslegung Auskunft (vgl. *Abbildung*) [19].

Ende der 80er Jahre bildeten demnach auch bei Grossunternehmen private Regelwerke nur in Ausnahmefällen Bezugsrahmen für die Konzernrechnung. Auffallend ist die bescheidene Zahl von Gesellschaften, welche sich für FER als Grundlage entschieden hat. Dies dürfte sich dadurch erklären, dass für international ausgerichtete Konzerne ein weltweit anerkannter Rechnungslegungsstandard unerlässlich erscheint.

Abbildung: **KONZERNRECHNUNGEN**

Konzernrechnungen	1988	1992	1993	1994
Zahl der Gesellschaften nach IAS	44	55	58	65
nach FER	3	23	29	35
nach FER	0	2	8	13
andere oder eigene Standards	41	30	21	17

Wegen der im Hinblick auf die internationale Entwicklung zu erwartenden Ausweitung der FER-Empfehlungen auf neue Themen wurden 1992/94 unter der Leitung des neuen Präsidenten, Prof. *Giorgio Behr*, Universität St. Gallen, als Nachfolger für den verdienten Gründungspräsidenten, André Zünd, FER 1–5 überarbeitet und besser aufeinander abgestimmt. In einem Paradigmawechsel wurde in der Fassung 1993 von FER 2/1 für die Konzernrechnung das True-and-Fair-View-Konzept verankert.

Fachkommission Swiss GAAP FER

Präsident der Fachkommission

Meyer Conrad (Prof. Dr., Universität Zürich)

Mitglieder des Fachausschusses

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

Grossmann Beat (Partner, BDO Visura, Lachen)

Leu Philipp (dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Rechnungslegung, Abteilung Publizität, SWX Swiss Exchange)

Stettler Alfred (Prof. Dr., Universität Lausanne)

Suter Daniel (dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, PricewaterhouseCoopers)

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

Fachsekretär

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

Mitglieder der Fachkommission

Bassi Roberto (dipl. Wirtschaftsprüfer, Lugano)

Bezençon Christian (lic. HEC Management, Verantwortlicher Finanzbuchhaltung, Bobst SA, Prilly)

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

Cheetham Malcolm (Leiter Group Reporting, Novartis AG, Basel)

Fischer Felix (Niederglatt)

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

Kaufmann Hans (Nationalrat, Finanzanalyst, Wirtschaftsberater, Wettswil)

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

Müller Kaspar (Ellipson AG, Basel)

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

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

Speck Kurt (Dr., Handels Zeitung, Zürich)

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

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

Vogel Martin (Leiter Firmenkunden Schweiz, UBS, Zürich)

Wartmann Norbert (dipl. Betriebsökonom HWW, Ecofin, Zürich)

Wiederkehr Jörg (dipl. El. Ing. ETH, lic. oec. publ, Kaufmännischer Direktor, V-Zug AG, Zug)

Swiss GAAP FER Fachempfehlung zur Rechnungslegung

Quelle: www.fer.ch

Der Gesetzgeber überliess mit dem Börsengesetz, BEHG Art. 8, die Finanzberichterstattung börsenkotierter Gesellschaften der Selbstregulierung durch die SWX *Swiss Exchange* (SWX). Die FER erhielt einen völlig neuen Stellenwert, nachdem als Minimalanforderungen an die finanzielle Berichterstattung börsenkotierter Gesellschaften gemäss Kotierungsreglement 1996 die (damals) bestehenden FER-Empfehlungen 1–8 einzuhalten waren.

Obwohl die meisten börsenkotierten Gesellschaften für ihre Finanzberichterstattung die vom Kotierungsreglement Art. 70 als gleichwertig anerkannten internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS und US GAAP) bevorzugen, kommt der bis in die frühen 90er Jahre in breiten Kreisen wenig beachteten Tätigkeit der Fachkommission dank der Publizitätsvorschriften der SWX eine völlig andere Geltung zu.

Von der erhöhten Transparenz bei börsenkotierten Gesellschaften wurde eine Sogwirkung für eine verbesserte Rechnungslegung durch Anwendung der FER auch bei nicht börsenkotierten Gesellschaften erwartet. Die Bestrebungen der FER wurden in KMU-Kreisen jedoch nach wie vor kaum beachtet. Es ist deshalb verständlich, dass Prof. *Peter Böckli* [20] in der ersten Auflage 1992 seines Standardwerks zum Aktienrecht in der sehr ausführlichen Darstellung der Rechnungslegungsnormen die FER überhaupt nicht erwähnt!

Die Ausbauphase nach 1994 war durch eine ausgeprägte Annäherung der FER-Standards an IAS/IFRS gekennzeich-

net. Die anfänglich noch bestehenden erheblichen Abweichungen zu IAS wie z. B. FER 9 (direkte Ausbuchung des Goodwills über Eigenkapital, allerdings mit zusätzlichen Erklärungen über die theoretischen Auswirkungen auf Bilanz und Erfolgsrechnung bei einer Aktivierung) wurden bei den folgenden Standards weitgehend vermieden.

Die verstärkte Ausrichtung auf die internationale Entwicklung kommt ab 1994 auch in den behandelten Themen zum Ausdruck. Die Standards FER 16 (Vorsorgeverpflichtungen), FER 20 (Wertbeeinträchtigung von Aktiven, sogar mit dem englischen Untertitel *Impairment of Assets*), FER 22 (langfristige Aufträge), FER 24 (Eigenkapital und Rechnungslegung von eigenen Aktien und Transaktionen mit Aktionären) sind vor allem vor dem Hintergrund der entsprechenden IAS verständlich. Mit den Informationsbedürfnissen der Rechnungslegungs-Adressaten von KMU können diese Standards nicht begründet werden, sind doch Spin-offs, Cash Generating Unit, aktienbezogene Vergütungen oder die Diskontierung von Rückstellungen wohl nur in seltenen Ausnahmefällen ein Thema beim Jahresabschluss einer KMU! Auch die Zwischenberichterstattung (FER 12) ist in der Regel nur für börsenkotierte Gesellschaften relevant.

Auf eine vermehrte internationale Akzeptanz des schweizerischen Regelwerks zielte 2001 auch die Modernisierung der etwas bieder wirkenden bisherigen Bezeichnung FER-Empfehlungen durch Ausweitung um «Swiss GAAP». Dieser

Schritt ist umso bemerkenswerter, wenn man sich an die bereits erwähnten Widerstände in den Anfangsjahren erinnert, wo gewisse einflussreiche Jahresabschlusssteller nichts unterliessen, um eine Gleichsetzung der FER-Standards mit den im Gesetz verankerten «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen» (OR 959) zu verhindern.

Nachdem die SWX 2002 beschlossen hat, in strikter Befolgung des gesetzlichen Auftrags von BEHG Art. 8 III, welcher auf international anerkannte Standards verweist, im Hauptsegment ab 2005 die Anwendung der IFRS oder der US GAAP zu verlangen und Swiss GAAP FER nicht mehr zu akzeptieren [21], wird die Beziehung zwischen SWX und FER allerdings inskünftig erheblich gelockert.

5. SWISS GAAP FER 2006: NEUPOSITIONIERUNG ALS KMU-STANDARD

Nach dem Entscheid der SWX steht FER an einem Wendepunkt. Den seit 1996 unternommenen Bemühungen um Anerkennung der Gleichwertigkeit der FER-Standards auf internationaler Ebene ist weitgehend der Boden entzogen worden. Die Fachkommission unter der Leitung des neuen Präsidenten, Prof. *Conrad Meyer*, hat auf diese Auswirkung mit

«Für ein eigenständiges schweizerisches Regelwerk spricht jedoch die Tatsache, dass sich IFRS in Annäherung an die US GAAP vom prinzipien- zu einem regelorientierten Konzept wandelt.»

der im November 2002 beschlossenen Neupositionierung der Swiss GAAP FER rasch reagiert.

Deutlicher als in der Vergangenheit treten inskünftig zwei Kategorien von Swiss-GAAP-FER-Anwendern auf, einerseits die zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Gesellschaften im SWX-Segment Local Cap und andererseits grössere private Aktiengesellschaften und GmbH mit Einzelabschlüssen oder mit Konzernstruktur sowie Non-Profit-Organisationen, welche sich für eine transparente Finanzberichterstattung entscheiden. Für diese besteht ein eigentliches Accounting Vakuum. Dieses begründet die Existenzberechtigung der Swiss GAAP FER.

Es stellt sich die Frage, wie sich die vermehrte Beachtung, welche die Swiss GAAP FER wegen der Kotierungsvorschriften gefunden hat, auf ihre Rechtsnatur auswirkt. Als private Normen bringen sie eine Verhaltenserwartung zum Ausdruck und werden grundsätzlich als Soft Law bezeichnet. Die rechtliche Verbindlichkeit von FER hängt grundsätzlich von der Grundlage der Selbstregulierung ab. Die Verbindlichkeit ist klar gegeben, wenn der Gesetzgeber sich auf diese Norm bezieht oder auf die private Legiferierung durch Delegationsnormen verweist [22]. Ein ausdrücklicher staatlicher Verweis auf Normen besteht zur Zeit nur für die Rechnungslegung von Personalvorsorgeeinrichtungen [23] und eingeschränkt für Banken [24]. Für börsenkotierte Gesellschaften ist die gesetzliche Delegationsnorm im Börsenrecht massgeb-

end. Für alle übrigen buchführungspflichtigen Unternehmungen, für deren Rechnungslegung die Vorschriften des OR massgebend sind, ist abzuklären, ob sich die Verbindlichkeit aus «einer breiten Anerkennung» als Voraussetzung für eine Usanz ergibt.

Weil FER seit Mitte der neunziger Jahre eine breite Anerkennung gefunden hätten, kommt Böckli [25] zum Schluss: «Sie sind daran, die Grenzlinien zur Usanz allmählich zu überschreiten und dürften durch die Verweisung im Buchführungsrecht zu mittelbarem Gesetzesinhalt werden, obwohl das manche noch nicht akzeptieren wollen.»

Es ist zutreffend, dass die Swiss GAAP FER in Fachkreisen – anders als in der Aufbauphase – heute allgemein als Leitplanke beachtet werden. Massgebend ist jedoch die Akzeptanz als Rechnungslegungsregelwerk durch die rechnungslegenden Firmen. Über die Verbreitung der Swiss GAAP FER bei Unternehmen, welche die Empfehlungen freiwillig anwenden, bestehen keine zuverlässigen Informationen. Weil grössere Unternehmungen auch höhere Anforderungen an die Rechnungslegung stellen sollten, kann die Anwendung von Swiss GAAP FER in erster Linie bei «wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen» erwartet werden. Es war deshalb eher überraschend, dass gemäss einer Erhebung 2004 nur 30% der befragten mittelgrossen Unternehmungen Swiss GAAP FER anwenden [26]. Es ist anzunehmen, dass kleinere mittelständische Unternehmungen sich erst recht mit einem Abschluss nach OR begnügen. Dies wird auch durch eine allerdings nicht repräsentative Umfrage bei Banken über die Verbreitung von Swiss GAAP FER bestätigt: «verschwindend klein», «wenig verbreitet», «im einstelligen Prozentbereich» lauteten die Antworten [27]. Es ist deshalb fraglich, ob die Swiss GAAP FER – wie Böckli meint – die Eigenschaft von allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung schon jetzt beanspruchen können.

Die Rechnungslegungsadressaten der «K» innerhalb der heterogenen Gruppe der KMU haben bescheidenere Informationsansprüche als die auf den Finanzmärkten operierenden Investoren. Der Grundsatzentscheid der FER, Unternehmungen mit nationalem Aktionsradius «ein taugliches Gerüst für einen einfachen, aussagekräftigen und kostengünstigen Jahresabschluss bereit zu stellen», ist deshalb zu begrüssen. Die Fachkommission hat in ihrer Mitteilung vom

«Nach dem Entscheid der SWX steht FER an einem Wendepunkt.»

Januar 2003 zu Recht klar festgehalten, dass sich Swiss GAAP FER in Zukunft von den IFRS eindeutig abgrenzen und spezifische schweizerische Interessen in der Rechnungslegung berücksichtigen sollen. Dies hat zur Konsequenz, dass bei der Generalüberarbeitung des FER-Regelwerks darauf geachtet werden muss, dass die neue «Kundschaft» im allgemeinen nur einen Einzelabschluss zu erstellen hat, während die bisherigen Standards explizit auf den Konzernabschluss ausgerichtet sind. Dieser Tatsache trägt die vorgesehene Un-

terteilung der Empfehlungen in sieben Kern-FER (welche im ST 12/2005 veröffentlicht worden sind) und die nur für die grösseren Unternehmungen relevanten übrigen Best-Practice-Standards Rechnung. Gemäss dem modularen Konzept werden Unternehmen, welche mehr als 50 Vollzeitstellen haben und Umsätze über CHF 20 Mio. erzielen und nach OR 727 I (Fassung 2005) inskünftig verpflichtet werden, ihren Jahresabschluss durch eine Revisionsstelle «ordentlich prüfen» zu lassen, sich nicht mit den Kern-FER begnügen können. Es handelt sich, basierend auf der Unternehmensstatistik [28], um rund 6000 Unternehmen. Das von Conrad Meyer [29] geschätzte Potential vom 30 000 KMU mit Swiss-GAAP-FER-Jahresrechnungen scheint auch unter Einbezug der möglichen Anwender der Kern-FER hoch gegriffen zu sein.

Eine neue Ungewissheit für die Entwicklung der Swiss GAAP FER bringt das Projekt des IASB für einen besonderen Accounting Standard for Small and Medium-sized Entities (SME)[30]. Für ein eigenständiges schweizerisches Regelwerk spricht jedoch die Tatsache, dass sich IFRS in Annäherung an die US GAAP vom prinzipien- zu einem regelorientierten Konzept wandelt. Die rasch zunehmende Regelungsdichte und Komplexität von IFRS lässt überdies vermuten, dass auch deren Sondernormen für KMU sehr technokratisch geprägt sein werden. Nachdem die Verantwortlichen bei der Neupositionierung der Swiss GAAP FER mit dem modularen Konzept einen pragmatischen Weg beschreiten, sollten sich die schweizerischen Fachempfehlungen auf nationaler Ebene als KMU-Rechnungslegungsstandard behaupten können. ■

Anmerkungen: 1) Die vom Parlament beschlossene Fassung von OR 662–670 setzte nur wenige der von Dr. Gautschi postulierten Änderungen um. So hat Gautschi als Grundsatz eine «getreue und sorgfältige Rechenschaftsablegung» verlangt, womit er das «getreue Bild» (VE RRG 1968) vorweggenommen hat. Der für damalige Verhältnisse revolutionäre Vorschlag auf Offenlegung der «Gesamtbezüge der amtierenden und nicht mehr amtierenden Mitglieder der Verwaltung oder ihrer Angehörigen» wurde immerhin 2005 mit dem rev. OR 663^{bis} umgesetzt! Das Gutachten Gautschi ist nicht veröffentlicht worden. 2) Für das deutsche Recht füllt das «Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB», hrsg. von U. Leffson et al. (Köln 1986) diese Lücke. In der Schweiz werden grundlegende Begriffe neu im Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept umschrieben. 3) So fehlen – im Gegensatz zum HGB z. B. zentrale Begriffsbeschreibungen wie Umsatzerlöse, ausserordentliche Aufwendungen und Erträge, Anschaffungs- und Herstellungskosten, Rückstel-

lungen usw. 4) Weber, Rolf H.: Bedeutung, Möglichkeiten und Grenzen der Selbstregulierung, in: Empfehlungen zur Rechnungslegung und zur Revision (Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 75, Zürich 1987), Seite 21 ff. 5) Z. B. von Moxter, A.: Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (Düsseldorf 2003), Seite 10 und Hoffmann, J.: Das DRSC und die Regulierung der Rechnungslegung (Frankfurt 2003), Seite 55 ff. 6) Guggisberg, U.: Zielsetzung, Themen und Verfahren der Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, in: Empfehlungen (vgl. Anm. 4), Seite 43. 7) Behr, G.: Megatrends der Rechnungslegung, in: Festschrift für André Zünd (Zürich 1988), Seite 219. 8) Gemäss Jahresbericht der Stiftung und Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung 1984 setzte sich bei Aufnahme der Tätigkeit die Fachkommission nach Herkunft der 22 Mitglieder (entsprechend ihrer hauptberuflichen Tätigkeit) wie folgt zusammen: 4 Vertreter der Wissenschaft/Hochschulen, 5 Vertreter der Revisionsgesellschaften, 1 Vertreter der Wirtschaftspresse, 1 Vertreter der

Arbeitnehmer, 1 Vertreter der Arbeitgeber, 2 Vertreter der Banken, 1 Vertreter der Versicherungen, 1 Vertreter der Finanzanalysten, 5 Vertreter der Industrie, 1 Vertreter der Schutzorganisation privater Aktiengesellschaften. Zudem wurden je ein Beobachter der Eidg. Steuerverwaltung, des Bundesamtes für Justiz und der Eidg. Bankenkommision zu den Sitzungen eingeladen. 9) Empfehlungen (vgl. Anm. 4) Seite 114. 10) Die Rechnungslegungsadressaten sind im Rahmenkonzept IAS Ziff. 9 aufgeführt. Die an erster Stelle erwähnten Investoren verfügen in der Schweiz im Gegensatz zum Ausland, z. B. Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz, jedoch über keine professionelle Organisation, was die Ernennung von repräsentativen Vertretern erschwert. Am 30. 6. 2005 sind von 25 Mitgliedern der Fachkommission FER 15 Mitglieder den Erstellern und Prüfern von Jahresrechnungen zuzurechnen. 11) Moxter, A.: a.a.O., Seite 13. 12) Schildbach, Th.: Rechnungslegung im Spannungsfeld zweier Kulturen, in: ST 3/2004, Seite 163. 13) Vgl. die Übersicht in: Emp-

fehlungen (Anm. 4), Seite 60. **14**) Zu erwähnen ist vor allem das Standardwerk von Karl Käfer: Kapitalflussrechnung (Zürich 1969). **15**) Guggisberg, U.: in: Empfehlungen (Anm. 4), Seite 44. **16**) So stiess beispielsweise in den Kommissionsberatungen zu FER 3 (Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung) ein (in der Folge vom Gesetzgeber übernommener) Vorschlag, die Auflösung stiller Reserven sei offenzulegen, auf kategorische Ablehnung der Vertreter der Industrie-Holding! Protokoll Plenarsitzung der Fachkommission vom 3. 4. 1987. **17**) Diese Darstellung stützt sich auf Unterlagen, wie interne Berichte, Sitzungsprotokolle, welche dem Verfasser von einem Mitglied der Industrie-Holding überlassen worden sind. **18**) Dieses zutreffende Urteil für die ersten zehn Jahre Tätig-

keit der FER stammt von Dellmann, K.: Konzernrechnung (Bern 1996), Seite 16. **19**) Arthur Andersen/Universität Zürich, Handelswissenschaftliches Seminar: Entwicklung in der schweizerischen Rechnungslegung, 1994. Die jährliche Untersuchung zur Rechnungslegungspraxis wurde 1999 eingestellt. **20**) Bockli, P.: Schweizerisches Aktienrecht (Zürich 1992). In der 2. Auflage (1996), Seite 433, werden diese in ihrer Bedeutung als «gute Rechnungslegungspraxis» gewürdigt. **21**) Beschluss der Zulassungsstelle SWX vom 11. 11. 2002. **22**) Weber, R.: in: Empfehlungen (Anm. 4) Seite 30. **23**) BBV II 47 II und 48, Fassung vom 24. 3. 2004. **24**) RRV-EBK, Fassung vom 18. 12. 2002, Präambel 1a sowie einzelne Buchungsanweisungen zu Detailpositionen. Eine Änderung wird mit dem

neuen Rechnungslegungsrecht (VE OR 962 und 962 a) vorgeschlagen. Der Vorentwurf zur Revision des Rechnungslegungsrechtes vom Dezember 2005 konnte nicht mehr berücksichtigt werden. **25**) Bockli, P.: a. a. O., Seite 751. **26**) Universität Zürich/BDO Visura: Rechnungslegung mittelgrosser Unternehmungen (2004), Seite 15. **27**) Befragt wurden zwei Grossbanken und je eine Kantonal- und Regionalbank. **28**) BBI. 2004, Seite 3991, Umsätze der MWST-pflichtigen Unternehmen. **29**) Meyer, C.: Unterlagen Referat «Neue Wege der schweizerische Rechnungslegung», Kammertagung 2003. **30**) Zum Projekt vgl. die Ausführungen in: Rechnungslegung (Anm. 26), Seite 51 ff.

RESUME

20 ans de Recommandations relatives à la présentation des comptes – bilan et perspectives

La première Recommandation relative à la présentation des comptes (RPC 1, Les éléments des comptes annuels) ayant été publiée en 1986, c'est maintenant l'occasion de faire le point sur les répercussions de la réglementation privée dans le domaine de la présentation des comptes. Lorsque, dans les années 70, il semblait que le législateur se limiterait à quelques rares principes dans le droit des sociétés anonymes révisé, l'idée de réaliser des comptes annuels significatifs par l'autorégulation s'est imposée. Afin d'avoir une large audience, les normes de présentation des comptes d'un normalisateur privé ne doivent pas être établies exclusivement par la profession des experts-comptables. C'est la raison pour laquelle la Chambre fiduciaire a fondé, en 1984, la Fondation pour les Recommandations relatives à la présentation des comptes RPC. Un conseil de fondation, composé de trois membres indépendants de la Chambre fiduciaire, nomme la Commission RPC responsable de l'élaboration des Recommandations. L'activité de cette Commission n'a pas toujours été facile à ses débuts, notamment parce que les représentants du Groupement de holdings industrielles ne pouvaient manifestement pas s'identifier à l'objectif premier des RPC, à savoir l'amélioration de la transparence des comptes annuels et l'équivalence avec les normes de présentation des comptes internationales. Trois ans

après la constitution de la Commission RPC, certaines grandes entreprises voulaient même renoncer à continuer à y participer.

Dans la phase de démarrage, les Recommandations ont pris un net retard sur les normes internationales et la doctrine de la gestion d'entreprise. Au début des années 90, la pression croissante des marchés financiers a déclenché, en matière de transparence des entreprises, un changement de mentalité auquel la bourse suisse n'a pas pu non plus se soustraire. Se fondant sur une norme de délégation dans la Loi sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM), le Règlement de cotation a exigé qu'au minimum les RPC ou une norme internationale équivalente soient appliquées dans le rapport financier. Sur cette base, un changement de paradigme a pu être accompli et, en 1993, le principe de l'image fidèle (True and fair view) a été ancré dans la RPC 2/1. Dans la phase de consolidation, après 1994, on a assisté à un recentrage important sur le développement international et donc sur les IAS concernant les thèmes et les exigences.

La transparence accrue des sociétés cotées aurait pu encourager les sociétés non cotées à présenter des comptes améliorés grâce à l'application des RPC. Des enquêtes dans la pratique montrent que cela n'est pas le cas. 30% seulement des entreprises de taille moyenne (CA de plus de CHF 70 millions) établissent

leurs comptes annuels selon les Swiss GAAP RPC. Par conséquent, ces normes sont encore moins répandues auprès des petites entreprises, bien que la Swiss GAAP RPC 19 soit un référentiel adapté aux comptes individuels. Avec la décision de la SWX de ne reconnaître que les normes IFRS et les US GAAP pour les sociétés du segment principal à partir de 2005, les Swiss GAAP RPC (dénommées ainsi depuis 2001) doivent se repositionner en tant que normes PME et renoncer à s'aligner sur les IFRS. La division en sept RPC fondamentales et en une RPC Best Practice supplémentaire répondent aux besoins des PME.

La question reste ouverte de savoir quelle est la nature juridique des Swiss GAAP RPC. Prenant appui sur la base juridique claire, il s'agit de normes obligatoires pour les sociétés cotées et les institutions de prévoyance professionnelles. On ne sait en revanche pas clairement si ces normes le sont pour d'autres entreprises astreintes à tenir une comptabilité selon l'usage commercial ou conformément à des principes généralement admis dans le commerce (art. 957 CO). Il y a un autre problème: quelles sont les conséquences de la réalisation du projet IFRS de certaines SME-GAAP (Small and Medium-Sized Entities)? Si, comme on le craint, elles devaient être trop techniques, elles ne feraient pratiquement pas concurrence aux Swiss GAAP RPC. MB/AFB