

Ancillo Canepa

FER Nrn. 6, 7 und 8 in der Vernehmlassung

Die FER auf dem Weg zur EG-Gleichwertigkeit

Die FER eröffnet das Vernehmlassungsverfahren für die Empfehlungen FER Nr. 6, Mittelflussrechnung, FER Nr. 7, Darstellung und Gliederung der Konzernbilanz und -erfolgsrechnung, und FER Nr. 8, Anhang der Konzernrechnung. Die Textentwürfe sind im Branchenteil dieser Ausgabe im vollen Wortlaut publiziert.

An ihrer Sitzung vom 26. September 1991 hat die Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER) in Bern beschlossen, für FER Nr. 6 (Mittelflussrechnung), FER Nr. 7 (Darstellung und Gliederung der Konzernbilanz und -erfolgsrechnung) und FER Nr. 8 (Anhang der Konzernrechnung) das Vernehmlassungsverfahren zu eröffnen. Alle interessierten Kreise werden aufgefordert, schriftlich bis zum 29. Februar 1992 zuhanden der FER, Postfach 892, 8025 Zürich, Stellung zu beziehen.

1. Einleitung

Zusammen mit den bestehenden FER-Empfehlungen Nr. 1-5 wird die FER mit den nun im Entwurf vorliegenden Fachempfehlungen Nr. 6, 7 und 8 einen bedeutenden Schritt in Richtung fortschrittlicher und transparenter Konzernrechnung tun. Mit Ausnahme einiger punktueller und revisionsbedürftiger Ausnahmen (insbesondere was FER Nr. 2 «Konzernrechnung» betrifft) würde die Schweiz damit über ein EG-gleichwertiges Konzept für Konzernrechnungen verfügen.

Unter der Leitung der Fachausschuss-Mitglieder Prof. M. Boemle (FER Nr. 6) und W. Regli (FER Nr. 7

und 8) wurden wiederum Projektteams aus Nicht-FER-Mitgliedern gebildet (siehe Darstellung 1 und 2). Während der Ausarbeitung mussten aus sachlichen Überlegungen einige «Richtungsänderungen» vorgenommen werden. Dies ist insofern von Bedeutung, als zwischen der Gliederung der Konzernrechnung und deren Anhang derart wesentliche Abhängigkeiten bestehen, dass FER Nr. 7 und FER Nr. 8 als «Zwillingsempfehlungen» gemeinsam erarbeitet worden sind und folglich auch nur gemeinsam in Kraft gesetzt werden sollen.



Ancillo Canepa, dipl. Bücherexperte,
Direktor ATAG Ernst & Young,
Fachsekretär FER, Zürich

Darstellung 1

Arbeitsgruppe FER Nr. 6

Leitung: Prof. Dr. M. Boemle

Mitglieder:

Dr. O. Bachmann, Bühler AG, Uzwil
H. Mattle, Sparcassa Wädenswil
E. Rebmann, SIKA Finanz, Baar
B. Rügsegger, Nordfinanz Bank,
Zürich
G. Schorderet, Alusuisse-Lonza,
Zürich
Prof. Dr. R. Volkart, Universität Zürich
H. P. Wyder, SIG Holding, Neuhausen

In diesem Zusammenhang sei auch auf eine in der Fachkommission diskutierte Frage aufmerksam gemacht: In FER Nr. 8 «Anhang der Konzernrechnung» wird in Ziff. 3, Lemma 3 und Erläuterung Nr. 10, Lemma 1, die Aufgliederung (sog. Segmentierung) der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geographischen Gesichtspunkten und/oder Geschäftsbereichen verlangt. Diese Forderung ist EG-konform. Allerdings gehen die IAS (International Accounting Standards) weiter, indem sie auch die Segmentierung der Ergebnisse verlangen. Die Fachkommission fordert deshalb die interessierten Kreise auf, speziell zu dieser Einzelfrage Stellung zu beziehen: Soll auch FER Nr. 8 die Segmentierung der Ergebnisse (Operating profits) vorsehen?

Im folgenden sollen die drei neuen Empfehlungen kurz vorgestellt werden. Durch das Zusammenfassen kann die materielle Aussage von komplexen Sachverhalten naturgemäss nicht immer präzise wiedergegeben werden. Für ein eingehendes Studium der Empfehlungen wird deshalb ausdrücklich auf den im Branchenteil publizierten Originaltext verwiesen, welcher neben dem Empfehlungstext

Darstellung 2

Arbeitsgruppe FER Nr. 7 und Nr. 8

Leitung: W. Regli

Mitglieder:

- C. Amann, SKA, Zürich
- Dr. O. Bachmann, Bühler AG, Uzwil
- P. Bertschinger, KPMG Fides Peat, Zürich
- Prof. Dr. K. Dellmann, Universität Bern
- P. Hegetschwiler, «Zürich»-Versicherung, Zürich
- P. Hoeve, Arthur Andersen, Zürich
- R. Schaufelberger, Jacobs Suchard AG, Zürich
- T. H. Schlatter, SIHL – Zürcher Papierfabrik, Zürich
- F. Ulrich, Nestlé, Vevey
- P. Zurbrügg, F. Hoffmann-La Roche AG, Basel

auch die dazugehörigen Erläuterungen beinhaltet.

**2. FER Nr. 6:
Mittelflussrechnung**

In FER Nr. 1, Bestandteile der Jahresrechnung, werden Angaben zum Mittelfluss als dritter Bestandteil der Jahresrechnung verlangt. Diese Forderung entspricht internationalen Standards (IAS, US-GAAP), auch wenn die EG-Richtlinien dies nicht vorschreiben. In dieser Frage geht die FER also weiter als die EG und definiert in FER Nr. 6 die Voraussetzungen für eine ordnungsmässige Mittelflussrechnung. Inhaltlich folgt FER Nr. 6 den internationalen Tendenzen, indem der Mittelfluss auf der Basis der Geldeinnahmen und der Geldausgaben in geeigneter Form dargestellt werden soll.

Finanzierungs- und Investitionsvorgänge

Die Mittelflussrechnung soll den Mittelfluss der Unternehmung aus geschäftlicher Tätigkeit, welcher die Finanzierungs- und Investitionsvorgänge sowie die Gewinnverwendung beeinflusst, klar und übersichtlich darstellen; dies für einen abgegrenzten Bestand an Mitteln (Fonds) während eines Geschäftsjahres.

Mittelfluss aus Geschäftstätigkeit

Auf eine Definition des Begriffes «Mittelfluss aus Geschäftstätigkeit», in der Regel Cash flow genannt, wurde bewusst verzichtet. Verlangt wird jedoch, dass die Zusammensetzung und die Art der Ermittlung des Cash flows offengelegt wird. Der Cash flow soll die Veränderungen aus erfolgswirksamen Unternehmensleistungen aufzeigen.

gewählt werden, falls dadurch die Aussagekraft erhöht wird. Dies gilt insbesondere für Banken und Versicherungen. In formeller Hinsicht sind verschiedene Alternativen zulässig. Die Konto- und Staffelform (Berichtsform) sind gleichwertig. Auch die Reihenfolge der einzelnen Gliederungsgruppen kann grundsätzlich frei gewählt werden.

«Die Fachkommission fordert die interessierten Kreise auf, speziell zu dieser Einzelfrage Stellung zu beziehen: Soll auch FER Nr. 8 die Segmentierung der Ergebnisse (Operating profits) vorsehen?»

Bildung des Fonds

Als Fonds sind die flüssigen Mittel oder die Zusammenfassung weiterer monetärer Positionen geeignet, also beispielsweise

- Netto-Flüssige Mittel
- Netto-Monetäres Umlaufvermögen
- Netto-Finanzsituation

Nicht geeignet als Fonds für die Mittelflussrechnung erachtet die FER das in der Praxis oft verwendete «Nettoumlaufvermögen».

Konzernmittelflussrechnung

Die Darstellung des Mittelflusses kann auf die Konzernrechnung beschränkt werden. In der Konzernmittelflussrechnung sind jedoch auch die Auswirkungen der Veränderung des Konsolidierungskreises und der Umrechnungsdifferenzen gesondert auszuweisen.

3. FER Nr. 7: Darstellung und Gliederung der Konzernbilanz und -erfolgsrechnung

FER Nr. 7 definiert die Mindestanforderungen an Darstellung und Gliederung. Dabei ist stets das Prinzip der Wesentlichkeit zu beachten. Es können branchenübliche Bezeichnungen

Gliederung der Konzernbilanz

Die Konzernbilanz muss gemäss FER Nr. 7 folgende Mindestanforderungen an die Gliederung erfüllen:

AKTIVEN

- A. Umlaufvermögen**
Flüssige Mittel und Wertschriften
Forderungen
Vorräte
Rechnungsabgrenzung
- B. Anlagevermögen**
Sachanlagen
Finanzanlagen
Immaterielle Anlagen

PASSIVEN

- C. Kurzfristiges Fremdkapital**
Finanzverbindlichkeiten
Sonstige Verbindlichkeiten
Rechnungsabgrenzung
- D. Langfristiges Fremdkapital**
Finanzverbindlichkeiten
Sonstige Verbindlichkeiten
Rückstellungen
- E. Minderheitsanteile**
- F. Eigenkapital**
Gesellschaftskapital
Kapitalreserven
Reserven für eigene Aktien
Neubewertungsreserven
Gewinnreserve

Gesonderter Ausweis von Bilanzpositionen

Wesentliche Positionen, die in der Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen werden müssen, sind beispielsweise

- Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen und anderen nahestehenden Unternehmen oder Personen
- Wertschriften und nicht konsolidierte Beteiligungen bei den Finanzanlagen
- Goodwill bei den immateriellen Anlagen
- Rückstellungen für Steuern und für Altersvorsorge
- Betrag der nicht realisierten Gewinnreserven aus der Anwendung der Equity-Methode.

Pauschale Wertberichtigungen und kumulierte Abschreibungen sind unter den entsprechenden Aktiven oder im Anhang jeweils gesondert auszuweisen. Unter Kapitalreserven sind nur einbezahlte Reserven (Agio, etc.) und unter Gewinnreserven ausschliesslich einbehaltene Gewinne auszuweisen.

Gliederung der Konzernerfolgsrechnung

Analog zu den EG-Vorschriften kann die Konzernerfolgsrechnung entweder nach dem *Gesamtkostenverfahren* (Produktionserfolgsrechnung) oder nach dem *Umsatzkostenverfahren* (Absatzerfolgsrechnung) erstellt werden. Zu beachten ist dabei, dass die Begriffe «Zwischenergebnis» jeweils sachgerecht zu bezeichnen sind.

Die Erfolgsrechnung nach dem *Gesamtkostenverfahren* wird wie folgt gegliedert:

Nettoerlöse
Bestandesänderungen
Aktivierte Eigenleistungen
Andere betriebliche Erträge
Zwischenergebnis

Materialaufwand
Personalaufwand
Abschreibungen
Andere betriebliche Aufwendungen
Zwischenergebnis

Finanzertrag
Finanzaufwand
Übriges Ergebnis
Jahresgewinn/-verlust vor Steuern

Steuern
Konzernjahresgewinn/-verlust

«Inhaltlich folgt FER Nr. 6 den internationalen Tendenzen, indem der Mittelfluss auf der Basis der Geldeinnahmen und der Geldausgaben in geeigneter Form dargestellt werden soll.»

Die Erfolgsrechnung nach dem *Umsatzkostenverfahren* wird wie folgt gegliedert:

Nettoerlöse
Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte
Verwaltungsaufwand
Vertriebsaufwand
Andere betriebliche Erträge
Andere betriebliche Aufwendungen
Zwischenergebnis

Finanzertrag
Finanzaufwand
Übriges Ergebnis
Jahresgewinn/-verlust vor Steuern

Steuern
Konzernjahresgewinn/-verlust

Beim *Gesamtkostenverfahren* sind Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Lieferungen und Leistungen gesondert auszuweisen. Ebenso sind aktivierte Eigenleistungen offenzulegen.

Beim *Umsatzkostenverfahren* müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen gesondert ausgewie-

sen werden. Zusätzlich müssen im Anhang der Personalaufwand und die Abschreibungen auf Sachanlagen und immateriellen Anlagen gesondert gezeigt werden.

Unabhängig von der gewählten Methode sind Finanzertrag, Finanzaufwand, übriges Ergebnis, Jahresergebnis vor Steuern und das Konzernjahresergebnis gesondert auszuweisen. Das gleiche gilt für den Minderheitenanteil am Jahresergebnis. Darüber hinaus sind im Anhang stets auch die ausserordentlichen Aufwendungen

und Erträge sowie das Ergebnis aus nicht konsolidierten Beteiligungen offenzulegen.

4. FER Nr. 8: Anhang der Konzernrechnung

Der Anhang soll Bilanz, Erfolgsrechnung sowie Mittelflussrechnung in einer klar strukturierten Form ergänzen und somit einen besseren Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermitteln. Die in der schweizerischen Praxis nach wie vor zu beobachtende Vermischung von nebensächlichem Kommentar («die Debitoren haben um 2% zugenommen») mit Erläuterungen muss vermieden werden. Eine Entlastung der Konzernrechnung von unwesentlichen Detailangaben erhöht zudem die Lesbarkeit von Konzernrechnungen.

Grundsätze der Konzernrechnungslegung

Der Anhang zur Konzernrechnung muss die in der Konzernrechnungslegung angewandten Grundsätze offenlegen. Diese umfassen die Bewertungsrichtlinien, die Konsolidierungsgrundsätze sowie die Angaben zum Konsolidierungskreis. Allfällige wesentliche Methodenänderungen und

deren Auswirkungen sind stets offenzulegen.

Konsolidierungsgrundsätze

Die Konsolidierungsgrundsätze beinhalten beispielsweise Angaben über die Konsolidierungsmethode, die Fremdwährungsumrechnungsmethode bzw. die Behandlung der Umrechnungsdifferenzen, die Behandlung von nicht konsolidierten Beteiligungen sowie die Behandlung von Zwischengewinnen.

Erläuterungen zur Konzernrechnung

Die Erläuterungen zur Konzernbilanz beinhalten z. B. Angaben über belastete Aktiven sowie die Art der Belastung, über die Entwicklung der Bruttowerte der Positionen des Anlagevermögens und der kumulierten Ab-

«Wie international üblich, sind auch Informationen zum Forschungs- und Entwicklungsaufwand zu geben.»

schreibungen (Anlagespiegel), über die Behandlung des Goodwills und des übrigen immateriellen Anlagevermögens sowie über die Veränderung des Eigenkapitals.

Die Angaben zur Konzernergebnisrechnung enthalten als wesentliche Information, wie einleitend bereits erwähnt, die Aufgliederung (sog. Seg-

mentierung) der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geographischen Märkten und/oder Geschäftsbereichen. Wie international üblich sind auch Informationen zum Forschungs- und Entwicklungsaufwand zu geben.

Weitere Angaben zur Konzernrechnung

Weitere Angaben müssen gemacht werden, sofern sie in den anderen Bestandteilen der Konzernrechnung noch nicht berücksichtigt worden sind. Darunter fallen beispielsweise Eventualverbindlichkeiten, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, mehrjährige, nicht bilanzierte Verbindlichkeiten (z. B. Leasing) sowie aussergewöhnliche schwebende Geschäfte und Risiken.

RÉSUMÉ

RPC nos 6, 7 et 8 en consultation

La «Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes» a approuvé le 26 septembre 1991 à Berne l'ouverture de la procédure de consultation pour les recommandations nos 6, 7 et 8. Les textes de mise en consultation sont publiés dans les pages consacrées à la «branche». Vous êtes invités à donner votre avis sur les textes en consultation des RPC nos 6, 7 et 8 jusqu'au 29 février 1992 au plus tard. Les prises de position sont à envoyer à l'adresse suivante: RPC, Case postale 892, 8025 Zurich.

RPC no 6: «Le tableau de financement» (tableau des flux de fonds, tableau des mouvements de trésorerie) complète les informations fournies par le bilan et le compte de résultat par des indications sur les activités d'investissements, les opérations de financement et de l'évolution de la situation financière de l'entreprise. Pour juger l'impact de l'activité de l'entreprise sur la situation financière, les fonds suivants s'avèrent entre autres appropriés:

- les disponibilités;
- les disponibilités nettes;
- les actifs circulants monétaires nets;
- la situation financière nette.

Le fonds de roulement net est considéré comme moins recommandé.

RPC no 7: «Présentation et structure du bilan et du compte de résultat consolidé» se limite à une structure sommaire. La présentation peut être effectuée selon le modèle présenté dans les chiffres 2, 6 et 7 ou sous une autre forme appropriée. Lors de la présentation des comptes consolidés, il faut tenir compte du principe de l'importance relative. Dans les comptes consolidés, il est également possible d'utiliser des termes propres à la branche si la qualité de l'information s'en trouve améliorée. On peut sans autre procéder à d'autres subdivisions.

RPC no 8: «L'annexe des comptes consolidés» fait partie des comptes consolidés. Elle complète et explique le bilan, le compte de pertes et profits de même que le tableau de finance-

ment et le résultat du groupe.

L'annexe des comptes consolidés indique:

- les principes appliqués dans la présentation des comptes consolidés;
- les explications relatives aux autres composantes des comptes consolidés;
- des informations supplémentaires qui n'ont pas encore été prises en considération dans les autres parties des comptes consolidés.

Comme informations supplémentaires, on indiquera en particulier:

- le tableau des immobilisations corporelles;
- le traitement des immobilisations incorporelles;
- la répartition par secteur du chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services;
- les charges de la recherche et du développement;
- la ventilation du poste autres charges et produits du résultat financier;
- les affaires en suspens exceptionnelles.

AC