

Conrad Meyer, Reto Eberle

Gesamtüberarbeitung Swiss GAAP FER

Kern-FER in der Vernehmlassung

Im September 2004 wurde in dieser Zeitschrift unter dem Titel «Swiss GAAP FER auf dem Weg zu einem eigenen Profil» die neue Ausrichtung des Schweizer Accounting Standards erläutert [1]. Die involvierten Gremien der FER haben das Projekt inzwischen termingerecht bearbeitet. Gleichzeitig mit diesem Artikel, welcher die Ecksteine des ersten Teilprojekts erläutert, wird die Vernehmlassung der sogenannten Kern-FER eröffnet.

Es ist beabsichtigt, die weiteren Swiss GAAP FER im Frühjahr 2006 in Vernehmlassung zu geben, womit am angestrebten Inkraftsetzungsdatum von 1. Januar 2007 unverändert festgehalten werden kann.

1. Einleitung

Mit der Neuausrichtung fokussieren die Swiss GAAP FER auf die Unterstützung der Rechnungslegung mittelgrosser und kleiner Unternehmen und Unternehmensgruppen mit nationaler Ausstrahlung. Zu den weiteren Anwendungen gehören auch Non-Profit-Organisationen und Pensionskassen. Diesen Organisationen wird ein taugliches Gerüst für eine aussagekräftige Rechnungslegung bereitgestellt, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True and Fair View) vermittelt. Auch soll die Kommunikation mit Investoren, Banken und anderen interessierten Kreisen gefördert werden. Gleichzeitig wird die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen zwischen den Unternehmen sowie über die Zeit erleichtert.

2. Konzept

Das neue Konzept beinhaltet, dass am Local-Cap-Segment kotierte Unternehmen und Unternehmensgruppen, mittelgrosse Organisationen sowie die meisten Konzerne mit nationaler Ausstrah-

lung das gesamte Regelwerk (Swiss GAAP FER) anzuwenden haben. Das Konzept ist modular aufgebaut und besteht aus drei Bausteinen: das Rahmenkonzept, die Kern-FER und weitere Standards. Für kleine Unternehmen [2] wird auf diese Weise die Möglichkeit geschaffen, lediglich das Rahmenkonzept und ausgewählte zentrale Fachempfehlungen (Kern-FER) zu beachten. Das Konzept (Abbildung 1) offeriert ihnen eine massgeschneiderte Auswahl an Empfehlungen, welche eine geeignete Grundlage für die Rechnungslegung bildet und gleichzeitig den Weg für eine spätere vollständige Anwendung der Swiss GAAP FER ebnet.

Das für sämtliche Unternehmen verbindliche Rahmenkonzept ist bereits zu Beginn dieses Jahres verabschiedet und per 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt worden. Es legt die Prinzipien dar, die der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER zugrunde liegen. Das Rahmenkonzept umfasst insbesondere folgende Elemente: Zweck und Inhalt, Zielsetzung der Jahresrechnung, Grundlagen der Jahresrechnung, zulässige Bewertungskonzepte und qualitative Anforderungen. Zudem werden die Grundsätze der Swiss GAAP FER bezeichnet und das Verhältnis zum Steuerrecht erläutert.

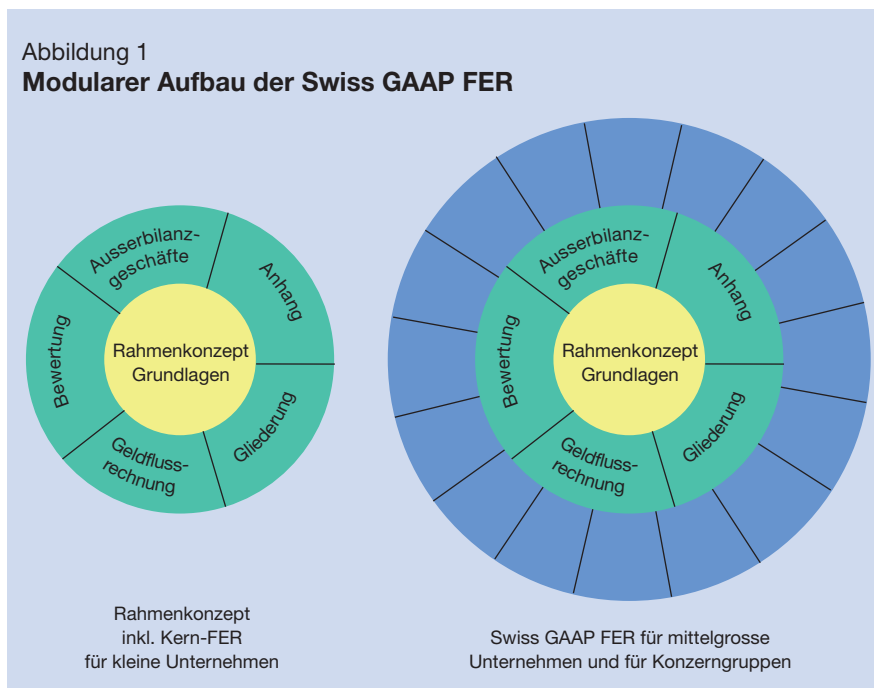
Basierend auf dem *Rahmenkonzept* werden in Swiss GAAP FER 1 «Grundlagen» die verschiedenen Kern-FER aufgezeigt. Diese umfassen folgende Themenbereiche:

- Bewertung (Swiss GAAP FER 3);
- Darstellung und Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung (Swiss GAAP FER 4);
- Geldflussrechnung (Swiss GAAP FER 5);



Conrad Meyer, Prof. Dr. oec. publ.,
Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre,
Direktor des Instituts für Rechnungswesen
und Controlling der Universität Zürich;
Präsident der Fachkommission für
Empfehlungen zur Rechnungslegung Swiss
GAAP FER, Zürich

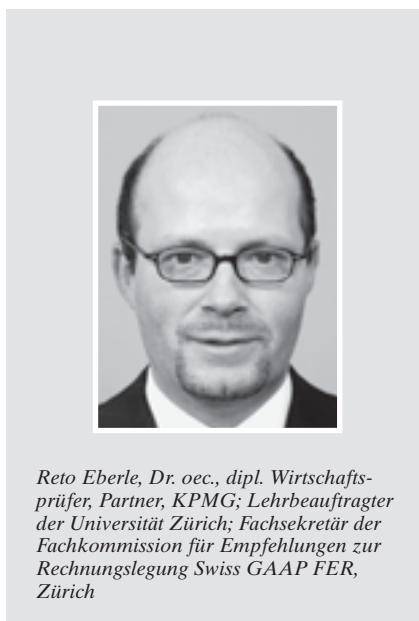
Abbildung 1
Modularer Aufbau der Swiss GAAP FER



- Ausserbilanzgeschäfte (Swiss GAAP FER 6);
- Anhang (Swiss GAAP FER 7).

Swiss GAAP FER 3 «Bewertung» enthält die Bewertungsrichtlinien. Dabei werden die Bewertungsgrundsätze für einzelne Bilanzpositionen detailliert erläutert, und auch die Behandlung allfälliger Wertbeeinträchtigungen wird geregelt. Zudem werden Fremdwährungstransaktionen sowie die Entstehung und Erfassung latenter Steuern behandelt. Es ist Aufgabe der Swiss GAAP FER 4 «Darstellung und Gliederung», ein verbindliches (Mindest-)Gliederungsschema sowohl für die Bilanz als auch die Erfolgsrechnung vorzugeben. Die Aktivseite der Bilanz umfasst verschiedene, explizit erwähnte Positionen des Umlauf- und Anlagevermögens. Die Passivseite unterteilt sich in kurzfristiges Fremdkapital, langfristiges Fremdkapital und Eigenkapital. Die Erfolgsrechnung kann entweder nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden. Swiss GAAP FER 5 «Geldflussrechnung» behandelt den Geldfluss durch Ein- und Auszahlungen. Der Fonds «Flüssige Mittel» ist der einzig zulässige. Unterteilt wird der Geldfluss in die Bereiche Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Verpflichtungen des Un-

ternehmens, welche keinen unmittelbaren Niederschlag in der Bilanz finden, werden von Swiss GAAP FER 6 «Ausserbilanzgeschäfte» geregelt. Besondere Beachtung finden Eventualverpflichtungen und Zusagen zugunsten Dritter. Von den Kern-FER ausgeklammert und in den weiteren FER separat behandelt werden Derivate. Schliesslich sind in Swiss GAAP FER 7 «Anhang» die offenzulegenden Angaben, insbesondere die angewendeten



Reto Eberle, Dr. oec., dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, KPMG; Lehrbeauftragter der Universität Zürich; Fachsekretär der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER, Zürich

Bewertungsgrundlagen und die Bewertungsgrundsätze, namentlich aufgezählt.

3. Ausgewählte Fragestellungen

3.1 Konzernrechnung

In der vorgeschlagenen Fassung der verschiedenen Fachempfehlungen wird die in den bisherigen Standards gleichzeitige «vermischte» Behandlung von Fragen des Einzel- bzw. des Konzernabschlusses fallengelassen (vgl. Abbildung 2). Gemäss neuem Konzept gelten grundsätzlich alle Kern-FER und die übrigen FER sowohl für Einzelabschlüsse als auch für Konzernabschlüsse. Alle Fragen, welche nur die Konzernrechnung betreffen, werden in einer neuen Fachempfehlung separat geregelt (vgl. Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung»). Kleinstkonzerne, welche die im Rahmenkonzept enthaltenen Grössenkriterien nicht überschreiten (vgl. Anm. [2]), stellen einen Ausnahmefall dar. Diese Unternehmensgruppen werden ihre Konzernrechnung auf Basis des Rahmenkonzepts und der Kern-FER erstellen und dazu auch die in Swiss GAAP FER 30 enthaltenen Prinzipien situationsgerecht zu berücksichtigen haben.

3.2 Bewertung

In Swiss GAAP FER 3 wird zwischen den Bewertungsgrundlagen der Jahresrechnung und den Bewertungsgrundsätzen für Einzelpositionen unterschieden. Als Bewertungsgrundlagen kommen historische Anschaffungs- oder Herstellkosten (Historical Cost) beziehungsweise aktuelle Werte (Fair Value) in Frage. Die Bewertungsgrundlage muss grundsätzlich einheitlich angewendet werden, d. h., bei der Bewertung sachlich zusammenhängender Einzelpositionen ist von derselben Bewertungsgrundlage auszugehen. Bei Anwendung historischer Kosten ist die systematische Ermittlung von Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen vorzusehen. Änderungen, die sich bei der Anwendung aktueller Werte ergeben, sind in der Erfolgsrechnung zu erfassen. Nur falls andere Fachempfehlungen es vorgeben, ist die Erfassung

Abbildung 2
Bezeichnung der neugestalteten Fachempfehlungen

Die neugestalteten Fachempfehlungen sind wie folgt gegliedert:

	Vernehmlassung	Definitive Empfehlung
Kern-FER		
Rahmenkonzept	September 04	Januar 05
1. Grundlagen	Dezember 05	Juli 06
3. Bewertung	Dezember 05	Juli 06
4. Darstellung	Dezember 05	Juli 06
5. Geldfluss	Dezember 05	Juli 06
6. Ausserbilanzgeschäfte	Dezember 05	Juli 06
7. Anhang	Dezember 05	Juli 06
Weitere Swiss GAAP FER		
10. Immaterielle Werte	Februar 06	September 06
11. Steuern	Februar 06	September 06
12. Zwischenbericht	Februar 06	September 06
13. Leasinggeschäfte	Februar 06	September 06
15. Nahestehende Personen	Februar 06	September 06
16. Pensionsverpflichtungen	Oktober 05	Dezember 05
17. Vorräte	Februar 06	September 06
18. Sachanlagen	Februar 06	September 06
20. Wertbeeinträchtigungen	Februar 06	September 06
22. Langfristige Aufträge	Februar 06	September 06
23. Rückstellungen	Februar 06	September 06
24. Eigenkapital	Februar 06	September 06
27. Derivative	Februar 06	September 06
Branchenspezifische Swiss GAAP FER		
14. Versicherungsunternehmen	Februar 06	September 06
21. Non-Profit-Organisationen	Februar 06	September 06
26. Personalvorsorgeeinrichtungen	Februar 06	September 06
Konzernrechnung		
30. Konzernrechnung	Februar 06	September 06

Renditezwecken gehalten werden, besteht die Möglichkeit der Bewertung zu aktuellen Werten. Verbindlichkeiten werden zu Nominalwerten und Rückstellungen unter Berücksichtigung des Erwartungswerts der zukünftigen Mittelabflüsse erfasst. Bei allen Positionen können durch Anwendung von nach True and Fair View ermittelten Werten Bewertungsdifferenzen zu den steuerlich massgebenden Werten entstehen, was zur Erfassung von latenten Steuern führt. Die Bewertungsgrundsätze von namentlich bezeichneten wie auch von weiteren, wesentlichen Bilanzpositionen sind im Anhang offenzulegen.

Im Zusammenhang mit dem Einzelabschluss nicht explizit adressiert wird im vorliegenden Entwurf von Swiss GAAP FER 3 die Zulässigkeit der Equity-Methode zur Bewertung von entsprechenden Beteiligungen. Langfristige Anteile am Kapital anderer Organisationen von mindestens 20% sind daher im Einzelabschluss weiterhin zu Anschaffungskosten abzüglich notwendiger Wertbeeinträchtigungen zu bewerten.

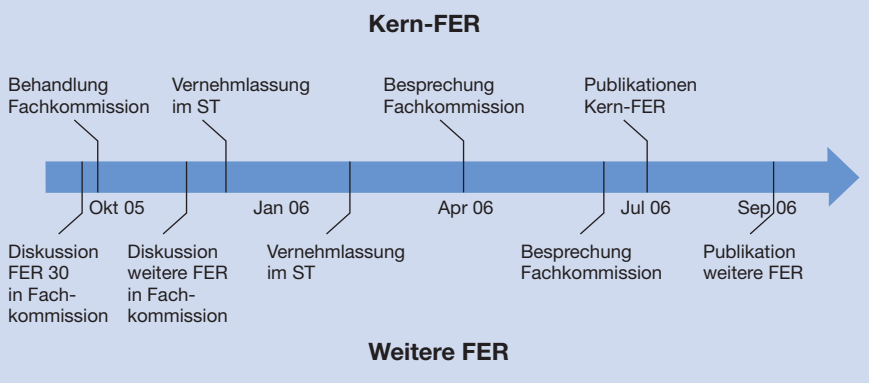
3.3 Gliederung der Erfolgsrechnung

Bei der Gliederung der Erfolgsrechnung wurde das ausserordentliche Ergebnis bewusst beibehalten. Ausserordentliche Aufwendungen und Erträge sind aber gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Als ausserordentlich gelten Aufwendungen

solcher Änderungen direkt im Eigenkapital zulässig.

Swiss GAAP FER 3 führt die *Bewertungsgrundsätze* für folgende Bilanzpositionen namentlich auf: Wertschriften des Umlaufvermögens, Forderungen, Vorräte, Sachanlagen, Finanzanlagen, immaterielle Anlagen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Die aufgeführten Vermögenswerte sind – mit Ausnahme der Wertschriften des Umlaufvermögens, welche zu aktuellen Werten zu erfassen sind – zu Anschaffungs- oder Herstellkosten abzüglich notwendiger Abschreibungen anzusetzen. Bei nicht betrieblichen Sachanlagen, welche zu

Abbildung 3
Projektplan Kern-FER und weitere FER-Standards



und Erträge, welche im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten auftreten und die nicht voraussehbar waren.

4. Stand der Arbeiten

Zusammen mit diesem Beitrag wird der Entwurf der Kern-FER zur Vernehmlassung freigegeben (vgl. Seite 33 in dieser Ausgabe). Nach der Auswertung der Stellungnahmen werden diese Empfehlungen voraussichtlich im Frühjahr 2006 durch die Fachkommission bereinigt und in Kraft gesetzt. Die *weiteren Swiss GAAP FER* wurden von der Fachkommission anlässlich der Novemberbersitzung 2005 behandelt. Die Vernehmlassung wird voraussichtlich im nächsten Frühjahr stattfinden. Geplant ist, die Standards Swiss GAAP FER 10–27 und Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung» im Sommer 2006 in Kraft zu setzen. Damit steht einer erstmaligen Anwendung der überarbeiteten, nach dem neuen modularen Konzept aufgebauten FER-Standards per

1. Januar 2007 nichts mehr im Wege (vgl. *Abbildung 3*).

5. Fazit

Mit dem Start der Vernehmlassung der Kern-FER hat die FER-Kommission im Rahmen der Gesamtüberarbeitung ein erstes Teilprojekt termingerecht abgeschlossen. Mit der in Kürze folgenden Vernehmlassung der übrigen FER-Standards – umfassend insbesondere auch die neuen Fachempfehlungen «Derivative» und «Konzernrechnung» – ist beabsichtigt, den ambitionierten Zeitplan einzuhalten und die überarbeiteten Swiss GAAP FER auf den 1. Januar 2007 in Kraft zu setzen. Dem neuen FER-Konzept liegt ein modulares Konzept zugrunde. Inhaltlich wurde versucht, möglichst wenig zu ändern. Allerdings umfasst die Neuausrichtung eine grössere Anzahl präzisierender Anpassungen und formeller Bereinigungen. Auf der Basis des Rahmenkonzepts und der Fachempfehlung zu den Grundlagen werden die wichtig-

sten Themen der Rechnungslegung für kleine Unternehmen mit fünf sog. Kern-FER geregelt. Mittlere und grosse Unternehmen haben darüber hinaus weitere Fachempfehlungen zu beachten. Falls eine Konzernrechnung erstellt wird, hat dies nach Massgabe von Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung» zu geschehen. Mit diesen Neuerungen wird die FER den sich selbst gesetzten Ansprüchen gerecht, indem das vorgeschlagene Konzept ein taugliches Gerüst für eine aussagekräftige, transparente Rechnungslegung auf der Basis von True and Fair View darstellt.

Anmerkungen

- 1 Conrad Meyer/Evelyn Teitler, Swiss GAAP FER auf dem Weg zu einem eigenen Profil, *Der Schweizer Treuhänder* 9/04, S. 715–725.
- 2 Falls zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden, kann eine Organisation die Kern-FER anwenden: a) Bilanzsumme von CHF 10 Mio., b) Jahresumsatz von CHF 20 Mio., c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

RESUME

Les Swiss GAAP RPC revues et corrigées

Les deux auteurs décrivent le cadre de la réorganisation des RPC: les Swiss GAAP RPC s'adressent aux petites et moyennes entreprises ainsi qu'aux groupes d'entreprises ayant un rayon d'action national. Les organisations à but non lucratif et les caisses de pension font également partie de leurs utilisateurs. Ces sociétés et organisations doivent pouvoir disposer d'un outil adéquat pour présenter avec pertinence des comptes donnant une image fidèle (true and fair view) du patrimoine, de la situation financière et des résultats. Le nouveau concept est élaboré de manière modulaire (cf. *tableau 1*). Les petites sociétés appliquent le cadre conceptuel et quelques recommandations centrales (les RPC «fondamentales»), soit les Swiss GAAP RPC 1 à 7. Les plus grandes sociétés doivent en outre appliquer

les autres recommandations (Swiss GAAP RPC 10 à 27). Les questions spécifiques à certains secteurs sont réglées par la Swiss GAAP RPC 14 «Compagnies d'assurances», la Swiss GAAP RPC 21 «Organisations à but non lucratif» et la Swiss GAAP RPC 26 «Institutions de prévoyance professionnelle». Si des comptes consolidés doivent être établis, les dispositions applicables se trouvent dans la nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés».

Dans le présent numéro de l'Expert-comptable suisse, les RPC fondamentales sont soumises à la procédure de consultation. La Swiss GAAP RPC 3 traite de l'évaluation des principaux postes du bilan. En principe, les coûts d'acquisition ou de fabrication historiques servent de base d'évaluation.

Les impôts différés résultant de différences d'évaluation doivent être comptabilisés.

La Swiss GAAP RPC 4 traite de la présentation du bilan et du compte de résultat. Les postes exceptionnels sont toujours admis, mais ils doivent être expliqués dans l'annexe. Pour le tableau de financement (Swiss GAAP RPC 5), le fonds «liquidités» est le seul à être admis. Vous trouverez la procédure de consultation (y compris les questions) à la fin du présent numéro.

Les autres recommandations seront soumises à la procédure de consultation au début de l'année 2006. Plus rien ne fait donc obstacle à la première application au 1^{er} janvier 2007 des recommandations RPC révisées et élaborées selon le nouveau concept modulaire.

CM/RE