

VERNEHMLASSUNG ZU WAHLRECHTEN IN VERSCHIEDENEN FER-STANDARDS

Die FER-Fachkommission hat in ihrem Bestreben, das FER-Regelwerk ständig zu verbessern, eine Auslegeordnung der in verschiedenen Fachempfehlungen enthaltenen Wahlrechte vorgenommen und mögliche Lücken der Kern-FER diskutiert.

Die FER-Fachkommission schlägt im Rahmen dieser Vernehmlassung vor folgende, nicht mehr zeitgemässe oder von den Anwendern nicht beanspruchte Wahlrechte zu streichen und die Kern-FER in zwei Punkten zu ergänzen:

→ **Percentage-of-Completion-Methode (POCM) (Swiss GAAP FER 2 «Bewertung»)**

Die Anwendung der POCM für langfristige Aufträge war bisher für Kern-FER-Anwender nicht vorgesehen und daher auch nicht zulässig. Falls die Voraussetzungen, die jenen von Swiss GAAP FER 22 entsprechen, erfüllt sind, kann die POCM auch von Kern-FER-Anwendern angewendet werden. Damit wird das Anliegen von beispielsweise Handwerksbetrieben aufgenommen, deren Jahresrechnung sonst keine betriebswirtschaftliche Rechnungslegung erlaubte.

→ **Im Finanzanlagevermögen ausgewiesene Wertschriften (Swiss GAAP FER 2 «Bewertung»)**

Gemäss Ziffer 11 von Swiss GAAP FER 2 sind Finanzanlagen zu Anschaffungskosten (abzüglich allfälliger Wertbeeinträchtigungen) zu bewerten. Neu soll es möglich sein, Wertschriften des Finanzanlagevermögens zu aktuellen Werten zu bewerten. Wertveränderungen sind erfolgswirksam zu erfassen.

→ **Verbrauchsfolgeverfahren (Swiss GAAP FER 17 «Vorräte»)**

Insbesondere beim namentlich in Swiss GAAP FER 17 erwähnten LIFO (last in, first out)-Verfahren besteht die Gefahr von nicht marktnahen Bewertungen, indem steigende Preise zu Bewertungsreserven, sinkende Preise zu Überbewertungen führen können. Aus diesem Grund soll die Anwendung der LIFO-Methode untersagt werden.

→ **Bewertung von Nicht-Renditeliegenschaften zu aktuellen Werten (Swiss GAAP FER 18 «Sachanlagen»)**

Die Folgebewertung von Sachanlagen, welche zur Nutzung gehalten werden, kann zu aktuellen Werten (abzüglich der kumulierten Abschreibungen) erfolgen. Aufwertungen werden erfolgsneutral als Neubewertungsreserve im Eigenkapital erfasst. Weil aber diese Sachanlagen weiter abgeschrieben werden müssen, ist die Anwendung dieser Methode kompliziert und nur sehr wenig verbreitet. Daher soll dieses Wahlrecht abgeschafft werden. Alle Sachanlagen, die zur Nutzung gehalten werden, dürften nur noch zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen bilanziert werden.

→ **Kategorien von Derivaten (Swiss GAAP FER 27 «Derivative Finanzinstrumente»)**

Die bestehenden Vorschriften unterscheiden zwischen drei Kategorien von Derivaten: zu Handelszwecken, zu Absicherungszwecken und zu anderen Motiven. Diese Kategorisierung hat in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten geführt. Neu soll nur noch unterschieden werden zwischen Derivaten zu Absicherungszwecken und Derivaten zu spekulativen Zwecken. Die bisherigen Bewertungsvorschriften haben sich bewährt. Diskutiert werden kann eine noch weiter führende Vereinfachung, indem Derivate zu Absicherungszwecken zwingend gleich bewertet werden sollen wie das Grundgeschäft.

→ **Umrechnung von in fremder Währung erstellten Abschlüssen für die Konzernrechnung (Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung»)**

Die Verwendung eines Durchschnittskurses für die Umrechnung der Bilanzpositionen (des in Fremdwährung erstellten Abschlusses) ist nicht mehr zeitgemäss, weil Stichtagskurse ohne weiteres erhältlich sind. Hingegen ist die Verwendung des Tageskurses für Positionen der Erfolgs- und Geldflussrechnung nicht praktikabel. Aus der Umrechnung der Erfolgsrechnung entstandene Fremdwährungsdifferenzen sollen nur noch im Eigenkapital verbucht werden können.

Diese Anpassungen beinhalten keine grundlegenden Änderungen. Die daraus resultierenden Auswirkungen für die Anwender sind im allgemeinen klein. Die vorgeschlagenen Präzisierungen bezwecken, die Qualität des FER-Regelwerkes weiter zu erhöhen, unter Wahrung eines weiterhin günstigen Verhältnisses von Kosten und Nutzen.

Vernehmlassungsfragen

1. Sind Sie mit der vorgeschlagenen Anpassung von Swiss GAAP FER 2 einverstanden, aufgrund welcher die Percentage-of-Completion-Methode (POCM) für Kern-FER-Anwender zugelassen wird? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie nicht einverstanden sind.
2. Sind Sie mit der vorgeschlagenen Anpassung von Swiss GAAP FER 2 einverstanden, aufgrund welcher im Finanzanlagevermögen ausgewiesene Wertschriften auch zu aktuellen Werten bewertet werden können (mit Erfassung der Wertschwankungen im Periodenergebnis)? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie nicht einverstanden sind.
3. Sind Sie mit der vorgeschlagenen Anpassung von Swiss GAAP FER 17 einverstanden, aufgrund welcher die LIFO (last in/first out)-Methode kein zulässiges Verbrauchsfolgeverfahren mehr sein soll? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie damit nicht einverstanden sind.
4. Sind Sie mit der vorgeschlagenen Anpassung von Swiss GAAP FER 18 einverstanden, aufgrund welcher Sachanlagen, die nur zur Nutzung bestimmt sind, nicht mehr zu akuten Werten bewertet werden dürfen? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie damit nicht einverstanden sind.
5. a) Sind Sie mit den vorgeschlagenen Anpassungen von Swiss GAAP FER 27 einverstanden, aufgrund derer noch zwischen zwei Kategorien von Derivaten unterschieden wird? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie damit nicht einverstanden sind.
b) Sehen Sie darüber hinaus einen Anpassungsbedarf bei der Bewertung von Derivaten zu Absicherungszwecken (im Sinn einer zwingend gleichen Bewertung wie das abgesicherte Grundgeschäft)? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie einen Anpassungsbedarf sehen.
6. Sind Sie mit den vorgeschlagenen Anpassungen von Swiss GAAP FER 30 einverstanden, aufgrund welcher bei der Umrechnung von in Fremdwährung erstellten Jahresrechnungen für die Bilanzpositionen der Tageskurs und für die Erfolgsrechnung der Durchschnittskurs der Periode verwendet und daraus resultierende Umrechnungsdifferenzen im Eigenkapital erfasst werden? Bitte begründen Sie Ihre Antwort, falls Sie damit nicht einverstanden sind.
7. Sind Sie mit einer geplanten Inkraftsetzung per 1.1.2013 einverstanden (mit Anpassung der Vorjahreszahlen, sofern ein Rechnungslegungsgrundsatz geändert wird)? Begründen Sie bitte Ihre Antwort, falls Sie damit nicht einverstanden sind.

Vorgeschlagene Anpassungen sind hervorgehoben, indem die Löschung von bestehenden Vorschriften durchgestrichen und neu hinzugefügte Passagen unterstrichen gekennzeichnet werden. Folgeanpassungen (wie neue Nummerierungen oder neue Referenzen in den Erläuterungen) sind nicht Gegenstand der Vernehmlassung.

Stellungnahme und Vernehmlassungsfrist

Es ist der FER-Fachkommission ein Anliegen, Stellungnahmen von möglichst vielen Interessierten, vor allem aber auch von möglichst vielen Anwendern zu erhalten. Sie haben bis zum **21. Oktober 2011** Gelegenheit, Ihre Antwort auf die aufgeführten Vernehmlassungsfragen einzureichen an:

FER
Postfach 1477
8021 Zürich
fachsekretaer@fer.ch

Zu Frage 1:

Percentage-of-Completion-Methode (POCM) (Änderung von Swiss GAAP FER 2 «Bewertung»)

Empfehlung

10. (neu) Sofern die Voraussetzungen gemäss Ziffer 26 erfüllt sind, können langfristige Aufträge nach der Percentage of Completion-Methode (POCM) erfasst werden. Bei der POCM wird nebst den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie weiteren auftragsbezogenen Aufwendungen auch ein allfälliger Gewinn anteilmässig berücksichtigt, sofern dessen Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht.

Erläuterungen zu Ziffer 10 (neu)

26. (neu) Die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Anwendung der POCM sind:

- das Vorliegen einer vertraglichen Grundlage
- eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die vertraglich vereinbarten Leistungen durch den Hersteller und den Auftraggeber erfüllt werden
- eine für die Abwicklung des langfristigen Auftrags geeignete Auftragsorganisation
- eine zuverlässige Ermittlung aller mit dem Auftrag in Zusammenhang stehenden Auftragslöse, Auftragsaufwendungen sowie des Fertigstellungsgrads.

27. (neu) Für bei Vertragsabschluss erkennbare Verluste sind sofort Rückstellungen zu bilden, auch wenn noch keine Aufwendungen angefallen sind. Zeichnen sich im Verlauf eines langfristigen Auftrags Verluste ab, sind – unabhängig vom Fertigstellungsgrad – in vollem Umfang Wertberichtigungen zu bilden. Erhaltene Anzahlungen werden erfolgsneutral bilanziert.

Zu Frage 2:

Im Finanzanlagevermögen ausgewiesene Wertschriften (Änderung von Swiss GAAP FER 2 «Bewertung»)

Empfehlung

11. Finanzanlagen werden zu Anschaffungskosten unter Abzug allfälliger Wertbeeinträchtigungen bewertet. In den Finanzanlagen ausgewiesene Wertschriften können auch zu aktuellen Werten bilanziert werden.

Erläuterung zu Ziffer 11

26. (neu) Werden Wertschriften der Finanzanlagen zu aktuellen Werten bilanziert, sind die Wertänderungen im Periodenergebnis zu erfassen.

Zu Frage 3:

Verbrauchsfolgeverfahren (Änderung von Swiss GAAP FER 17 «Vorräte»)

Erläuterung zu Ziffer 4

22. Um marktnahe Bewertungen zu gewährleisten, sind bei den Verbrauchsfolgeverfahren FIFO und ähnliche Verfahren zugelassen. LIFO gewährleistet keine marktnahe Bewertung. Zu den Verbrauchsfolgeverfahren zählen FIFO, LIFO oder ähnliche Verfahren. Bei der Wahl des Verfahrens soll auf die entsprechenden Branchensitten Rücksicht genommen werden. Die dabei unterstellte Verbrauchsfolge sollte sich in der Realität auch annähernd feststellen lassen. Bei steigenden Preisen führt LIFO zu Bewertungsreserven, bei sinkenden Preisen besteht die Gefahr von Überbewertungen. Demgegenüber führt FIFO in der Regel zu markt-nahen Bewertungen.

Zu Frage 4:

Bewertung von Nicht-Renditeigenschaften zu aktuellen Werten (Änderung von Swiss GAAP FER 18 «Sachanlagen»)

Empfehlung

8. Bei der Folgebewertung werden Sachanlagen, welche zur Nutzung gehalten werden, zu Anschaffungs- bzw. aktivierten Herstellungskosten, abzüglich der kumulierten Abschreibungen, bilanziert. Die Sachanlagen

können auch zu aktuellen Werten abzüglich der kumulierten Abschreibungen bilanziert werden:

13. Bei einer Bewertung zu aktuellen Werten gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Mehr- und Minderwerte bei Einzelobjekten dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

Wenn die aktuellen Werte die bisher ausgewiesenen Nettobuchwerte übersteigen, sind die sich daraus ergebenden Aufwertungen erfolgsneutral als Neubewertungsreserven im Eigenkapital zu erfassen.

Falls die Auswertung eine vorangegangene als Aufwand erfasste Abwertung rückgängig macht, ist sie ebenfalls dem Periodenergebnis gut-zuschreiben.

Allfällige Herabsetzungen der aktuellen Werte werden der für dieses Objekt geschaffenen Neubewertungsreserve belastet, bis deren Saldo Null beträgt. Nachher werden sie als Abschreibungen dem Periodenergebnis belastet.

Die kumulierte Neubewertungsreserve ist, soweit sie durch Abschreibungen realisiert worden ist, laufend oder spätestens nach Ausscheidung der Sachanlage auf die Gewinnreserve zu übertragen. Neubewertungsreserven können beim Verkauf einer Sachanlage erfolgswirksam aufgelöst oder direkt in den Gewinnreserven erfasst werden (vgl. Beispiele 4a und 4b).

Zu Fragen 5. a) und b):

Kategorien von Derivaten (Änderung von Swiss GAAP FER 27 «Derivative Finanzinstrumente»)

Empfehlung

3. Feste Termingeschäfte werden im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes Ersterfassung zum aktuellen Wert erfasst. Die Prämie erworbener Optionen ist zu aktivieren; bei ausgegebenen Optionen ist sie zu passivieren.

4. Derivate zu Absicherungszwecken von Bilanzpositionen können anstelle der Bewertung zu aktuellen Werten oder zu den gleichen Bewertungsgrundsätzen gewählt werden wie das abgesicherte Grundgeschäft bewertet werden. Die Änderung der Werte seit der letzten Bewertung ist im Periodenergebnis zu erfassen.

5. Übrige Derivate zu Handelszwecken sind zum dem am Bilanzstichtag jeweils gültigen aktuellen Wert zu erfassen bilanzieren. Die Änderung der aktuellen Werte seit der letzten Bewertung ist im Periodenergebnis zu erfassen.

8. Der Betrag offener Derivate ist im Anhang offenzulegen. Der Ausweis ist anhand der Basiswerte wie folgt zu gliedern:

- Zinssätze;
- Devisen;
- Eigenkapitalinstrumente und entsprechende Indizes;
- übrige Basiswerte.

Für die einzelnen Kategorien sind das Total der aktiven und der passiven Werte brutto sowie der Zweck der Haltensung des Derivats (Handel, Absicherung, andere Zwecke) offenzulegen.

Erläuterung zu Ziffer 5

15. (neu) Zu den übrigen Derivaten zählen solche zu Handelszwecken oder zu Anlagezwecken.

Zu Frage 6:

Umrechnung von in fremder Währung erstellten Abschlüssen für die Konzernrechnung (Änderung von Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung»)

Erläuterungen zu Ziffer 19

63. Sämtliche Bilanzpositionen (mit Ausnahme des Eigenkapitals) werden zum Tageskurs des Bilanzstichtags in die Konzernwährung umgerechnet. Anstelle des Stichtagskurses ist auch die Verwendung des Durchschnittskurses der letzten Woche bzw. des letzten Monats des Geschäftsjahrs zulässig.

64. Die einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung sowie der Geldflussrechnung werden können zum Tageskurs des Bilanzstichtags oder zum Durchschnittskurs der Berichtsperiode in die Konzernwährung umgerechnet werden.

65. Die Umrechnung der Bilanzpositionen ergeben ausschliesslich erfolgsneutrale Umrechnungsdifferenzen, Umrechnungsdifferenzen werden die mit dem Eigenkapital verrechnet werden.

66. Bei der Umrechnung der Erfolgsrechnung zu Durchschnittskursen wird die entstandene Umrechnungsdifferenz zwischen dem Ergebnis in der Erfolgsrechnung und der Bilanz im Eigenkapital oder im Periodenergebnis verbucht.

Swiss GAAP FER, Zürich