

FER
Postfach 1477
8021 Zürich

Per E-Mail: fachsekretaer@fer.ch

Zürich, 3. April 2014

Vernehmlassung Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, FER 3, FER 6 (überarbeitet) – Anpassungen im Bereich Umsatzerfassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr zur Stellungnahme betreffend die Anpassungen der Swiss GAAP FER in Bezug auf die Umsatzerfassung. Wir übermitteln Ihnen unsere Anmerkungen und Anregungen direkt als Antwort auf die von Ihnen gestellten Vernehmlassungsfragen.

1. *Sind Sie einverstanden damit, dass sich die Swiss GAAP FER mit Fragen der Umsatzerfassung beschäftigen?*

Angesichts der zunehmend komplexer ausgestalteten Geschäftsmodelle und dem damit im Zusammenhang stehenden Bedeutungszuwachs von Mehrkomponentengeschäften – auch bei kleinen und mittleren Organisationen und Unternehmensgruppen als primärer Zielgruppe der Swiss GAAP FER – erachten wir es als sinnvoll, dass sich die Swiss GAAP FER mit Fragen der Umsatzerfassung beschäftigen. Klarere Erfassungs- und Ausweisregeln bieten zudem die Chance auf eine verbesserte Vergleichbarkeit von Swiss GAAP FER Jahresrechnungen.

Wie Sie bereits in Ihrem Vernehmlassungstext erwähnen, stehen das International Accounting Standards Board (IASB) und das Financial Accounting Standards Board (FASB) kurz vor der Veröffentlichung des gemeinsam erarbeiteten Standards zur Umsatzerfassung. Wir verstehen, dass sich die Swiss GAAP FER aufgrund der vermuteten Regelungsdichte in diesen beiden Regelwerken nicht an diesen orientieren wollen. Wir empfehlen gleichwohl einen Abgleich mit den künftigen Regelungen in den IFRS sowie den US GAAP vorzunehmen, um zu vermeiden, dass es zu unbeabsichtigten Differenzen kommt. Wir geben zu bedenken, dass sowohl die US GAAP als auch die IFRS gemäss VASR als anerkannte Standards zur Rechnungslegung im Sinne von Art. 962a Abs. 4 OR gelten und insoweit einen entsprechenden Anwenderkreis auch in der Schweiz haben.

2. *Erachten Sie die derzeitigen Regelungen zur Umsatzerfassung in den Swiss GAAP FER für ausreichend? Falls nicht, halten Sie die jetzt adressierten Regelungsbereiche für relevant? Sehen Sie weiteren Handlungsbedarf?*

Wir erachten die derzeitigen Regelungen zur Umsatzerfassung in den Swiss GAAP FER nicht für alle Anwender als ausreichend. In den vorgesehenen Regelungsbereichen (Abgrenzung von Geschäftsvorfällen; Voraussetzungen der Erlösrealisierung; Bewertung von Erlösen; Ausweis in der Erfolgsrechnung; Offenlegung im Anhang) sollten aus unserer Sicht die im Rahmenkonzept Ziff. 12 vorgeschlagenen Grundsätze zur Ertragsrealisierung weiter ausgeführt werden. Für den Anwender sollte fassbarer werden, unter welchen Voraussetzungen (insbesondere Wahrscheinlichkeit des Zuflusses von ökonomischem Nutzen), wann und in welchem Umfang Umsätze zu erfassen sind, beispielsweise für Zeitpunktgeschäfte (typischer Verkäufe von materiellen Gütern), Zeitraumgeschäfte (typischerweise bei Dienstleistungen), Tauschgeschäfte sowie für Leasinggeschäfte aus Sicht des Leasinggebers. Ebenso sollten Anwender anhand der Prinzipien Klarheit erhalten, wie Garantieleistungen und Kundenbindungsprogramme abzubilden sind. Es sollte ferner klar gestellt werden, dass Versicherungsprämien separat geregelt sind.

3. *Halten Sie einen eigenen Standard zur Umsatzerfassung für notwendig, oder ist die punktuelle Anpassung bestehender Regelungen sinnvoller? Ist es aus Ihrer Sicht angemessen, dass die jetzt vorgeschlagenen Anpassungen auch für Anwender der Kern-FER verbindlich sind?*

Umsatzerlös stellt bei allen marktwirtschaftlich orientierten Unternehmen und damit letztlich auch bei der Zielgruppe von Swiss GAAP FER Anwendern eine zentrale Grösse in der Erfolgsrechnung dar. Deshalb würden wir es begrüssen, die Umsatzerfassung in einem eigenen Standard komprimiert zu regeln. In diesen Standard sollten auch die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 22 eingebunden werden, da wir es als nicht zweckmässig erachten, den Teilaspekt der Umsatzerfassung betreffend die langfristigen Aufträge in einem separaten Standard zu regeln, hingegen die Prinzipien der Umsatzerfassung in verschiedenen Fachempfehlungen zu behandeln. Beispielsweise ist gemäss vorgeschlagenem Rahmenkonzept Ziff. 12 Umsatz dann zu erfassen, wenn Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht übergegangen sind. An diesem Prinzip sollen sich - gem. dem Aufbau und der Konzeption der Swiss GAAP FER - die weiteren Fachempfehlungen orientieren (Rahmenkonzept Ziff. 1). Für Swiss GAAP FER 22 wurde dieses Umsatzerfassungsprinzip jedoch nicht übernommen (Swiss GAAP FER 22 Ziff. 1 und 4), weshalb ein gewisser Widerspruch besteht, wobei das Rahmenkonzept Ziff. 1 in diesem Fall den Vorrang der einzelnen Fachempfehlung vorsieht.

Aufgrund der Bedeutung der Grösse Umsatzerlös sollte zudem unseres Erachtens ein Standard „Umsatzerfassung“ auch für Anwender der Kern-FER verbindlich sein.

4. *Stimmen Sie der Aufteilung von Geschäftsvorfällen mit abgrenzbaren Bestandteilen in einzeln zu betrachtende Geschäftsvorfälle zu? Halten Sie das hierfür verwendete Beispiel (Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen) für das Rahmenkonzept für angemessen, oder sollte ein anderes Beispiel gewählt werden?*

Wir sind der Auffassung, dass Mehrkomponentengeschäfte für Zwecke der Rechnungslegung in ihre (wesentlichen) Leistungskomponenten zu zerlegen sind, damit eine sachgerechte Darstellung im

Abschluss erfolgen kann. Ein Standard zur Umsatzerfassung sollte daher u.E. regeln, nach welchen Kriterien die Aufteilung eines Geschäfts in die einzelnen Komponenten erfolgen soll und wie die Werte der einzelnen Komponenten zu bestimmen sind.

Das aufgeführte Beispiel (Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen) sollte nach unserer Auffassung konkreter ausgestaltet werden, die Anwendung der Kriterien aufzeigen und mit Zahlen erläutert werden. Dies könnte beispielsweise geschehen anhand des Beispiels eines Barverkaufs eines Haushaltgeräts mit einer gesetzlichen Garantiefrist von einem Jahr, einer zusätzlich vereinbarten Garantieverlängerung um zwei Jahre sowie einer mit dem Kauf abgegoltenen Wartungsvereinbarung von zwei Jahren.

5. *Halten Sie die Unterscheidung zwischen Nettoerlösen aus dem gewöhnlichen Geschäftszweck, anderen betrieblichen Erträgen und betriebsfremden/ausserordentlichen Erträgen für verständlich und sachgerecht?*

Wir erachten es als zweckmässig zu definieren, was als Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen zu verstehen ist. Die Definition der Erlösquellen (siehe Frage 9) sollte auch die (wesentlichen) betriebsfremden/ausserordentlichen Erlösquellen umfassen, damit sich der Abschlussadressat ein umfassendes Bild über die einer Organisation zufließenden Erträge (sowie deren Nachhaltigkeit) machen kann.

Aufgrund der häufig auftretenden Fragen in diesem Zusammenhang sollte die Fachkommission präziser - als dies in Swiss GAAP FER 3 Ziff. 18 und 19 der Fall ist - regeln, nach welchen Kriterien betriebliche und ordentliche von betriebsfremden und ausserordentlichen Erträgen (bzw. Aufwänden) abzugrenzen sind. Wir anerkennen allerdings, dass eine eindeutige Abgrenzung von periodenfremden, einmaligen und ausserordentlichen Posten in der Praxis häufig schwer möglich ist.

6. *Stimmen Sie der klarstellenden Definition von Nettoerlösen (Wert der zufließenden Gegenleistung abzüglich Wertberichtigungen und Erlösminderungen) zu? Falls nicht, welche Anpassungen schlagen Sie vor?*

Wir stimmen einer klarstellenden Definition von Nettoerlösen im Sinne von zufließenden Gegenleistungen abzüglich Erlösminderungen zu.

Wir würden eine Regelung begrüßen, wonach Wertberichtigungen (auch) als Aufwand erfasst werden könnten, da Wertberichtigungen bzw. Verluste von Forderungen eine Frage der Folgebewertung derselben darstellen und damit als lediglich indirekt mit der Leistungserbringung der Organisation bzw. der Umsatzerfassung zusammenhängend betrachtet werden können.

Die Erfassung der Folgebewertung von Forderungen als Erlösminderung könnte beispielsweise bei einer Organisation mit einem grossen, nach der PoC-Methode erfassten Auftrag dazu führen, dass ein negativer Umsatzerlös ausgewiesen würde, falls die Gegenpartei der Organisation ausfällt.

7. Erachten Sie die für die Notwendigkeit zur Abgrenzung eines Finanzertrags gewählten Anwendungsvoraussetzungen (einzelne Geschäfte mit unüblich langer Zahlungsfrist) für in der Praxis anwendbar? Falls nicht, welche Anpassungen schlagen Sie vor?

Vor dem Hintergrund laufend neuer Geschäftsmodelle und zunehmender Bedeutung von Mehrkomponentengeschäften, einschliesslich einer Finanzierungskomponente, erachten wir es als zweckmässig, eine (bedeutende) Finanzierungskomponente als Finanzertrag zu erfassen. Die Bedeutung einer Finanzierungskomponente ergibt sich aus dem Zeitraum und des Betrags der Finanzierung sowie dem zu Grunde gelegten Zinssatz.

8. Halten Sie es für angemessen, bei wirtschaftlich als Vermittlungsgeschäft zu bezeichnenden Geschäftsvorfällen im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur die selbst erbrachte Leistung auszuweisen? Braucht es eine Konkretisierung des Begriffs der Vermittlungsgeschäfte? Halten Sie den Wert der selbst erbrachten Leistung in der Praxis für verlässlich ermittelbar (auf Basis Provision, Marge)?

Wir erachten es als sachgerecht, bei Vermittlungsgeschäften einzig die selbst erbrachte Leistung als Umsatzerlös auszuweisen, da eine Organisation auch nur für diese Leistung von ihren Kunden entschädigt wird.

Aus unserer Sicht drängt sich diesbezüglich eine Konkretisierung des Begriffs des Vermittlungsgeschäfts auf. Es sollte im Standard klargestellt werden, welche Kriterien gelten, um zu bestimmen, ob eine Organisation als Vermittler bzw. als Prinzipal tätig ist.

Aus unserer Sicht sollte in der Praxis eine verlässliche Ermittlung des Werts einer selbst erbrachten Leistung mit vertretbarem Aufwand möglich sein.

9. Stimmen Sie den vorgeschlagenen Angaben zur Umsatzerfassung im Anhang zu?

Die Offenlegung sollte neben der reinen Beschreibung der wesentlichen Erlösquellen bzw. –arten und deren Erfassung auch quantitative Angaben zu den einzelnen Erlösquellen umfassen.

Wir danken abschliessend noch einmal für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Für Rückfragen stehen Ihnen die Unterzeichner gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

TREUHAND-KAMMER



Dr. Thorsten Kleibold
Mitglied der Geschäftsleitung



Dr. Matthias Jeger
Präsident Kommission für Rechnungslegung nach
True and Fair View