

# VERNEHMLASSUNG SWISS GAAP FER RAHMENKONZEPT, FER 3, FER 6 (ÜBERARBEITET) Anpassungen im Bereich Umsatzerfassung

Aufgrund wirtschaftlich schwieriger Rahmenbedingungen sowie immer vielfältigeren Geschäftsmodellen sind Fragen der Umsatzerfassung in den vergangenen Jahren zunehmend von Bedeutung geworden. Dies gilt einerseits mit Blick auf ergebniswirksame Sachverhalte, wie auch hinsichtlich der blossen Darstellung der Erlöse.

Die zur Umsatzerfassung derzeit bestehenden Rechnungslegungsstandards werden dieser Entwicklung nicht gerecht, und können weder national noch international überzeugen: Umfangreichen Einzelfallregelungen nach US GAAP steht eine Mischung aus detail- und prinzipienbasierten Vorgaben in den International Financial Reporting Standards (IFRS) gegenüber. Beide Standard-Setter arbeiten denn auch seit längerem an einer gemeinsamen Neufassung, die derzeit für das erste Quartal 2014 erwartet wird. Für Zwecke der Swiss GAAP FER wird eine Orientierung an diesen Regelungen jedoch viel zu aufwendig sein. Allerdings existieren sowohl nach Swiss GAAP FER wie auch nach Obligationenrecht (OR) derzeit kaum Regelungen zur Umsatzerfassung, sodass dort das umgekehrte Problem einer Unterregulierung und fehlenden Vergleichbarkeit bestehen könnte.

Vor diesem Hintergrund hat die Swiss-GAAP-FER-Arbeitsgruppe Umsatzerfassung im Oktober 2012 von der Fachkommission den Auftrag erhalten, den grundsätzlichen Handlungsbedarf zu beurteilen, notwendige Regelungsbereiche zu identifizieren, und prinzipienbasierte, auf die Zielgruppe der Swiss GAAP FER ausgerichtete Lösungsvorschläge zu erarbeiten.

## Handlungsbedarf

Zur Beurteilung des Handlungsbedarfs und zur nachfolgenden Identifikation relevanter Problembereiche hat die Arbeitsgruppe zunächst typische, anhand eigener praktischer Erfahrungen häufig auftretende Fragestellungen bei der Umsatzerfassung zusammengetragen. Diese wurden dann daraufhin überprüft, inwiefern sich bereits nach den heutigen Regelungen der Swiss GAAP FER ein(e) im Einzelfall weitgehend eindeutige(r) Ansatz, Bewertung und Offenlegung ergeben würden.

Dabei musste die Arbeitsgruppe erkennen, dass für viele Situationen nach Swiss GAAP FER unterschiedliche Lösungen möglich sind und dies die Vergleichbarkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung einschränken kann. Gleichzeitig stehen bei sorgfältiger und neutraler Herangehens-

weise im Sinne der *True and Fair View* weitgehend unstrittige Vorgehensweisen zur Verfügung. Während diese in vielen Unternehmen bereits umgesetzt werden dürften, könnten Anwender in Sondersituationen (z. B. finanzieller Engpass) zurzeit auch zu anderen Lösungen gelangen, ohne gegen explizite Fachempfehlungen zu verstossen. Darüber hinaus liegt es im Sinne einer Vereinfachung auch im Interesse der Anwender, unklare Fragen einer Präzisierung zuzuführen.

Die Arbeitsgruppe kam daher zur Empfehlung, im Bereich der Umsatzerfassung zusätzliche Regelungen zu erlassen bzw. bestehende Bestimmungen anzupassen.

## Regelungsbereiche

Die Arbeitsgruppe strebte von Anfang an eine prinzipienbasierte Lösung an, unter die sich die diskutierten Fragestellungen subsumieren lassen sollten. Dies bedeutet, dass eine Verdichtung einzelner Fragestellungen auf wenige grundlegende Begrifflichkeiten notwendig war. Im nächsten Schritt wurden daher die folgenden wesentlichen Regelungsbereiche gebildet:

→ Abgrenzung von Geschäftsvorfällen; → Voraussetzungen der Erlösrealisierung; → Bewertung von Erlösen; → Ausweis in der Erfolgsrechnung; → Offenlegung im Anhang.

Diese Aufteilung spiegelt auch grundsätzliche Strukturen der Rechnungslegungstheorie wider: Bevor ein Geschäftsvorfall abgebildet werden kann, ist er zu identifizieren. Dann ist zu entscheiden, ob es sich überhaupt um einen ansetzbaren bzw. -pflichtigen Sachverhalt handelt. Wird auch dies bejaht, ist über die Bewertung zu entscheiden. Abschliessend ist zu beurteilen, was offenzulegen ist und wie dies geschehen soll. Wie die nachfolgend vorgeschlagenen Anpassungen deutlich machen, waren dabei in der Dimension der Bewertung gar keine Anpassungen notwendig – die derzeit bestehenden Regelungen reichen offensichtlich aus.

Darüber hinaus war zu entscheiden, an welcher Stelle der Swiss GAAP FER die Anpassungen am besten aufzunehmen sind. Dabei kam die Arbeitsgruppe zu dem Ergebnis, eine Mischform vorzuschlagen: Das Gros der Änderungen soll in den Kern-FER erfolgen, punktuelle Präzisierungen können im Rahmenkonzept gemacht werden. Auf den Erlass eines eigenen Standards soll verzichtet werden: Einerseits würden sonst die Kern-FER-Anwender auf dem bisherigen Niveau verbleiben, und einige der Fragestellungen sind auch für

diese relevant. Auch ist die Frage der Umsatzerfassung eine recht grundlegende Angelegenheit. Andererseits sind die vorgeschlagenen Anpassungen erfreulicherweise auch nicht umfangreich genug, um einen eigenen Standard zu rechtfertigen.

### Anpassungsvorschläge im Einzelnen

#### Swiss GAAP FER Rahmenkonzept: Streichung und Ergänzung in Ziff. 12

##### 12 Sachliche Abgrenzung

In sachlicher Hinsicht bedeutet dies, dass alle Aufwendungen, die dazu dienen, bestimmte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall **in der Erfolgsrechnung** zu berücksichtigen sind. **wobei ein Ertrag im Normalfall bei der Lieferung eines Sachgutes oder der Erbringung einer Dienstleistung erfasst werden soll. Dies gilt vor allem, wenn**

**– Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergehen**

**– der Erlös verlässlich bestimmt werden kann sowie wenn die mit der Leistung verbundenen Aufwendungen verlässlich bestimmt werden können.**

Ein Ertrag ist zu erfassen, wenn eine Dienstleistung erbracht ist oder ein materieller oder immaterieller Vermögenswert geliefert wurde und Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergegangen sind.

Bei Transaktionen mit abgrenzbaren Bestandteilen ist jeder Bestandteil separat zu bewerten. Als abgrenzbare Bestandteile können beispielsweise Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen angesehen werden.

Die vorgeschlagenen Streichungen und der erste neu eingefügte Satz dienen der Verbesserung der Formulierung, der Klarstellung der Kriterien und der Beseitigung von Redundanzen mit Ziff. 23 des Rahmenkonzepts. Sie sollten abgesehen von Sondersituationen materiell zu keinen Veränderungen führen.

Inhaltlich neu sind der zweite und der dritte eingefügte Satz, also *«Bei Transaktionen mit abgrenzbaren Bestandteilen ist jeder Bestandteil separat zu bewerten. Als abgrenzbare Bestandteile können beispielsweise Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen angesehen werden.»*

In materieller Hinsicht handelt es sich bei diesem Sachverhalt um das auch unter dem Begriff des «Mehrkomponentengeschäfts» bekannte Phänomen. Im Sinne der *True and Fair View* ist eine Segmentierung derartiger Teilleistungen bei wesentlichen Beträgen im Grundsatz schon heute geboten, um eine periodengerechte Darstellung der Leistungserbringung zu erreichen. Denkbar wären jedoch auch z. B. Erlösrealisierung erst am Ende der gesamten Leistungserbringung oder eine gesamte Erlösrealisierung zu Beginn mit Rückstellung der noch zu erwartenden Kosten. Durch die Hinzunahme dieser beiden Sätze soll daher klargestellt werden, dass – bei entsprechender Sachlage – eine Pflicht zur Aufteilung von Umsatzerlösen besteht. Dabei ist die Formulierung bewusst breit gewählt, um dem Anwender den notwendigen Beurteilungsspielraum zu belassen, ob eine Aufteilung notwendig und angemessen ist.

#### Swiss GAAP FER 3: Ergänzende Erläuterungen zu den Ziff. 7 und 8 (neue Ziff. 17 bis 19)

**17 Als Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen gelten diejenigen Erlöse, welche aus dem gewöhnlichen Geschäftszweck resultieren.**

**18 Nettoerlöse umfassen den Wert der für die erbrachte Leistung zufließenden Gegenleistung, d. h. abzüglich allfälliger Wertberichtigungen sowie Erlösminderungen wie Skonti und Rabatte. Wenn die vereinbarte Bezahlung der Gegenleistung einzelner Geschäfte einer unüblich langen Frist unterliegt, ist der entsprechende Teil der Erlöse als Finanzertrag auszuweisen.**

**19 Bei Vermittlungsgeschäften ist nur der Wert der selbst erbrachten Leistung als Nettoerlös auszuweisen.**

Die neu vorgeschlagene Ziff. 17 dient der Abgrenzung von Umsatzerlösen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen: *«Als Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen gelten diejenigen Erlöse, welche aus dem gewöhnlichen Geschäftszweck resultieren.»* Hier handelt es sich eher um eine Klarstellung, als um eine tatsächliche Neuerung: So dürfte es in der betrieblichen Praxis bereits üblich sein, beispielsweise Erlöse aus Anlageverkäufen in den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. In besonderen Situationen – beispielsweise wenn eine angekündigte Umsatzschwelle nicht erreicht werden kann – mag aber ein Anreiz bestehen, beispielsweise Erlöse aus Anlagenverkäufen aufgrund ihres sich in mehrjähriger Betrachtung grundsätzlich wiederholenden Charakters den Umsatzerlösen zuzuweisen.

Der neu eingefügte erste Satz von Ziff. 18 stellt zunächst klar, wie der Begriff Nettoerlöse zu verstehen ist: *«Nettoerlöse umfassen den Wert der für die erbrachte Leistung zufließenden Gegenleistung, d. h. abzüglich allfälliger Wertberichtigungen sowie Erlösminderungen wie Skonti und Rabatte.»* Auch dieses Vorgehen ist bereits weithin gängige Praxis. Wiederum sollen Sonderfälle verhindert werden, beispielsweise die Buchung von gewährten Skonti als Finanzaufwand oder die Buchung von Wertberichtigungen auf Forderungen als Vertriebsaufwand. Beides würde die tatsächlich geleisteten Umsatzerlöse erhöhen. Materiell handelt es sich um eine reine Gliederungsfrage; die Bewertung wird nicht tangiert.

Der neu eingefügte zweite Satz in Ziff. 18 betrifft ein beispielweise im Anlagenbau oder der Bauwirtschaft häufig anzutreffendes Phänomen: Anstatt einen Rabatt zu gewähren, wird das Zahlungsziel verlängert. Der Leistungserbringer tritt damit nicht mehr nur im Bereich seines operativen Kerngeschäfts auf, sondern bietet im Einzelfall auch eine Finanzierungsdienstleistung an. Ausser bei Bankinstituten sollte dies in den meisten Branchen zu einem entsprechenden Finanzertrag führen und nicht im Umsatz aus dem operativen Geschäft enthalten sein. Daher wird vorgeschlagen, die Frage der Darstellung der entsprechenden Erlöse wie folgt zu regeln: *«Wenn die vereinbarte Bezahlung der Gegenleistung einzelner Geschäfte einer unüblich langen Frist unterliegt, ist der entsprechende Teil der Erlöse als Finanzertrag auszuweisen.»* Auch diese Fallkonstellation sollte im Sinne der *True and Fair View* bei gegebener Wesentlichkeit bereits heute so vorgenommen werden. Das betriebliche Ergebnis wird sonst um den ent-

sprechenden Betrag überhöht, und ein Vergleich mit den bisherigen Zahlen und anderen Unternehmen derselben Branche wird erschwert. Wiederum ist die Formulierung der Anpassung prinzipienbasiert gewählt, macht aber durch die Verwendung der Begriffe *einzelne Geschäfte* sowie *unüblich* ganz offensichtlich deutlich, dass der Anwender auf diejenigen Fälle fokussieren soll, bei denen die Finanzierungskomponente tatsächlich ein wesentlicher Bestandteil der vereinbarten Konditionen war.

Die neu vorgeschlagene Ziff. 19 adressiert das unter dem Begriff des «Brutto- vs. Nettoausweis» bekannte Phänomen. Ebenfalls zur Erreichung gewisser Umsatzgrössen ist stellenweise zu beobachten, dass bei reinen Vermittlungsgeschäften nicht nur die verdiente Provision bzw. Marge als Umsatz ausgewiesen wird, sondern der gesamte Geschäftsvorfall als Umsatz und Umsatzkosten durch die Erfolgsrechnung quasi «hindurchgeschoben» wird. Es ist offensichtlich, dass im Fall von reinen Vermittlungsgeschäften dies der *True and Fair View* widerspricht, da eine viel zu hohe Unternehmensleistung ausgewiesen wird. Entsprechend klarstellend soll daher formuliert werden: «Bei Vermittlungsgeschäften ist nur der Wert der selbst erbrachten Leistung als Nettoerlös auszuweisen.»

### Swiss GAAP FER 6: Ergänzende Erläuterungen zu den Ziff. 2 und 3 (neue Ziff. 8)

#### 8 Die Offenlegungen zur Erfolgsrechnung umfassen:

Die wesentlichen Erlösquellen und deren Erfassung sind zu erläutern.

Auch mit den vorstehenden Anpassungen und Klarstellungen sind die nach Swiss GAAP FER geltenden Regelungen zur Umsatzerfassung weiterhin prinzipienorientiert und lassen je nach Geschäftsmodell vielfältige konkrete Umsetzungen zu. Es ist daher geboten, dem Abschlussleser die Inanspruchnahme dieser Ermessensspielräume durch entsprechende Offenlegungen transparent zu machen. Für den Anhang werden daher die folgenden zusätzlichen Angaben vorgeschlagen: «Die Offenlegungen zur Erfolgsrechnung umfassen: Die wesentlichen Erlösquellen und deren Erfassung sind zu erläutern.»

### Vernehmlassungsfragen

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

leistungen) für das Rahmenkonzept für angemessen, oder sollte ein anderes Beispiel gewählt werden?

5. Halten Sie die Unterscheidung zwischen Nettoerlösen aus dem gewöhnlichen Geschäftszweck, anderen betrieblichen Erträgen und betriebsfremden/ausserordentlichen Erträgen für verständlich und sachgerecht?
6. Stimmen Sie der klarstellenden Definition von Nettoerlösen (Wert der zufließenden Gegenleistung abzüglich Wertberichtigungen und Erlösminderungen) zu? Falls nicht, welche Anpassungen schlagen Sie vor?
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?
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)?
9. Stimmen Sie den vorgeschlagenen Angaben zur Umsatzerfassung im Anhang zu?

### Stellungnahme und Vernehmlassungsfrist

Es ist der Fachkommission ein Anliegen, Stellungnahmen von möglichst vielen Interessierten, vor allem aber auch von möglichst vielen Anwendern zu erhalten. Sie haben bis zum **4. April 2014** Gelegenheit, Ihre Antwort auf die aufgeführten Vernehmlassungsfragen einzureichen an:

FER  
Postfach 1477  
8021 Zürich  
[fachsekretaer@fer.ch](mailto:fachsekretaer@fer.ch)

Es besteht die Absicht, die Stellungnahmen auf der Homepage der Swiss GAAP FER ([www.fer.ch](http://www.fer.ch)) zu veröffentlichen, sofern Sie dies nicht ausdrücklich ablehnen. ■