
Swiss GAAP FER Broschüre 2023: Neue Inhalte und punktuelle Bereinigungen

Neben der Integration der neuen bzw. überarbeiteten Fachempfehlungen Swiss GAAP FER 28 und Swiss GAAP FER 30 werden in der anfangs 2023 neu erscheinenden Broschüre verschiedene kleinere Inkonsistenzen beseitigt. Der Beitrag stellt die vorgenommenen Anpassungen im Überblick dar.



Daniel Bättig



Silvan Loser

Innerhalb weniger Monate hat die FER-Fachkommission nicht nur die neue Fachempfehlung FER 28 «Zuwendungen der öffentlichen Hand» verabschiedet (30. November 2021), sondern auch die Überarbeitung der wichtigen Fachempfehlung FER 30 «Konzernrechnung» abgeschlossen (Verabschiedung am 24. Mai 2022). Das fast zeitgleiche Erreichen dieser beiden Meilensteine nach mehrjähriger Arbeit wird zum Anlass genommen, per 1. Januar 2023 die Broschüre mit allen Fachempfehlungen neu aufzulegen.

Gesetzesänderungen entstehen. Die sich durch die geplante Neuauflage der Broschüre ergebende Gelegenheit wollte der FER-Fachausschuss nun nutzen, um kleinere Korrekturen an verschiedenen Fachempfehlungen vorzunehmen. Die gesammelten Punkte wurden dabei vom FER-Fachausschuss sorgfältig geprüft und in zwei Kategorien eingeteilt:

Kategorie 1: Unkritische Anpassungsvorschläge bzw. von der Praxis gefundene sinnvolle Lösungen im Umgang mit spezifischen Inkonsistenzen. Diese wurden der FER-Fachkommission anlässlich der Sitzung vom 24. Mai 2022 zur Bereinigung in der neuen Broschüre vorgeschlagen und einstimmig gutgeheissen.

Kategorie 2: Anpassungsvorschläge, die ggf. zu materiellen Änderungen führen oder umstritten sein könnten. Diese wurden vorerst parkiert; der FER-Fachausschuss wird hier zu einem späteren Zeitpunkt über das weitere Vorgehen befinden. Denkbar wäre z. B., dass die Anpassungsvorschläge zusammengefasst und als Paket einer verkürzten Vernehmlassung unterworfen werden (in Anlehnung an die «annual improvement»-Zyklen bei den IFRS).

Im Folgenden werden die wichtigsten Änderungen, welche per 1. Januar 2023 umgesetzt werden, kurz erläutert; Tabelle 1 stellt jeweils den aktuellen Wortlaut dem neuen gegenüber.

EBIT und EBITDA sind auch nach Swiss GAAP FER möglich

Eine wiederkehrende Frage ist, ob der Ausweis eines Gewinns vor Steuern und Zinsen («earnings before interest and taxes», kurz EBIT) oder eines Gewinns vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen («earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation», kurz EBITDA) überhaupt FER-konform sei, da in FER 3/7 die «anderen

Ausgangslage und Vorgehen

Der Austausch zwischen den Gremien der FER und der FER-Gemeinschaft bestehend aus Anwendern, Abschlussprüfern, Investoren und Behörden ist zwar im Rahmen von Überprüfungsverfahren und Vernehmlassungen besonders intensiv, beschränkt sich indessen nicht auf diese institutionalisierten Schnittstellen. So erhält das Fachsekretariat z. B. regelmässig Rückmeldungen von Anwendern und Abschlussprüfern. Während spezifische Fachfragen aufgrund knapper Ressourcen nicht beantwortet werden können, wird Hinweisen auf mögliche Fehler oder Ungereimtheiten jeweils nachgegangen. Zudem stossen gerade Mitglieder des FER-Fachausschusses oder der FER-Fachkommission durch ihre regelmässige Auseinandersetzung mit den Swiss GAAP FER auf potenzielle Verbesserungsmöglichkeiten. Inkonsistenzen an einer Fachempfehlung können über die Zeit z. B. durch die Überarbeitung anderer Fachempfehlungen oder durch

FER	Ziffer	Bestehende Formulierung	Neue Formulierung (per 1. Januar 2023)
3	7	Die Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren wird wie folgt gegliedert: - Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen - Andere betriebliche Erträge - Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Lieferungen und Leistungen - Materialaufwand - Personalaufwand - Abschreibungen auf Sachanlagen - Abschreibungen auf immateriellen Anlagen Andere betriebliche Aufwendungen = Betriebliches Ergebnis - Finanzergebnis = Ordentliches Ergebnis - Betriebsfremdes Ergebnis - Ausserordentliches Ergebnis = Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern - Ertragssteuern = Gewinn/Verlust	Die Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren wird wie folgt gegliedert: - Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen - Andere betriebliche Erträge - Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Lieferungen und Leistungen - Materialaufwand - Personalaufwand Andere betriebliche Aufwendungen - Abschreibungen auf Sachanlagen - Abschreibungen auf immateriellen Anlagen = Betriebliches Ergebnis - Finanzergebnis = Ordentliches Ergebnis - Betriebsfremdes Ergebnis - Ausserordentliches Ergebnis = Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern - Ertragssteuern = Gewinn/Verlust
20	14	Bei einer Gruppe von Vermögenswerten wird der Verlust aus einer Wertbeeinträchtigung anteilmässig den übrigen Aktiven auf der Basis ihrer Buchwerte belastet.	Bei einer Gruppe von Vermögenswerten wird der Verlust aus einer Wertbeeinträchtigung anteilmässig den übrigen Aktiven auf der Basis ihrer Buchwerte belastet. Der Buchwert eines einzelnen Aktivums darf dabei seinen erzielbaren Wert nicht unterschreiten.
20	26	Die kleinstmögliche Gruppe ist die kleinste Einheit von Vermögenswerten, welche von anderen Aktiven unabhängige Geldzu- und Geldabflüsse erzeugt.	Die kleinstmögliche Gruppe ist die kleinste Einheit von Vermögenswerten, welche von anderen Aktiven unabhängige Geldzuflüsse erzeugt.
24	14	[...] Die vorliegende Fachempfehlung beschränkt sich auf die Regelung der Darstellung solcher Wertänderungen innerhalb des Eigenkapitals. Beispiele solcher Wertänderungen sind: – unrealisierte Gewinne und Verluste aus der Absicherung zukünftiger Transaktionen – die Neubewertung von Sachanlagen – die Neubewertung von Kapitalanlagen von Versicherungsgesellschaften – Rechnungslegungsänderungen und grundlegende Fehler (Restatement bei Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit).	[...] Die vorliegende Fachempfehlung beschränkt sich auf die Regelung der Darstellung solcher Wertänderungen innerhalb des Eigenkapitals. Beispiele solcher Wertänderungen sind: – unrealisierte Gewinne und Verluste aus der Absicherung zukünftiger Transaktionen – die Neubewertung von Kapitalanlagen von Versicherungsgesellschaften – Rechnungslegungsänderungen und grundlegende Fehler (Restatement bei Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit).
41	Einleitung	Die nachstehenden besonderen Empfehlungen gelten für die Jahresrechnungen der Gebäude- und Krankenversicherer nach Art. 12 KVG. [...]	Die nachstehenden besonderen Empfehlungen gelten für die Jahresrechnungen der Krankenversicherer nach Art. 2 KVAG und die Jahresrechnungen der Gebäudeversicherungen. [...]

Tabelle 1: Wichtigste Bereinigungen im Hinblick auf die FER-Broschüre per 1. Januar 2023

betrieblichen Aufwendungen» erst nach den Abschreibungen aufgeführt werden. Für zusätzliche Verwirrung sorgt, dass die Reihenfolge in FER 3/7 auch derjenigen der gesetzlichen Mindestgliederung für die OR-Jahresrechnung (Art. 959b Abs. 2 OR) widerspricht. Obwohl basierend auf FER 3/1 in Verbindung mit FER 3/20 bereits heute der Ausweis eines EBIT und/oder EBITDA möglich und in der Praxis auch üblich ist, wird die Gliederung der Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren in FER 3/7 im Sinne einer Klarstellung entsprechend angepasst.

Beseitigung von Inkonsistenzen bei Swiss GAAP FER 20 «Wertbeeinträchtigungen»

FER 20/14 verlangt, dass bei «einer Gruppe von Vermögenswerten der Verlust aus einer Wertbeeinträchtigung anteilmässig den übrigen Aktiven auf der Basis ihrer Buchwerte belastet» wird. Bei einer wörtlichen Umsetzung dieser Bestimmung müssten z.B. auch in einer Gruppe von Vermögenswerten vorhandene flüssige Mittel wertberichtigt werden. Da dies jeglicher Logik entbehrt, wird Ziffer 14 dahingehend ergänzt, dass (analog der Regelung in IAS 36) der Buchwert eines einzelnen Aktivums seinen jeweiligen erzielbaren Wert nicht unterschreiten darf. Entsprechend sind nur die effektiv wertbeeinträchtigten Aktiven einer Gruppe zu belasten.

FER 20/26 befasst sich damit, wie solche «kleinstmöglichen Gruppen von Vermögenswerten» zu bestimmen sind und hält fest, dass man sich an den «von anderen Aktiven unabhängigen Geldzu- und Geldabflüssen» orientieren soll. Im Gegensatz dazu sind bei IAS 36 nur die Geldzuflüsse relevant (deshalb wird von «cash generating unit» gesprochen). Die unterschiedlichen Definitionen können bei strikter Anwendung in der Praxis zur Bildung unterschiedlicher Gruppen von Aktiven führen. Da aus der Historie zu FER 20 nicht erkennbar ist, dass hier eine bewusste Differenz zu den IFRS beabsichtigt war, wird die Definition in FER 20/26 an diejenige in IAS 36 angeglichen.

Swiss GAAP FER 41: Rekalibrierung auf die gesetzlichen Bestimmungen

Gleich in der Einleitung verweist die aus dem Jahr 2010 stammende Fachempfehlung FER 41 «Rechnungslegung für Gebäudeversicherer und Krankenversicherer» auf das Krankenversicherungsgesetz (KVG). Die Bestimmungen des referenzierten Artikels 12 wurden allerdings per 1. Januar 2016 in Artikel 2 des Krankenversicherungsaufsichtsgesetzes (KVAG) verschoben. Neben der Aktualisierung dieser verwaisten Referenz wird mittels einer sachten Umformulierung klargestellt, dass das KVG bzw. das KVAG keine Relevanz für Gebäudeversicherungen haben. Schliesslich wird durch eine Anpassung der Terminologie dem Umstand Rechnung getragen, dass in den kanto-

nen Gebäudeversicherungsgesetzen nicht von «Gebäudeversicherern», sondern von «Gebäudeversicherungen» gesprochen wird.

Weitere Bereinigungen und Übersetzungstabelle

Seit dem 1. Januar 2013 ist das sogenannte Neubewertungsmodell unter FER 18 «Sachanlagen» nicht mehr vorgesehen. Damit gibt es auch keine Neubewertungen von Sachanlagen mehr, welche direkt ins Eigenkapital fliessen. Der entsprechende Spiegelstrich in FER 24/14 ist somit ein Relikt vergangener Zeiten und wird nun entfernt.

Um unbeabsichtigte Mehrdeutigkeiten zu vermeiden, ist eine einheitliche Terminologie in den Fachempfehlungen wichtig. Daher wurde der Begriff der «Eventualverpflichtung» über alle Fachempfehlungen hinweg mit dem inhaltlich gleichwertigen, aber gängigeren Begriff der «Eventualverbindlichkeit» aus dem Rahmenkonzept (Ziffern 17 und 20) ersetzt.

Im Sommer 2022 wurde erstmals eine offizielle Übersetzungstabelle der Swiss GAAP FER für wichtige Rechnungslegungsbegriffe publiziert.¹ Bei deren Erstellung wurden uneinheitliche Übersetzungen in verschiedenen Fachempfehlungen identifiziert, die nun ebenfalls im Rahmen der Neuauflage per 1. Januar 2023 berichtigt werden. Schliesslich werden natürlich entdeckte Formatierungs- und Orthographiefehler in allen vier Sprachen korrigiert.

Fazit

Im Rahmen der anfangs 2023 erscheinenden neuen Broschüre wird neben der Einbindung des neuen FER 28 und des überarbeiteten FER 30 ein punktueller «Frühlingsputz» bei den anderen Fachempfehlungen durchgeführt. Da sich durch diese Bereinigungen keine materiellen Änderungen ergeben, werden das Datum der Herausgabe und der Inkraftsetzung bei den betroffenen Fachempfehlungen jedoch nicht angepasst.

¹ <https://www.fer.ch/uebersetzungstabelle>

Daniel Bättig, MSc in Business Administration, dipl. Wirtschaftsprüfer, FER-Fachsekretär, selbstständiger Berater und Prüfer, fachsekretaer@fer.ch

Silvan Loser, Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Head of DPP Swiss Accounting (Schweizer Obligationenrecht/Swiss GAAP FER), Mitglied FER-Fachkommission und FER-Fachausschuss, silvanloser@kpmg.com