

# Offene Fragen nach Swiss GAAP FER

Als prinzipienorientierte Rechnungslegungsnorm verzichten die Swiss GAAP FER bewusst auf eine möglichst umfassende Regelung von Einzelfällen. Die Ausfüllung der sich dadurch ergebenden Ermessensspielräume und Regelungslücken kann sich in der Praxis indes als anspruchsvoll erweisen. Dieser Artikel gibt Hinweise zu einem konstruktiven Umgang mit offenen Fragen unter Swiss GAAP FER<sup>1</sup>.

Peter Leibfried

Eine der wichtigsten Aufgaben der Rechnungslegung ist es, unternehmerische Realität in einer möglichst zutreffenden Berichterstattung widerzuspiegeln. Dabei konkurrieren seit jeher zwei dominierende Konzepte miteinander. Einerseits gibt es eine regelbasierte Ausrichtung, die versucht, im Sinne eines «cookbook accounting» jeden nur denkbaren Einzelfall zu erfassen, und so grösstmögliche Rechtssicherheit zu schaffen. Im Gegensatz dazu gehen die prinzipienbasierten Ansätze davon aus, dass Regeln durch einige übergreifende Prinzipien ersetzt werden, ohne aber eine weiterführende Implementierungsanleitung zu geben. Die Folge ist das Vorhandensein relativ grosser Ermessens- und Beurteilungsspielräume sowie auch vereinzelter Regelungslücken.

Nicht nur aufgrund ihrer auf kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen ausgerichteten Zielgruppen, sondern sicherlich auch aufgrund beschränkter verfügbarer Ressourcen (im Milizsystem) haben sich die Swiss GAAP FER von Anfang an klar für einen prinzipienbasierten Ansatz entschieden. Entsprechend ergeben sich bei ihrer Anwendung immer wieder offene Fragen. Dass dies der Fall sein kann, hat der Standardsetzer bereits explizit vorgesehen: Gemäss FER 1/4 sind «Offene Fragen [...] nach Swiss GAAP FER [...] im Sinne des Rahmenkonzepts zu lösen.» Es obliegt also offensichtlich den

Anwenderinnen und Anwendern, offene Fragen in angemessener Weise selbst auszufüllen. Es dürfte dabei stets mehrere zulässige und «richtige» Lösungen bei der Anwendung geben. Im Umkehrschluss darf also auch nicht dazu aufgefordert werden, eine bestimmte Lösung zu wählen. Allerdings muss die gewählte Alternative aus dem Universum der grundsätzlich zulässigen Lösungen kommen. Denn wie schon von FER 1/4 mit dem Verweis auf das Rahmenkonzept zum Ausdruck gebracht, erfolgen die Schliessung von Lücken und die Ausübung von Ermessen nicht im luftleeren Raum: «Auch die Entscheidung nach freiem Ermessen ist [eine] Entscheidung nach Recht, nach Grundsätzen.»<sup>2</sup>

## Fangnetz Rahmenkonzept

Für die Beantwortung offener Fragen sind im Rahmenkonzept vor allem die Zielsetzungen der Jahresrechnung in Ziff. 5 und 6 relevant. Dies umfasst einerseits die Entscheidungsnützlichkeit (FER RK/5), bestehend aus der Zurverfügungstellung von strukturierten, dem Empfänger dienlichen Informationen sowie zur Rechenschaftsablage durch das verantwortliche Organ. Andererseits ist

gemäss FER RK/6 ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln (True and Fair View). Während eine kompakte Legaldefinition des True and Fair View fehlt, enthält das Rahmenkonzept an dieser Stelle doch eine Reihe qualitativer Kriterien, die hierzu erfüllt sein müssen. So müssen «alle Informationen [...] die wirtschaftlichen Tatsachen wiedergeben und somit frei von Täuschungen und

## Die Swiss GAAP FER haben sich von Anfang an klar für einen prinzipienbasierten Ansatz entschieden.

Manipulationen, zuverlässig sowie auf die Bedürfnisse der Empfänger ausgerichtet» sein. Darüber hinaus spielen die anderen im Rahmenkonzept niedergelegten Grundsätze der Swiss GAAP FER eine Rolle, so z. B. die Dominanz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (FER RK/10), das Vorsichtsprinzip (FER RK/13), der Grundsatz der Einzelbewertung (FER RK/25), die Stetigkeit (FER RK/30), die Verlässlichkeit (FER RK/32) oder die Klarheit (FER RK/33). Insgesamt steht im Rahmenkonzept somit ein recht umfangreiches Instrumentarium an Leitplanken zur Verfügung, an dem sich Anwenderinnen und Anwender orientieren können, um offene Fragen im Sinne der Swiss GAAP FER zu beantworten. Dass die praktische Anwendung dieser Grundsätze auf den konkreten Einzelfall aber

<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag beruht im Wesentlichen auf den Beiträgen «Offene Fragen nach Swiss GAAP FER» des Autors im Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2021, S. 11-30, sowie im EXPERT FOCUS 5/2018, S. 357-306 (zus. mit Gierbl, A.).

<sup>2</sup> Burckhardt (1944), Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 2. Auflage, Polygraphischer Verlag, 1944, S. 57.

alles andere als trivial sein dürfte, ist offensichtlich: Dies funktioniert nur so lange gut, wie sich alle Personen mehr oder weniger freiwillig deren möglichst authentischer Einhaltung verpflichtet fühlen. Wird die notwendige Eigenverantwortung von Eigentum überlagert, geht die Integrität dieser Grundsätze durch exzessive, zweckentfremdete Ausnutzung zu Grunde.

### **Analogieschlüsse**

Ein weiteres wichtiges Element zur Beantwortung offener Fragen sind Analogieschlüsse. Darunter versteht man die Anwendung einer Rechtsnorm eines geregelten Sachverhalts auf einen ungeregelten, aber ähnlichen Tatbestand. Dabei ist im Einzelfall festzulegen, wie weitgehend die Bezugnahme erfolgen soll, und ob sie sich beispielsweise neben der Frage der Aktivierung eines Sachverhalts auch auf dessen Erst- und Folgebewertung sowie dessen Offenlegung bezieht. Die Reichweite von Analogieschlüssen hat in der Regel nämlich dort ihre Grenzen, wo zusätzliche, vom eigentlichen Kern der zu klärenden Frage abweichende Aspekte betroffen sind. Gleichwohl sind bei einem Analogieschluss stets alle in der für den geregelten Sachverhalt geltenden Bestimmung enthaltenen Aspekte zu erwägen, um die Gefahr eines Rosinenpickens zu vermeiden. Darüber hinaus ist in jedem Fall abschliessend zu prüfen, ob die gefundene (Analogie) Lösung den oben dargestellten Anforderungen des FER-Rahmenkonzepts entspricht.

### **Regelwerke anderer Standardsetzer**

Grundsätzlich ist es in den Swiss GAAP FER – im Unterschied zu den IFRS, siehe IAS 8.12 – nicht ausdrücklich vorgesehen, dass Anwenderinnen und Anwender bei Fehlen einer expliziten Regelung für den Einzelfall auch auf andere Regelwerke zurückgreifen können oder sollen. Dies hat durchaus einen wichtigen Grund: Ein eigener, dezidiert und nachhaltig prinzipienbasierter Standard wäre kaum mehr vonnöten, und

der gesamte Detaillierungsgrad der internationalen Regelungen würde auf die hiesige Praxis durchschlagen.

Die Anwenderinnen und Anwender eines nationalen Regelwerks dürfen also stets auch das Selbstbewusstsein besitzen, innerhalb des ihnen gesteckten Rahmens «eine eigene Auslegeordnung des True and Fair View zu entwickeln»<sup>3</sup>, insbesondere um die Besonderheiten der hiesigen rechtlichen, wirtschaftlichen und institutionellen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Regelwerke anderer Standardsetzer sind somit zwar durchaus relevant, aber deren Relevanz hat relativ eng gesteckte Grenzen.

Man darf sie also einerseits nicht ignorieren, gleichwohl stellen sie selten mehr als eine Inspiration für die konkrete Rechtsanwendung dar. Von essentieller Bedeutung ist dabei dann auch die Frage, inwiefern das betreffende Regelwerk mit dem sozio-ökonomischen Kontext der Swiss GAAP FER und den konzeptionellen Leitplanken des True and Fair View vereinbar ist, unter Berücksichtigung der jeweils zum Entscheid anstehenden Frage. In den meisten Fällen dürfte dies beispielsweise für die IFRS aufgrund der supranationalen Ausrichtung eher zutreffend sein als für die US-GAAP. Und aufgrund der vergleichbaren Zielgruppen liegt es vermutlich nahe, die IFRS for SMEs ganz besonders zu berücksichtigen. Auch dürfte im Einzelfall eine Rolle spielen, ob die Swiss GAAP FER sich bei einem Themengebiet konzeptionell selbst eher an den IFRS orientiert haben, oder einen eigenen Weg beschreiten. Unter Umständen ebenfalls vorstellbar ist der Rückgriff auf frühere Versionen der IFRS.

Die Beantwortung offener Fragen nach Swiss GAAP FER mit Hilfe der Regelwerke anderer Standardsetzer dürfte damit insgesamt viel anspruchsvoller sein, als es auf den ersten Blick erscheint. Zumal neben den IFRS noch zahlreiche andere Regelwerke existieren, die dem True and Fair View verpflichtet sind, und einen insgesamt hohen Ausbaustandard bieten.

### **Etablierte Praktiken**

Neben den kodifizierten Grundlagen aus Analogieschlüssen und anderen Regelwerken ist es darüber hinaus üblich, für die Beantwortung offener Fragen nach Swiss GAAP FER auf in der hiesigen Praxis etablierte Praktiken zurückzugreifen. Da die meisten Anwender der Swiss GAAP FER jedoch bei kleinen und mittleren Unternehmen vorzufinden sind, lässt sich die tatsächliche Anwendungspraxis in der Regel kaum ermitteln. Hierfür kann vor allem auf Community-Anlässe und Weiterbildungen der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung sowie anderer Anbieter hingewiesen werden. Ebenso stellen die Revisionsstellen und der zwischen ihnen stattfindende Austausch eine gute Informationsquelle für Anwendungsfragen dar.

### **Zusammenfassung**

Die Swiss GAAP FER sind ein Musterbeispiel der prinzipienbasierten Rechnungslegung und halten diesen Weg seit nunmehr knapp 40 Jahren eindrucksvoll durch. Bei nicht geregelten Einzelfällen ist innerhalb der Swiss GAAP FER zunächst auf das Rahmenkonzept und auf analoge Sachverhalte zurückzugreifen. Grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden ist, im Rahmen des True and Fair View auch die Regelungen der IFRS und anderer Standards als Anregungen in die Überlegungen mit einzubeziehen – aber auch nicht mehr.



**Peter Leibfried**

Prof. Dr. oec., CPA,  
Präsident der FER-Fachkommission,  
Inhaber des KPMG-Lehrstuhls für Audit und  
Accounting, Universität St. Gallen, St. Gallen  
peter.leibfried@unisg.ch

<sup>3</sup> <https://www.fer.ch/ueber-uns/leitbild/>, abgerufen am 25. Februar 2024.