

Audit Committee News

Ausgabe 55 / Q4 2016 / Unternehmensberichterstattung

Umsatz- erfassung nach Swiss GAAP FER



Wichtiger werdende Umsatzerlöse

Traditionell wurden Unternehmen vor allem anhand von Gewinn, Rentabilität oder Cash Flow-Zahlen beurteilt. In einer immer dynamischer werdenden Welt ist über eine Investition aber vielfach schon zu einem Zeitpunkt zu entscheiden, an dem diese Grössen allesamt negativ sind. Für Wachstumsunternehmen braucht es daher eine andere Bewertungsbasis.

Frühindikatoren wie Innovationskraft oder Kundenakzeptanz sind zwar betriebswirtschaftlich sinnvoll, aus Sicht der Rechnungslegung aber doch recht «weich». Als unmittelbar damit in Zusammenhang stehende Grössen kommen jedoch die Umsätze in Frage, und insbesondere deren Wachstum. Verläuft die Umsatzentwicklung eines Unternehmens im Vergleich zur Konkurrenz aussergewöhnlich gut, kann dies wichtige Hinweise auf zukünftige Gewinne geben. Gerade bei netzwerkbasierten Geschäftsmodellen (z.B. Facebook) gilt häufig ein «the winner takes all». Die Umsatzentwicklung wird so zu einer zentralen Beurteilungsgrösse; in der Praxis erfolgen viele Unternehmensbewertungen heute daher auch auf Basis von Umsatz-Multiplikatoren.

Diese Entwicklung hat auch Auswirkungen auf die Rechnungslegung. Denn die ist ein Spiegel der Realität und muss sich solchen Veränderungen anpassen. Die steigende Bedeutung der Umsatzerlöse hat dazu geführt, dass in den letzten Jahren sowohl bei den US-GAAP als auch bei den IFRS umfangreiche Neuregelungen erlassen worden sind (IFRS 15). Auch die Swiss GAAP FER haben dies zum Anlass genommen, ab 2016 die Regelungen zur Umsatzerfassung anzupassen.

Beibehaltung der bisherigen Grundsätze

Die Regulierung der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER ist klar prinzipienbasiert. Dies bedeutet, dass vom Standard-Setter lediglich allgemein formulierte Grundsätze vorgegeben werden. Die Umsetzung auf den konkreten Einzelfall bleibt dem Anwender überlassen. Dies vermindert einerseits ausufernde Regelungen, verlangt vom Anwender andererseits aber eine gewisse Selbstdisziplin bei der Umsetzung, um die vorhandenen Spielräume nicht unangemessen zu strapazieren. Für die FER-Anwender hat sich diese Lösung über die Jahre jedoch offensichtlich bewährt.

Dementsprechend fanden sich bis zur aktuellen Neuregelung innerhalb der Swiss GAAP FER praktisch keine explizit auf die Umsatzerfassung ausgerichteten Regelungen (mit Ausnahme der Regelungen zur Teilgewinnrealisierung im Projektgeschäft). Anzuwenden waren hingegen die allgemeinen Grundsätze zur Erfassung von Erträgen. Diese sind dann zu realisieren, wenn Nutzen, Risiken und Verfügungsmacht auf den Käufer übergehen (Rahmenkonzept Ziff. 12). Dabei sind Erträge und Aufwendungen jeweils separat zu zeigen, und dürfen nur dann miteinander verrechnet (saldiert) werden, wenn dadurch der wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhalts besser widerspiegelt wird (Rahmenkonzept Ziff. 14, Bruttoprinzip). Dem Grunde nach definiert

sind Erträge als die Zunahme von Aktiven oder die Abnahme von Verbindlichkeiten (Rahmenkonzept Ziff. 21). Eine allgemeine Bewertungsvorschrift für Erträge gibt es daher nicht; die Bewertung von Erträgen leitet sich aus der Wertänderung der sich verändernden Bilanzpositionen ab.

Die vorstehenden grundsätzlichen Regelungen haben sich in der Praxis bewährt und wurden daher auch bei der aktuellen Überarbeitung beibehalten. Auch hier zeigt sich ein Vorteil prinzipienbasierter Rechnungslegung: die einmal etablierten Leitplanken kommen auch mit sich verändernden Anforderungen zurecht.

Neue Gefässe für häufige Fragestellungen

Es liegt im Interesse der Anwender, für häufige Fragestellungen nicht jedes Mal grundsätzliche Überlegungen anstellen zu müssen. Vor diesem Hintergrund hat die Fachkommission Swiss GAAP FER beschlossen, in überschaubarem Umfang Gefässe zu schaffen, mit denen häufig auftretende Fragestellungen gelöst werden können. Durch die Beibehaltung der bestehenden Grundsätze stellen diese in materieller Hinsicht gar keine Neuerungen dar, sondern vielmehr die Kanalisierung schon zuvor geltender Prinzipien.

Die erste Anpassung betrifft eine Festlegung, was überhaupt die für Zwecke der Bilanzierung zu betrachtenden Einheiten sind. In der Praxis der Umsatzerfassung wird dies vor allem mit Bezug auf Mehrkomponentengeschäfte relevant. Dabei gilt: nicht alle in einem einzigen Vertrag geregelten Leistungen sind auch für Zwecke der Rechnungslegung einheitlich zu behandeln. Beispielsweise stellt der Verkauf von Produkten mit anschliessenden Dienstleistungen in der Regel zwei separat zu beurteilende Sachverhalte dar. Zukünftig wird daher klargestellt, dass bei Transaktionen mit abgrenzbaren Bestandteilen jeder Bestandteil separat zu behandeln ist.

Aufgrund der hohen Bedeutung von Umsatzerlösen wurde darüber hinaus erstmals definiert, was Umsatzerlöse eigentlich sind. Gemäss FER 3 stehen sie zukünftig für das, was ein Unternehmen im Rahmen seines gewöhnlichen Geschäftszwecks erwirtschaftet (sog. Nettoerlös). Für zwar betriebliche, aber nicht dem eigentlichen Zweck der Geschäftstätigkeit zuzurechnende Erlösquellen wie beispielsweise den Verkauf von Anlagevermögen, stehen die anderen betrieblichen Erträge zur Verfügung.

Der wirkliche Wert einer erbrachten Leistung ist ausschliesslich das, was dem Unternehmen zufließt. Auch hier findet zukünftig eine Klarstellung statt. Rabatte und Skonti stellen keine Aufwendungen dar, sondern reduzieren den Wert der erbrachten Leistung.

Ebenfalls eine Ausweisfrage ist die neue Präzisierung der Bilanzierung von Vermittlungsgeschäften. Bei diesen stellt nur der Wert der selbst erbrachten Leistung Umsatzerlöse dar. Dies umfasst in der Regel allein die Vermittlungsprovision. Das reine «Durchreichen» von Kosten und Erlösen soll nicht dazu dienen, die Erfolgsrechnung aufzublähen.



Gemäss einer neu in FER 6 eingefügten Bestimmung sind im Anhang zukünftig die wichtigsten Erlösquellen und deren Erfassung verbal zu erläutern.

Umsetzung mit Augenmass

Die neuen Bestimmungen der Swiss GAAP FER wurden 2014 beschlossen und sind ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung war zulässig. Erste Erfahrungen zeigen, dass die Umsetzung mit Augenmass geschieht und für die meisten Anwender kein Problem darstellt. Gleichzeitig muss der gesteigerten Bedeutung des Umsatzes als wichtiger Beurteilungsgrösse Rechnung getragen werden, und im Interesse einer weiterhin funktionsfähigen prinzipienbasierten Rechnungslegung dem Anspruch der «true and fair view» auch bei der Umsatzerfassung bestmöglich Rechnung getragen werden.



Prof. Dr. Peter Leibfried

Universität St. Gallen, Präsident der
Fachkommission Swiss GAAP FER
peter.leibfried@unisg.ch

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit.

© 2016 KPMG AG ist eine Konzerngesellschaft der KPMG Holding AG und Mitglied des KPMG Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, der KPMG International Cooperative («KPMG International»), einer juristischen Person schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten.