PETER LEIBFRIED
ANITA GIERBL
HEIKO PETRY

STUDIE ZUR RECHNUNGSLEGUNG IN DER SCHWEIZ

Anzahl an Swiss-GAAP-FER-Anwendern steigt weiterhin über alle Grössenklassen hinweg

Mittlerweile wendet fast jedes vierte nicht kotierte Unternehmen in der Schweiz Swiss GAAP FER an. Das Wachstum ist sowohl auf Erstanwender eines anerkannten Rechnungslegungsstandards als auch auf IFRS-Wechsler zurückzuführen. Weiteres Wachstumspotenzial besteht bei kleineren Unternehmen.

Zum dritten Mal wurde die Studie zur Rechnungslegung in der Schweiz durch die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung durchgeführt. Erneut wurden rund 5000 nicht kotierte Unternehmen bzw. rund 200 kotierte Unternehmen in der gesamten Schweiz eingeladen, mittels Fragebogen zur Rechnungslegung Stellung zu nehmen. Bei privat gehaltenen Unternehmen wurde eine repräsentative Auswahl getroffen, welche sich an der Unternehmenslandschaft der Schweiz orientiert. Von den an der SIX Swiss Exchange oder der BX Berne Exchange kotierten Unternehmen wurden alle Unternehmen ausser Banken und Versicherungen kontaktiert, da diese besonderen rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen.

Der Fragebogen umfasste verschiedene Themenbereiche zur Rechnungslegung wie Anwendung, Informationsstand, spezielle Fragen zu Swiss GAAP FER und zukünftige Entwicklungen. Insgesamt retournierten rund 800 Unternehmen auswertbare Fragebögen. Die wichtigsten Resultate werden in den folgenden Kapiteln getrennt nach privat gehaltenen und börsenkotierten Unternehmen präsentiert.

1. STAND DER RECHNUNGSLEGUNG

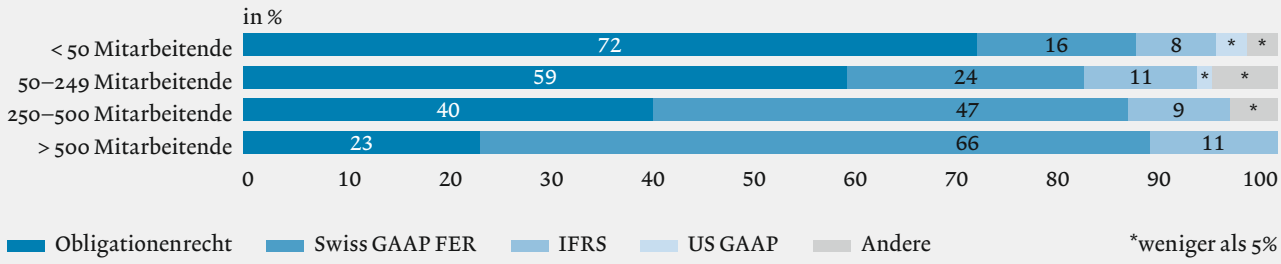
Nach wie vor wird der Jahresabschluss von Unternehmen ohne Kotierung mehrheitlich nur nach den Vorschriften des OR erstellt. Dies verwundert nicht, da die Schweizer Unternehmenslandschaft stark von KMU geprägt ist, welche auch zwei Drittel der Arbeitsplätze in der Schweiz stellen [1]. Zudem ist ein Abschluss nach OR verpflichtend, ein weiterer Standard führt zu Zusatzaufwand. Fast jeder vierte Teilnehmer (23%) der nicht kotierten Unternehmen gab dennoch an, zusätzlich zum OR Swiss GAAP FER zu verwenden, gefolgt von 9% IFRS und 1% US-GAAP. Bei den IFRS-Anwendern sind mehr als zwei Drittel Tochtergesellschaften von Konzerngruppen.

Kleine Unternehmen (weniger als 50 Mitarbeitende [MA]) erstellen ihren Jahresabschluss überwiegend ausschliesslich nach den gesetzlichen Bestimmungen des OR. Auch bei den Unternehmen zwischen 50 und 249 MA wird mehrheitlich nur das OR angewandt. Ab 250 MA ändert sich der Anspruch an die Jahresrechnung, und vermehrt werden zusätzlich jene Standards verwendet, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergeben (True and Fair View). Dabei können Anwender zwischen Swiss GAAP FER (ggf. Kern-FER [2]), IFRS, IFRS für KMU und US GAAP wählen, wobei Erstgenanntes am häufigsten gewählt wird. Eine zunehmende Verbreitung von Swiss GAAP FER ist in den letzten zehn Jahren besonders in den Unternehmensgruppen mit mehr als 250 MA zu beobachten. 2009 gab fast jedes dritte Unternehmen mit 250–500 MA an, Swiss-GAAP-FER-Anwender zu sein. 2018 trifft dies auf fast jedes zweite Unternehmen in dieser Grössenklasse zu. Bei Unternehmen mit über 500 MA wendeten 2009 38% den nationalen Standard an, während es 2018 bereits 66% waren. Diese Verschiebung geht einerseits zulasten der IFRS-Anwendung, welche seit 2009 um rund drei Prozentpunkte abgenommen hat. Andererseits entscheiden sich Schweizer Unternehmen, die neben dem statutarischen Abschluss erstmals einen anerkannten

PETER LEIBFRIED,
PROF. DR., PRÄSIDENT DER FACHKOMMISSION SWISS GAAP FER, INHABER KPMG-LEHRSTUHL AUDIT UND ACCOUNTING, UNIVERSITÄT ST. GALLEN

ANITA GIERBL,
M.A. (HSG), FACHASSISTENZ SWISS GAAP FER, DOKTORANDIN, UNIVERSITÄT ST. GALLEN

Abbildung: **VERWENDETE REGELWERKE (NACH ANZAHL MITARBEITENDE)**
(n = 659)



Accountingstandard anwenden, in den meisten Fällen für Swiss GAAP FER.

2. INFORMATIONSSTAND DER UNTERNEHMEN

Im Zuge der Studie wurden die Unternehmen befragt, welche Regelwerke ihnen bekannt sind und wie sie sich über die Entwicklungen in der Rechnungslegung informieren.

Generell sind den ausschliesslichen Anwendern des OR andere Regelwerke meist weniger bekannt. Der Bekanntheitsgrad (von Swiss GAAP FER und) IFRS ist bei den Swiss-GAAP-FER-Anwendern deutlich höher als bei den OR-Anwendern. Überraschenderweise kennen mehr Teilnehmer die Kern-FER als die gesamten Swiss GAAP FER, obwohl Letztere in der Anwendung verbreiteter sind.

Besonders die Kern-FER bieten eine attraktive, kompakte und einfache Lösung für kleine Unternehmen, die einen Abschluss nach dem True-and-Fair-View-Prinzip erstellen wollen, um die Aussagekraft ihrer Finanzberichterstattung zu erhöhen. Die Möglichkeit, nur die Kern-FER anzuwenden, ist 54% der Unternehmen bekannt. Im Zeitverlauf betrachtet, steigt die Bekanntheit der Kern-FER kontinuierlich an (2009: 44%, 2014: 48%).

Die Mehrheit der ausschliesslich nach OR bilanzierenden Unternehmen (64%) verzichtet auf eine aktive Informationsbeschaffung über Entwicklungen in der Rechnungslegung. Dies kann darauf zurückgeführt werden, dass oftmals knappe personelle Ressourcen im Finanz- und Rechnungswesen vorhanden sind und das Tagesgeschäft im Vordergrund steht. Im Gegensatz dazu informieren sich 55% der Swiss-GAAP-FER-Anwender aktiv über die Entwicklungen in der Rechnungslegung. Bzgl. der aktiven Informationsbeschaffung ergibt sich bei den verschiedenen Unternehmen über die letzten Jahre ein stetiges Bild.

HEIKO PETRY,
M.A. (HSG), FACHASSISTENZ SWISS GAAP FER,
DOKTORAND,
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
AUDIT SENIOR, KPMG

Ebenso wird auch weiterhin der Treuhänder oder Wirtschaftsprüfer als wichtigste Quelle der Informationsbeschaffung zur Rechnungslegung genannt. Rund 88% der befragten Unternehmen pflegen diese Zusammenarbeit, wobei am häufigsten Revisions- und Beratungsdienstleistungen in Anspruch genommen werden (76% bzw. 47%). Als weitere Informationsquellen folgen das Internet, Fachzeitschriften sowie Seminare und Vorträge.

3. ANWENDUNG DER SWISS GAAP FER

Als wichtigstes Argument zugunsten von Swiss GAAP FER wird die Verbesserung der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung mit Dritten genannt. Danach werden die realistische Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die erhöhte Qualität des Abschlusses angeführt. Dadurch anerkennen die Unternehmen, dass bei der Anwendung des Standards ein den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage wiedergegeben wird.

Als Argument gegen eine Umstellung auf Swiss GAAP FER wird am häufigsten genannt, dass keine wichtigen, externen Kapitalgeber bestehen sowie die Umstellungs- und Folgeaufwendungen zu umfangreich seien. Zudem besteht nur eine reduzierte Möglichkeit der Bilanzpolitik und der Gewinnbeeinflussung, da die Swiss GAAP FER im Gegensatz zu den gesetzlichen Bestimmungen die Bildung stiller (Willkür-)Reserven nicht erlauben. Der Stellenwert von stillen Reserven bei nicht kotierten Unternehmen zeigt sich in der Tatsache, dass mehr als die Hälfte (55%) der befragten Unternehmen im gesetzlichen Abschluss über stille Reserven verfügen.

Bei der Umstellung auf Swiss GAAP FER wenden sich die Unternehmen mehrheitlich an den Treuhänder oder Wirtschaftsprüfer (81%) und an die MA des internen Rechnungswesens (39%). Bzgl. des Zeitaufwands rechnet der Grossteil der Unternehmen (57%) mit einem bis zu sechs Monate dauernden Projekt, wobei die Unternehmen ohne eigene Erfahrungen mit Swiss GAAP FER den zeitlichen Aufwand tendenziell höher einschätzen als Swiss-GAAP-FER-Anwender. Die Kosten, welche bei der Umstellung entstehen, liegen nach Einschätzung von 84% aller befragten Unternehmen bei maximal CHF 50 000, wobei dieser Wert stark von der Unternehmensgrösse abhängig ist.

Die Anwender der Swiss GAAP FER ziehen eine überaus positive Bilanz bzgl. ihrer Erfahrungen im Zusammenhang

mit dem Regelwerk. Während in den Jahren 2009 und 2014 bereits 70% bzw. 68% dieses Verhältnis als positiv eingestuft haben, indem die Kosten den Nutzen nicht übersteigen, sind es 2018 sogar 76%.

Die häufigsten Fragen in der Anwendung stellen sich bei den Standards zu Vorsorgeverpflichtungen (Swiss GAAP FER 16) und zur Rechnungslegung für gemeinnützige Non-Profit-Organisationen (Swiss GAAP FER 21), wobei dies nur für die teilnehmenden gemeinnützigen Organisationen gilt. Auch der Standard zur Konzernrechnung (Swiss GAAP FER 30) stellt die Unternehmen häufiger vor offene Fragen. Durch ein Überprüfungsverfahren im Jahr 2017/18 wurde Anpassungsbedarf erkannt. Deswegen wird Swiss GAAP FER 30 aktuell überarbeitet.

4. ENTWICKLUNGEN DER RECHNUNGSLEGUNG

Die Verordnung des Bundesrats zur Reform des Aktienrechts, welche am 1. Januar 2013 in Kraft getreten ist, erkennt fünf Regelwerke als Standards zur Rechnungslegung an, darunter auch die IFRS für KMU. Diese verfolgen die gleichen Ziele wie der nationale Standard Swiss GAAP FER. Eine interessante Frage ist natürlich, inwieweit sich diese beiden Standards konkurrenzieren bzw. wie sich die IFRS für KMU neben den bestehenden Swiss GAAP FER etablieren konnten. Die Ergebnisse der vorliegenden Studie bestätigen erneut, dass sich die IFRS für KMU in der Schweiz nicht durchgesetzt haben. Lediglich 10% aller befragten Unternehmen haben sich bisher mit diesem Standard beschäftigt. Das sind drei Prozentpunkte weniger als noch vor vier Jahren, während es 2009 ebenfalls 10% waren. Somit zeigt sich klar, dass die IFRS für KMU nicht als Alternative zu den Swiss GAAP FER gesehen werden. Dies wird auch durch die Erkenntnis gestützt, dass 2018 lediglich 8% der Swiss-GAAP-FER-Anwender und 37% der IFRS-Anwender die IFRS für KMU als Option sehen. Dabei werden als Hauptargumente zugunsten der Swiss GAAP FER die geringere Komplexität, der begrenzte Umfang und der niedrigere Umsetzungsaufwand angeführt.

5. ERGEBNISSE DER KOTIERTEN UNTERNEHMEN

Die kotierten Unternehmen verfügen über ein solides Know-how bzgl. Rechnungslegung (93% kennen Swiss GAAP FER und 82% beurteilen ihre Kenntnisse bzgl. Swiss GAAP FER als gut oder sehr gut). 85% der kotierten Unternehmen suchen aktiv nach allfälligen Entwicklungen in der Rechnungslegung. Auch bei kotierten Unternehmen sind Treuhänder oder Wirtschaftsprüfer zu 86% die wichtigsten Ansprechpersonen. Als weitere Quellen werden Fachzeitschriften (85%) und Seminare bzw. Vorträge (80%) für die Beschaffung von Informationen zur Rechnungslegung genutzt.

Kotierte Unternehmen nannten die gleichen Gründe wie nicht kotierte Unternehmen für eine Umstellung auf Swiss GAAP FER, wobei sich die Reihenfolge unterscheidet. Als wichtigster Grund wird die realistische Darstellung der Vermögens-, Finanz und Ertragslage angeführt, gefolgt von der erhöhten Qualität des Abschlusses und der besseren Vergleichbarkeit der Rechnungslegung mit Dritten. Somit bestätigen auch die kotierten Unternehmen den Swiss GAAP FER, dass durch die Anwendung des Regelwerks ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage wiedergegeben wird. Als Argument gegen eine Umstellung auf Swiss GAAP FER wird der international geringere Bekanntheitsgrad am häufigsten genannt (52%). Mit grossem Abstand folgen die Pflicht zur Offenlegung gewisser Unternehmensinformationen (18%) sowie fehlende Personalkapazitäten (15%).

Auch die kotierten Unternehmen rechnen mehrheitlich mit einem überschaubaren Zeitaufwand von bis zu sechs Monaten (69%) sowie Kosten in der Bandbreite von CHF 20 000 bis CHF 100 000 (64%). Unter den teilnehmenden kotierten Unternehmen befanden sich 25 Gesellschaften, welche von IFRS auf Swiss GAAP FER wechselten. Diese Unternehmen schätzen den Zeitaufwand sowie den Finanzaufwand insgesamt tiefer ein als Unternehmen, welche die Umstellung noch nicht durchgeführt haben. Bei 76% der Unternehmen erfolgte ein Wechsel innerhalb von max. sechs Monaten, und bei 60% der Unternehmen blieben die Kosten unter CHF 50 000.

Ein sehr hoher Zufriedenheitsgrad (97%) liegt auch bei den kotierten Swiss-GAAP-FER-Anwendern hinsichtlich des Regelwerks vor. So beurteilen 67% den Nutzen höher als die Kosten. Als positiv werden vor allem die Verständlichkeit (97%), die Anwenderfreundlichkeit (93%) und der geringe Detaillierungsgrad (74%) genannt.

Gemäss 69% der teilnehmenden kotierten Unternehmen ist die Anwendung der Swiss GAAP FER auch ohne externes Expertenwissen möglich. Bei den Wechselunternehmen sind gar 82% der Unternehmen dieser Ansicht, was damit begründet werden kann, dass die Anzahl qualifizierter MA und die Infrastruktur mit der Unternehmensgrösse i. d. R. steigen und in diesen Unternehmen meist schon IFRS-Expertenwissen vorhanden ist. Kotierte Unternehmen sind daher weniger auf externe Fachspezialisten angewiesen als kleine Unternehmen.

Die häufigsten Fragen ergeben sich für kotierte Unternehmen betreffend die Fachempfehlung zu Vorsorgeverpflichtungen (Swiss GAAP FER 16) und zu Konzernrechnung (Swiss GAAP FER 30).

Mehr als drei Viertel der kotierten Unternehmen befürworten die Entwicklung eines eigenen Rechnungslegungsstandards für KMU (79%). Da die IFRS für KMU nicht für Gesellschaften mit Börsenkotierung zugelassen sind, kommt für die kotierten Unternehmen weiterhin als Alternative zu Swiss GAAP FER nur die Anwendung der gesamten IFRS oder US GAAP in Betracht. Der Vergleich zwischen IFRS und Swiss GAAP FER zeigt, dass sich die Vorteile von Swiss GAAP FER gegenüber den IFRS, in Analogie zum Vergleich von Swiss GAAP FER und IFRS für KMU, auf umsetzungs- und anwendungsspezifische Aspekte beziehen. So sprechen der geringere Umsetzungsaufwand (92%), die geringere Komplexität (91%) und der überschaubare Umfang des Regelwerks (89%) klar für Swiss GAAP FER. Die Argumente für IFRS beziehen sich auf die Internationalität (96%), den Bekanntheitsgrad (92%) und die Akzeptanz (64%). Im Vergleich zur letzten Studie zeigt sich, dass die Argumente für IFRS

bzw. Swiss GAAP FER konstant bleiben, wobei Swiss GAAP FER hinsichtlich der Bekanntheit ein wenig aufholen konnte.

6. FAZIT

Seit der letzten Studie 2014 blieben die regulatorischen Rahmenbedingungen zur Rechnungslegung sowie die Regelungen des nationalen Standardsetzers in der Schweiz relativ stabil. Im Gegensatz dazu ergaben sich für die IFRS-Anwender einige Neuerungen, insbesondere durch IFRS 9 – Finanzinstrumente, IFRS 15 – Erlöse aus Verträgen mit Kunden und IFRS 16 – Leases.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass bei den kleinen Unternehmen die gesetzlichen Bestimmungen des OR nach wie vor dominieren. Den mittelgrossen, grossen und kotierten Unternehmen steht mit Swiss GAAP FER eine geeignete Alternative zu den internationalen Standards wie IFRS und US GAAP zur Verfügung. In der Entwicklung ist deutlich erkennbar, dass sich schweizerische Unternehmen zunehmend für Swiss GAAP FER entscheiden. Der Trend zur Internationalisierung der Rechnungslegung setzt sich somit in der Schweiz nicht fort.

Aus diesem grossen Erfolg der Swiss GAAP FER erwächst aber auch eine erweiterte Verantwortung für den Standardsetzer [3]. Diese wurde bereits durch die Ergebnisse der letzten Studie erkannt. «Um qualitativ hochwertige Standards ohne ein regulatorisches Dickicht zu bieten, strebt die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Herausgeberin der Swiss GAAP FER) danach, die Prinzipienorientierung beizubehalten, und fördert mit ihrem aktuellen Leitbild die aktive Gemeinschaft von Anwendern», so Peter Leibfried, Präsident der Fachkommission Swiss GAAP FER. Dadurch soll die Qualität der Anwendung weiterhin erhalten bzw. weiter verbessert werden. Zur Sicherstellung eines qualitativ hochwertigen Schweizer Rechnungslegungsstandards werden zudem laufend Überprüfungsverfahren und Projekte für eine Weiterentwicklung der Fachempfehlungen durchgeführt.

Es ist zu erwarten, dass die Anwendung von Swiss GAAP FER in den kommenden Jahren weiter zunehmen wird. Das grösste Wachstumspotenzial liegt bei den kleineren Unternehmen. Basierend auf den Studienergebnissen spielen die Treuhänder bzw. Wirtschaftsprüfer als Informationsquelle und in der Umsetzung eine besonders wichtige Rolle.

«Um qualitativ hochwertige Standards ohne ein regulatorisches Dickicht zu bieten, strebt die Stiftung FER danach, die Prinzipienorientierung beizubehalten, und fördert mit ihrem aktuellen Leitbild die aktive Gemeinschaft von Anwendern.»

Die komplette Studie ist auf www.fer.ch als PDF-Datei verfügbar oder kann dort in gedruckter Form bestellt werden. ■

Anmerkungen: 1) KMU-Portal für kleine und mittlere Unternehmen, auf den Seiten des WBF, https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/kmu-politik/zahlen-und-fakten%20/kmu-in-zahlen/firmen-und-beschaeftigte.html, Zugriff am 30.10.2019. **2)** In zwei aufeinanderfolgenden Jahren waren zwei Kriterien der Grenzen von CHF 10 Mio. Bilanzsumme, CHF 20 Mio. Jahresumsatz und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. **3)** Vgl. Leibfried, P., Swiss GAAP FER – Vision 2020, in: Expert Focus, 2016/3. S. 120 ff.