

## EXPERTEN-KNOW-HOW – BEST PRACTICE – PRAXISBEISPIELE

**Auswirkungen von IFRS 15 auf die Jahresrechnung nach OR**

Mehr dazu auf Seite 2

**Warum ist Coaching in der Finanzbranche sinnvoll und wichtig?**

Mehr dazu auf Seite 7

**Teilergebnisse gezielt einsetzen**

Mehr dazu auf Seite 9

**Vernetzte finanzielle Führung – die Vernetzung von finanziellen Kennzahlen mit strategischen und operativen Steuergrößen**

Mehr dazu auf Seite 10





## Liebe Leserin, lieber Leser

Mit dem neuen Rechnungslegungsstandard *IFRS 15 – Erträge aus Verträgen mit Kunden* regeln die IFRS für Jahresabschlüsse nach dem 1.1.2018 den Bereich der Umsatzerfassung grundlegend neu. Die Umsetzung des neuen Standards kann insbesondere auch für den OR-Jahresabschluss vielschichtige Auswirkungen haben, welche wir als Hilfestellung in der aktuellen Ausgabe mit Beispielen illustrieren.

Coaching kann auch in der Finanzbranche eine sinnvolle Ergänzung darstellen. Gerade bei vermehrten Standardisierungen und einer Fülle von administrativen Tätigkeiten steht oft gefühlt reaktives, prozessorientiertes Arbeiten im Vordergrund. Zielorientiertes Coaching kann hier einen Wegweiser bieten.

Die finanzielle Führung steht in einem permanenten Spannungsverhältnis im Hinblick auf die Ausrichtung des Unternehmens. Finanzielle Ziele sind unter Beachtung sowohl der operativen Führung als auch der strategischen Führung zu erreichen. Wie so oft stellt sich hier die zeitlose Frage nach den unternehmerischen Werttreibern, die wir im Rahmen einer vernetzten finanziellen Führung beleuchten.

Wir wünschen eine spannende Lektüre.

Dr. oec. Peter Barmettler, Herausgeber  
CFO@szondi.ch

### IHRE MEINUNG INTERESSIERT UNS

Ihre Wünsche und Anregungen sind unser Auftrag. Schreiben Sie uns direkt an: [weka-finanzen@weka.ch](mailto:weka-finanzen@weka.ch)

## Auswirkungen von IFRS 15 auf die Jahresrechnung nach OR

Mit *IFRS 15 – Erträge aus Verträgen mit Kunden* regeln die IFRS den Bereich der Umsatzerfassung grundlegend neu. Die Umsetzung des neuen Standards kann vielschichtige Auswirkungen haben. Neben der standardkonformen Darstellung im IFRS-Abschluss stellen sich z.B. auch Fragen hinsichtlich der Ausgestaltung von Verträgen mit Kunden, der Abbildung solcher Verträge in IT-Systemen oder der Auswirkungen von IFRS 15 auf die Jahresrechnung nach OR. Dem letzten Aspekt wird in diesem Beitrag nachgegangen.

■ Von David Baur, dipl. Wirtschaftsprüfer, Stefan Haag, dipl. Wirtschaftsprüfer und Reto Inauen, dipl. Steuerexperte

### Ausgangslage

Mit *IFRS 15 – Erträge aus Verträgen mit Kunden* regeln die IFRS die Umsatzerfassung grundlegend neu. Hintergrund dieser Änderung war der Umstand, dass die bisherigen Regelungen<sup>1</sup> nur bedingt auf die aktuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten, wie z.B. Verträge mit mehreren Leistungskomponenten, ausgelegt waren. Der neue Standard legt Grundsätze fest, nach denen ein Unternehmen den Abschlussadressaten nützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus einem Vertrag mit einem Kunden zur Verfügung zu stellen hat.

Das Kernprinzip dabei besteht darin, dass ein Unternehmen zum Zeitpunkt bzw. über den Zeitraum der Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden die Erlöse in Höhe der Gegenleistung erfasst, die es im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird.

Trotz des Anspruchs einer Orientierung an Prinzipien ist IFRS 15 zusammen mit den illustrierenden Beispielen sowie den Erläuterungen des IASB eher umfangreich ausgefallen. Im Gegensatz dazu enthalten die Vorschriften des OR zur Buchführung und Rechnungslegung keine direkt anwendbaren Bestimmungen zur Umsatzerfassung, jedoch einige wenige Grundsätze, die im Zusammenhang mit der Ertragserfassung als relevant zu betrachten sind. Dazu gehören insbesondere der Zweck der Rechnungslegung (Art. 958a OR), die zeitliche und sachliche Abgrenzung

(Art. 958b OR), die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 958c OR) sowie die Grundsätze zur Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten (Art. 960 OR). Für den Ausweis des Umsatzerlöses massgeblich sind des Weiteren die Mindestgliederungsvorschriften von Art. 959 ff. OR sowie die Bestimmungen zum Anhang, wonach die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze und ggf. weitere Angaben zu Positionen der Jahresrechnung im Anhang offenzulegen sind (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR).

IFRS 15 resultiert in einer Umsatzerfassung, welche den wirtschaftlichen Gehalt von Verträgen mit Kunden möglichst getreu im IFRS-Abschluss abbildet. Die Jahresrechnung nach OR ist zwar nicht nach dem True-and-fair-Prinzip zu erstellen, doch bezweckt gemäss Art. 958c OR die Rechnungslegung, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darzustellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können. Vor diesem Hintergrund und angesichts des weitgehenden Fehlens von spezifischen Vorschriften im Handelsrecht lässt sich festhalten, dass eine Umsatzerfassung gemäss IFRS 15 grundsätzlich auch als mit den Bestimmungen des OR vereinbar betrachtet werden kann. Einzig wenn einzelne Regelungen von IFRS 15 im Widerspruch zu expliziten Bestimmungen des OR stünden, müsste diesbezüglich eine unterschiedliche Behandlung erfolgen. Solche Widersprüche sind allerdings aktuell nicht erkennbar.

IFRS- und OR-Abschlüsse basieren auf unterschiedlichen, voneinander unabhängigen Re-



gularien. Deshalb besteht auch klar keine (implizite) Pflicht, IFRS 15 in einer Jahresrechnung nach OR anzuwenden. Allerdings erscheint es grundsätzlich nicht mit dem in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR stipulierten Vorsichtsprinzip vereinbar, wenn ein Unternehmen, das IFRS für seine Konzernrechnung anwendet, in seiner Jahresrechnung nach OR Umsätze früher als unter IFRS 15 erfasst, da es seine Leistungsverpflichtungen noch nicht erfüllt hat.

Da IFRS-Anwender in der Schweiz auch eine Jahresrechnung nach OR zu erstellen haben, werden sie aus Praktikabilitätsgründen häufig bestrebt sein, im IFRS- und im OR-Abschluss Umsätze im gleichen Zeitpunkt und in gleicher Höhe zu erfassen. Dies sollte – wie oben ausgeführt – grundsätzlich möglich sein. Stellt nun ein Unternehmen seine Umsatzerfassung von den bisherigen IFRS-Bestimmungen auf IFRS 15 um, können sich Umstellungseffekte ergeben, da unter Umständen Erträge aus Verträgen mit Kunden im Umfang oder im Zeitablauf nach IFRS 15 anders als bisher zu erfassen sind.

Will nun ein Unternehmen seine Umsatzerfassung auch in der handelsrechtlichen Jahresrechnung nach den gleichen Grundsätzen wie unter IFRS 15 vornehmen, stellen sich Fragen nach der Behandlung dieser Umstellungseffekte unter den Bestimmungen des OR sowie des Steuerrechts. Dies betrifft insbesondere

die im Zeitpunkt der Umstellung noch laufenden Verträge mit Kunden. Ein mögliches, unkompliziertes Vorgehen bei der Umstellung bestünde darin, die im Zeitpunkt der IFRS-Umstellung noch laufenden Verträge im handelsrechtlichen Abschluss wie bisher zu behandeln und lediglich neu abgeschlossene Kundenverträge nach den neuen Bestimmungen der Umsatzerfassung zu behandeln. Dieses Vorgehen hat allerdings den Nachteil, dass im statutarischen Abschluss während einer Übergangsphase verschiedene Modelle der Umsatzerfassung parallel anzuwenden sind.

Im Folgenden wird deshalb auf einige Aspekte eingegangen, die bei einer zeitgleichen Umstellung der Umsatzerfassung nach IFRS und nach OR für alle offenen Verträge zu beachten sind.

### Behandlung von Umstellungseffekten im handelsrechtlichen Abschluss

IFRS 15 ist ab 1. Januar 2018 anzuwenden. Die Übergangsbestimmungen von IFRS 15 sehen ein Wahlrecht hinsichtlich der Erstanwendung vor. Es kann eine vollumfängliche retrospektive Anwendung erfolgen, was zu einer entsprechenden Anpassung der Eröffnungsbilanz sowie der Vergleichsinformationen der Vorperiode führt. Alternativ kann eine modifizierte retrospektive Anwendung vorgenommen werden. In diesem Fall erfolgt eine

Anpassung der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2018. Unabhängig von der gewählten Methode kommt es für die noch nicht erfüllten Verträge mit Kunden zu Umstellungseffekten, die im IFRS-Abschluss in der jeweiligen Eröffnungsbilanz mit Ausgleich über die Gewinnreserven erfasst werden.

Während IFRS-Anwender ihre Umsatzerfassung aufgrund eines neuen Standards umstellen müssen, stellt sich für die Jahresrechnung nach OR die Frage, was statutarisch eine allfällige Umstellung der Umsatzerfassung auslöst. Vor dem Hintergrund der Umstellung auf IFRS 15 kann argumentiert werden, dass auch für Zwecke der Rechnungslegung nach OR eine Neubeurteilung der Darstellung der laufenden Verträge mit Kunden erfolgte, um eine adäquatere Umsatzerfassung darzustellen. Im Unterschied zu IFRS wird eine retrospektive Erfassung von Umstellungseffekten in der Jahresrechnung nach OR aus verschiedenen Gründen als nicht zulässig erachtet.<sup>2</sup> Vielmehr sind Umstellungen in der OR-Jahresrechnung prospektiv vorzunehmen und die entsprechenden Effekte in der Erfolgsrechnung der laufenden Periode zu erfassen. Typischerweise stellen Umstellungen ausserordentliche Posten dar, die in der Erfolgsrechnung entsprechend auszuweisen und im Anhang zu erläutern sind (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR).

Im Folgenden soll anhand einiger Beispiele illustriert werden, wie die Effekte einer Umstellung der Umsatzerfassung in der handelsrechtlichen Jahresrechnung dargestellt werden können. Die Beispiele gehen jeweils von einer Umstellung der Umsatzerfassung auf den 1. Januar des Jahres X3 aus. Ferner wird eine IFRS-konforme Behandlung der entsprechenden Grundgeschäfte vorausgesetzt. Gerade bei komplex ausgestalteten Leistungsbeziehungen kann eine IFRS-15-konforme Abbildung der Erträge aus Kundenverträgen aufwendige Umstellungsarbeiten nach sich ziehen. Für Beispiel 1 wird zudem ausgeführt, welche Anhangangaben in der Jahresrechnung als zweckmässig erscheinen, um einerseits die Umstellung im Sinne einer Abweichung vom Grundsatz der Stetigkeit zu erläutern und andererseits den Grundsatz für die Umsatzerfassung für eine Transaktionsart auszuführen.