

# KORREKTUREN VON FEHLERN NACH IFRS UND SWISS GAAP FER

## Eine Bestandesaufnahme bei börsenkotierten Anwendern

**Im Rahmen zweier Untersuchungen von über 500 Geschäftsberichten kotierter IFRS- und Swiss-GAAP-FER-Anwender der Jahre 2013 bis 2015 konnte mit einer Quote von rund 9% eine deutlich höhere Korrektur von Fehlern in IFRS- als in Swiss-GAAP-FER-Abschlüssen nachgewiesen werden. Die Offenlegung der Korrektur erfolgt oftmals an unterschiedlichen Orten und ohne Referenz auf IAS 8.**

### 1. AUSGANGSLAGE

Irren ist bekanntlich menschlich. Das gilt nicht nur für alltägliche Situationen, sondern auch bei der Erstellung und Offenlegung von Jahresrechnungen. Die komplexen Prozesse der Jahresabschlusserstellung sowie oftmals vorhandener Zeitdruck beinhalten das Risiko, dass Fehler verschiedenster Art unterlaufen können [1]. Die immer zahlreicheren und häufig auch immer anspruchsvolleren Rechnungslegungsvorschriften können das Risiko von Fehlern ebenfalls erhöhen. Werden Fehler gemacht und im Nachhinein, d. h. erst in einer Folgeperiode, erkannt, stellt sich unweigerlich die Frage, wie mit solchen Erkenntnissen umzugehen ist. Auch interessiert in diesem Zusammenhang die Frage, wie fehlerhaft Jahresrechnungen börsenkotierter Unternehmen in der Schweiz tatsächlich sind.

Diesen beiden Fragestellungen soll im vorliegenden Beitrag nachgegangen werden. Dazu wird zuerst kurz auf die diesbezüglichen massgeblichen Regelungen des *International Accounting Standard (IAS) 8* (Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler) eingegangen. Im Anschluss daran werden die Ergebnisse einer kürzlich durchgeführten Praxisuntersuchung zu Fehlerkorrekturen in den Jahresrechnungen börsenkotierter Anwender der *International Financial Reporting Standards (IFRS)* in der Schweiz präsentiert. Ein Vergleich mit den Vorschriften für die Swiss GAAP FER und abschliessende Konklusionen zur Thematik runden den Beitrag ab.

### 2. FEHLERKORREKTUR NACH IFRS

Der Umgang mit fehlerhaften Anwendungen der IFRS im Rahmen der Erstellung und Offenlegung von Jahresabschlüssen wird hauptsächlich in IAS 8 geregelt [2]. Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen können unterschiedlichste Fehler passieren. Solange der Jahresabschluss nicht publiziert ist, können diese Fehler noch in der betreffenden Berichtsperiode korrigiert werden; sie gelten gemäss IFRS nicht als Bilanzierungsfehler. Unter diesem Begriff werden Fehler verstanden, die in Vorperioden gemacht worden sind und in der aktuellen Berichtsperiode korrigiert werden. IAS 8.5 beschreibt diese Fehler als fehlende oder falsche Inhalte im Jahresabschluss eines Unternehmens aufgrund unterlassener oder fehlerhafter Verwendung von Informationen, die bei der Abschlusserstellung vorhanden waren resp. mit vernünftigem Aufwand beschaffbar gewesen wären und somit zur Erstellung des Abschlusses hätten herangezogen werden können. Als typische Beispiele für Bilanzierungsfehler gelten: Rechenfehler, falsche Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, Flüchtigkeitenfehler, Fehlinterpretationen von Sachverhalten oder Betrugsfälle [3].

Ein Jahresabschluss wird nach IAS 8.41 als nicht IFRS-konform bezeichnet, wenn dieser entweder wesentliche Fehler enthält, um eine bestimmte Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder cashflow-basierte Darstellung des Unternehmens zu erreichen. Diese Beschreibung zeigt, dass al-

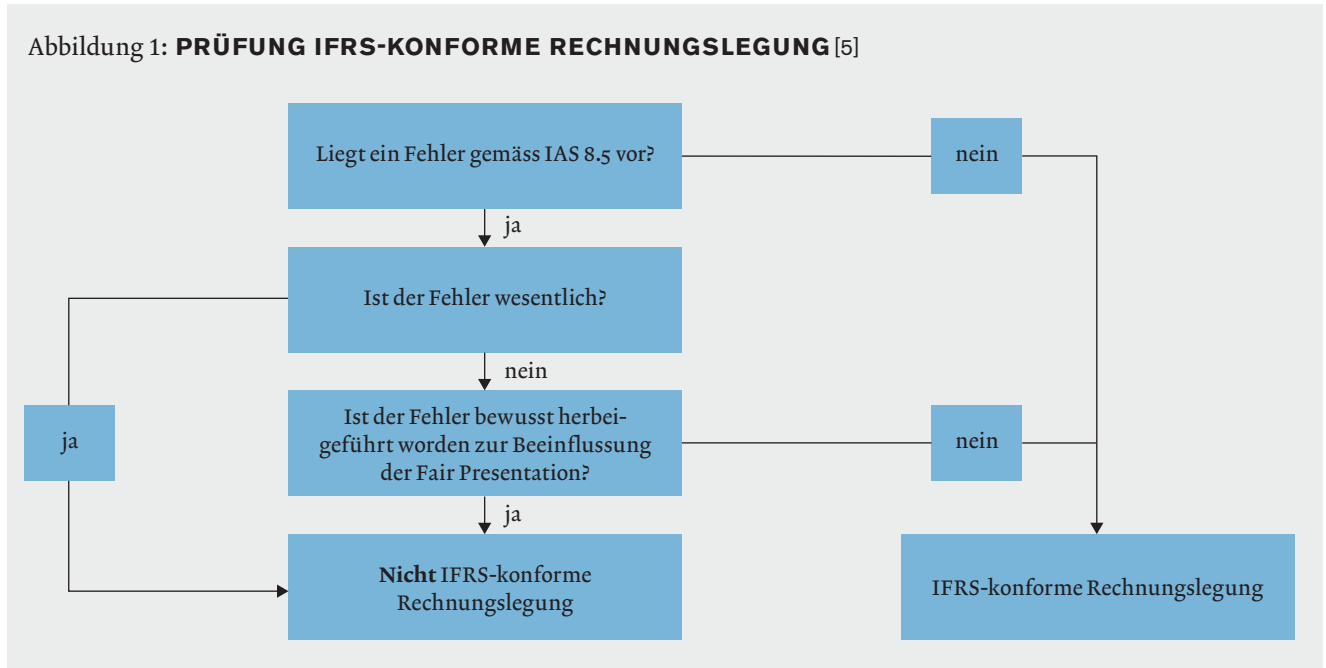


MARCO PASSARDI,  
PROF. DR. OEC. PUBL.,  
PROFESSOR, INSTITUT FÜR  
FINANZDIENSTLEISTUNGEN  
ZUG (IFZ),  
HOCHSCHULE LUZERN,  
LEHRBEAUFTRAGTER,  
UNIVERSITÄT ZÜRICH UND  
NEUENBURG, ZUG



CHRISTIAN BITTERLI,  
LIC. RER. POL.,  
DOZENT UND PROJEKT-  
LEITER, INSTITUT  
FÜR FINANZDIENSTLEIS-  
TUNGEN ZUG (IFZ),  
HOCHSCHULE LUZERN,  
ZUG

Abbildung 1: PRÜFUNG IFRS-KONFORME RECHNUNGSLEGUNG [5]



leine das Vorhandensein eines Fehlers noch nicht zu Jahresabschlüssen führt, die nicht im Einklang mit den IFRS stehen. Vielmehr spielen weitere Kriterien wie Wesentlichkeit und Absicht eine Rolle [4]. *Abbildung 1* verdeutlicht diese Zusammenhänge und zeigt auf, in welchen Situationen die Rechnungslegung tatsächlich fehlerhaft ist.

IAS 8 unterscheidet folglich zwischen wesentlichen und unwesentlichen Fehlern sowie zwischen absichtlich und unabsichtlich verursachten Fehlern. Fehler gelten als wesentlich, wenn sie einzeln oder in ihrer Gesamtheit die auf der Basis des Jahresabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Bilanzadressaten beeinflussen können (IAS 8.5).

Wesentliche bzw. absichtliche Fehler sind gemäss IAS 8.42 im ersten vollständigen Jahresabschluss nach deren Entdeckung retrospektiv zu korrigieren. Diese rückwirkende Anpassung der Jahresabschlusssdaten ist so vorzunehmen, als wäre der Fehler gar nie aufgetreten. Die Korrektur erfolgt über ein Restatement der Vergleichszahlen für die präsentierten Vorjahre, in denen der Fehler passiert ist. Wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, ist eine Anpassung der Bilanz-Eröffnungssalden für die früheste dargestellte Periode vorzunehmen.

Ausnahmen der retrospektiven Korrektur von Vorperiodenfehlern sind aus Praktikabilitätsgründen denkbar (IAS 8.43).

Abbildung 2: HÄUFIGKEIT VON FEHLERKORREKTUREN IN DEN JAHREN 2013–2015 [7]

Berichtsjahr	Anzahl untersuchter Finanzberichte	Finanzberichte mit Fehlerkorrekturen		Festgestellte Fehler	
		Anzahl	%	Anzahl	%
2013	132	12	9,1	13	9,8
2014	126	7	5,6	11	8,7
2015	124	5	4,0	10	8,1
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>24</b>	<b>6,3</b>	<b>34</b>	<b>8,9</b>
<b>Durchschnitt</b>	127,3	8,0	6,3	11,3	8,9

Ist die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere präsentierte Vorperioden undurchführbar (impracticable), so sind die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste Periode anzupassen, für die eine rückwirkende Anpassung durchführbar ist (IAS 8.44). Wenn die Ermittlung der kumulativen Auswirkungen eines Fehlers auf alle Vorperioden (zu Beginn der Berichtsperiode) undurchführbar ist, so ist gemäss IAS 8.45 ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt eine prospektive Anpassung für die Vergleichsinformationen vorzunehmen. Der Begriff der Undurchführbarkeit (impracticability) wird in IAS 8.50–53 genauer spezifiziert.

Aufgrund von vorgenommenen Fehlerkorrekturen müssen in der Regel auch latente Steuern gemäss IAS 12 neu berechnet werden (IAS 8.4).

Nebst der Berichtigung der Vergleichszahlen sind im Anhang zusätzliche Angaben offenzulegen: Art des Fehlers, Korrekturbetrag für alle betroffenen Jahresrechnungsposten, angepasstes Ergebnis pro Aktie (sofern IAS 33 «Ergebnis

je Aktie» anzuwenden ist), Korrekturbetrag am Anfang der frühesten dargestellten Periode und allenfalls eine Erläuterung, falls eine rückwirkende Korrektur nicht praktikabel war (IAS 8.49). Die Offenlegung dieser Angaben muss lediglich einmal erfolgen und in den Folgeperioden nicht wiederholt werden. Der Standard IAS 8 schreibt nicht vor, an welcher Stelle in der Jahresrechnung diese Angaben zu machen sind; ebenso wird nicht verlangt, bei der Offenlegung explizit IAS 8 zu erwähnen (Letzteres macht, wie nachfolgend gezeigt wird, eine systematische externe Untersuchung solcher Fehler zuweilen schwierig). Es ist aber empfehlenswert, im Rahmen der allgemeinen Erläuterungen zu den Grundlagen der Rechnungslegung darauf einzugehen, um die Übersichtlichkeit der Berichterstattung zu gewährleisten [6].

### 3. PRAXISUNTERSUCHUNG

**3.1 Art und Ziel der Untersuchung.** Im Rahmen eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanzdienstleistungen Zug IFZ (Hochschule Luzern) wurden Jahresabschlüsse von insgesamt 134 an der SIX Swiss Exchange kotierten IFRS-Anwendern analysiert. Im Fokus standen die Abschlussjahre 2013 bis 2015. Standardwechsler während dieser Periode wurden – soweit sinnvoll – auch in die Untersuchung einbezogen. Nicht berücksichtigt wurden in der Analyse IFRS-anwendende Banken, da sich deren Jahresabschlüsse nur zum Teil mit jenen von Nichtbanken vergleichen lassen. Die restlichen Vertreter der Finanzdienstleistungsbranche wurden hingegen berücksichtigt.

Insgesamt wurden 382 Finanzberichte von 134 Unternehmen nach Fehlerkorrekturen untersucht. Halbjahresabschlüsse wurden nicht explizit untersucht, sondern nur herangezogen, wenn in den Jahresabschlüssen auf dort erfolgte Fehlerkorrekturen verwiesen wurde.

Die Finanzberichte wurden mithilfe von Schlüsselwörtern elektronisch nach Fehlerkorrekturen durchsucht. Verwendet wurden die Begriffe «IAS 8», «Fehler», «Korrektur», «error» und «restatement». Da IAS 8, wie schon erwähnt, nicht explizit bei der Fehlerkorrektur erwähnt werden muss, kann dies zu Erhebungsungenauigkeiten führen. In der Analyse wurde die Häufigkeit von Fehlerkorrekturen erhoben, Fehler wurden kategorisiert und die jeweiligen Fehlerquellen eruiert. Auch war eine Zuordnung der Fehlerkorrekturen nicht in allen Fällen möglich, da die Finanzberichte

Abbildung 3: ANTEIL FINANZBERICHTE MIT FEHLERKORREKTUREN UND ANTEIL FESTGESTELLTE FEHLER AN DER GRUNDGESAMTHEIT

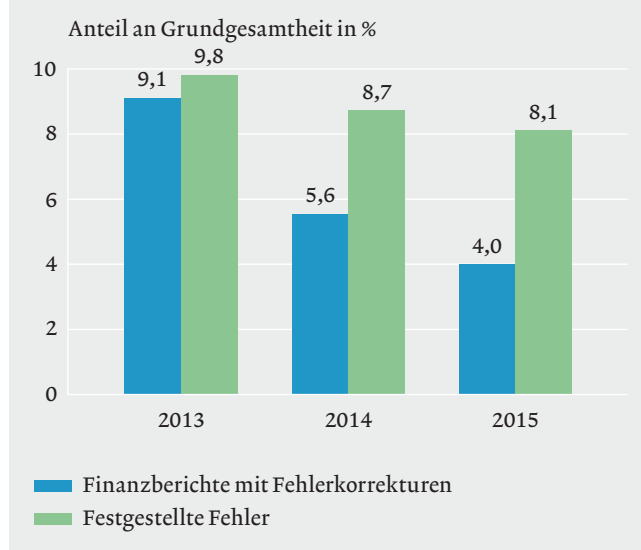


Abbildung 4: **FEHLERARTEN UND ZUORDNUNG DER FEHLERKORREKTUREN**

Fehlerart [9]	Beschreibung	Anzahl Zuordnungen
Ausweisfehler	fehlerhafte Zuordnung oder Bezeichnung von Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen und Erträgen zu Posten des Abschlusses	15
Berechnungsfehler	fehlerhafte rechnerische Herleitung von Geschäftsvorfällen	7
Vollständigkeitsfehler	fehlerhafte Abgrenzung von Betriebsvermögen und fehlerhafte zu erfassende Aufwendungen und Erträge (Bilanz, Erfolgsrechnung, Segmentberichterstattung und Geldflussrechnung) sowie Berichterstattung (Anhang und Lagebericht)	6
Anwendungsfehler	fehlerhafte Anwendung eines Standards oder fehlerhafte Ermessensausübung relevanter Standards	5
Zuordnung nicht möglich		1

nicht immer genügend Informationen aufwiesen. Ein weiteres Ziel der Studie war, zu untersuchen, in welcher Form und in welchem Detaillierungsgrad die Fehlerkorrekturen im Anhang offengelegt wurden.

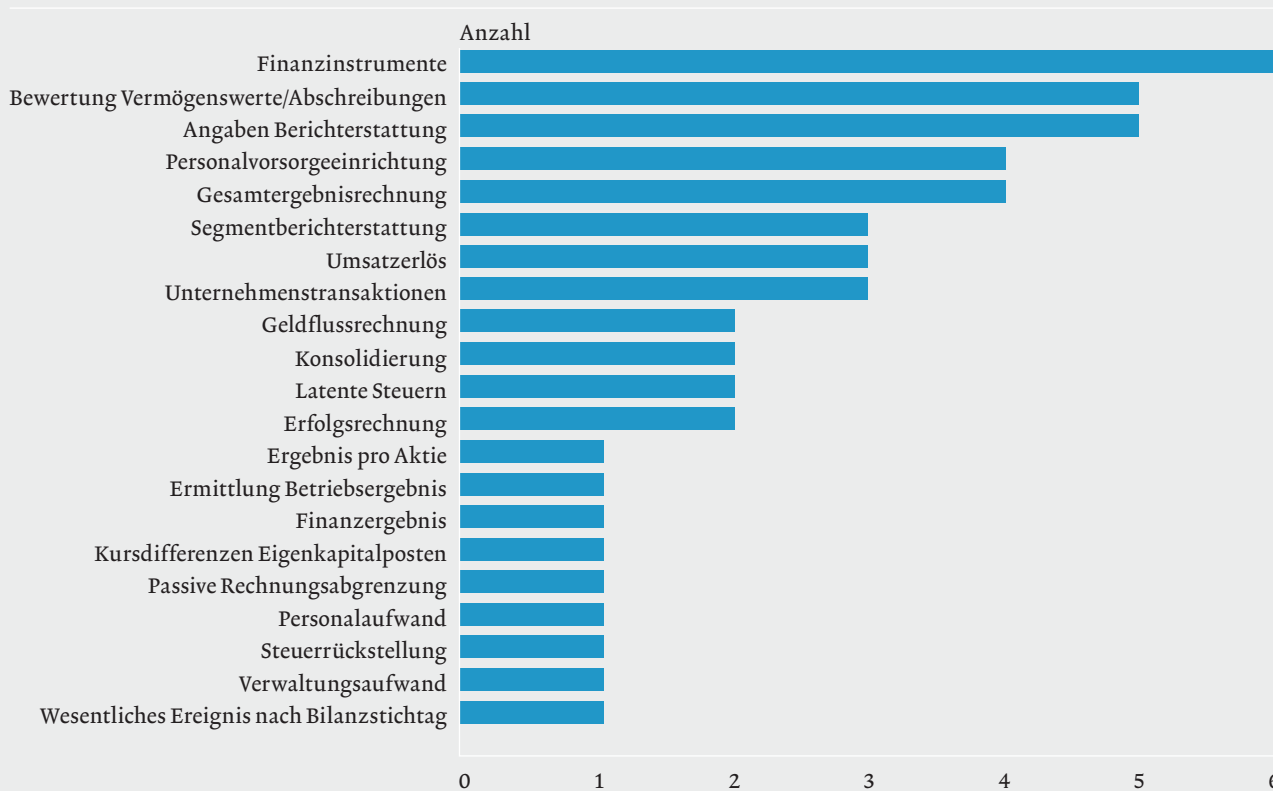
**3.2 Ergebnisse der Untersuchung**

**3.2.1 Häufigkeit von Fehlerkorrekturen.** Wie bereits erwähnt, wurden 382 Finanzberichte von 134 IFRS-Anwendern aus den Jahren 2013 bis 2015 untersucht. Dabei wurden 34 Fehler in 24 Finanzberichten gemäss dem in Abschnitt 3.1 skizzierten Raster identifiziert. Verursacht wurden diese von 22 Unternehmen. Zwei Unternehmen mussten also gleich in zwei

Berichtsperioden Fehler berichtigen. In fünf der 24 Finanzberichte wurden zwei Fehler identifiziert. In einem wurden insgesamt drei Fehler festgestellt, und in einem weiteren deren vier. *Abbildung 2* gibt einen Überblick über die festgestellten Fehlerkorrekturen.

Es fällt auf, dass der Anteil der Finanzberichte mit Fehlerkorrekturen wie auch der Anteil der festgestellten Fehler in der untersuchten Periode abgenommen hat. Über alle drei Berichtsjahre beträgt der durchschnittliche Anteil an fehlerhaften Finanzberichten 6,3%. Die durchschnittliche Fehlerquote beläuft sich auf 8,9%. Dieser Trend kommt in *Abbildung 3* deutlich zum Ausdruck.

Abbildung 5: **FEHLERQUELLEN UND DEREN HÄUFIGKEIT**



3.2.2 *Festgestellte Fehlerarten und Fehlerquellen.* In der Untersuchung wurden die Fehlerkorrekturen nach Fehlerarten kategorisiert. Die Wahl der Fehlerarten erfolgte in Anlehnung an Untersuchungen von Tobias Hüttche, der 2009 und 2012 ähnliche Auswertungen von Fehlerkorrekturen für Deutschland und die Schweiz durchgeführt hatte [8]. Die Kategorisierung der Fehler war nicht immer absolut eindeutig, und entsprechend waren subjektive Einflüsse nicht gänzlich zu verhindern.

Wie aus *Abbildung 4* ersichtlich ist, waren fast die Hälfte aller Fehler Ausweisfehler (15). Am zweithäufigsten kamen Berechnungsfehler (7) vor, gefolgt von Vollständigkeitsfehlern (6). Anwendungsfehler (5) wurden am wenigsten festgestellt. In einem Fall war eine Kategorisierung der Fehlerart aufgrund der zu knapp gehaltenen Informationen des Berichterstattenden Unternehmens nicht möglich.

Neben den Fehlerarten wurden auch die Fehlerquellen ermittelt. Unter Fehlerquellen wurde im Rahmen dieser Untersuchung verstanden, in welchen Bereichen bzw. Themen die Fehler gemacht wurden. Insgesamt wurden 21 verschiedene Fehlerquellen identifiziert. Je nach Fehler waren mehrere Fehlerquellen-Zuweisungen möglich, was das Total von 50 Zuordnungen erklärt. Auch dabei unterlag die Zuordnung teilweise subjektiven Einflüssen. *Abbildung 5* zeigt die festgestellten Fehlerquellen und deren Häufigkeiten.

Die im Rahmen der Untersuchung am häufigsten aufgetretene Fehlerquelle waren die Finanzinstrumente. Hier gab es insgesamt sechs Fehlerkorrekturen. Da die Bilanzierung von Finanzinstrumenten bekanntlich ein schwieriges Thema ist, überrascht dieses Ergebnis nicht besonders. Fünf Fehler betrafen die Bewertung von Vermögenswerten und deren Abschreibungen. Ebenfalls fünf Fehler sind im Zusammenhang mit Angaben in der Berichterstattung entstanden. Diese betrafen dann nochmals weitere Bereiche der Rechnungslegung (was die Mehrfachzuweisungen erklärt). Das Thema Personalvorsorgeeinrichtungen und die Gesamtergebnisrechnung waren mit jeweils vier Fehlern ebenfalls häufig von Fehlerkorrekturen betroffen. Die Segmentberichterstattung, der Umsatzerlös sowie Unternehmenstransaktionen waren mit jeweils drei Fehlerkorrekturen betroffen. Die Geldflussrechnung, Konsolidierungsaspekte, latente Steuern sowie die Erfolgsrechnung erwiesen sich mit jeweils nur zwei Korrekturen als nicht besonders fehleranfällig. Die weiteren Fehlerquellen gemäss *Abbildung 5* schlugen jeweils mit nur einem Fehler zu Buche.

3.2.3 *Darstellung und Offenlegung der Fehlerkorrekturen.* Obwohl IAS 8.49 genau vorgibt, welche Angaben bei der Fehlerkorrektur offenzulegen sind, wurde in vielen der untersuchten Fälle nach Ansicht der Autoren eher pauschal über die Fehler berichtet. Der überwiegende Anteil der Unternehmen berichtete im Anhang zur Jahresrechnung über die Fehlerkorrekturen. Einige Unternehmen informierten direkt über die Fehler, indem sie den Begriff «Fehler» in den entsprechenden Titeln zur Korrektur verwendeten. Dieser unterschiedliche Ausweis ist aus Sicht der Empfänger nur bedingt hilfreich.

Von den 22 betroffenen Unternehmen nahmen acht ausdrücklich Bezug auf den Standard IAS 8. Die anderen 14 Un-

ternehmen erwähnten den Standard nicht explizit. Aus Sicht der Autoren ist dieser Umstand problematisch.

Gemäss den in den Geschäftsberichten verfügbaren Informationen war keiner der festgestellten Fehler auf Betrug zurückzuführen. Auch konnten in den meisten Fällen keine genauen Informationen gefunden werden, wie oder von wem (intern oder extern) die Fehler aufgedeckt wurden.

Der Detaillierungsgrad der Angaben zu den Fehlern variierte ebenfalls beträchtlich. Während einige Unternehmen ausführliche Erläuterungen zu den jeweiligen Sachverhalten offenlegten, wurden in anderen Unternehmen Fehlerkorrekturen lediglich in ein paar wenigen Zeilen oder sogar nur einer Fusszeile gewürdigt. Auch betreffend Verständlichkeit und Übersichtlichkeit der Fehlerbeschreibungen gab es grosse Unterschiede. Viele Unternehmen setzten Tabellen ein, um die Beträge und Auswirkungen der Fehlerkorrekturen darzustellen. Andere Unternehmen integrierten die Beträge lediglich in den Text.

Die Unternehmen legten nur in einem Fall explizit offen, dass es sich um die Korrektur eines unwesentlichen Fehlers handelte. In allen anderen Fällen waren dazu keine Informationen zu finden. Geht man davon aus, dass Unternehmen nur korrigieren, was wirklich korrigiert werden muss, waren also fast alle Fehler wesentlich.

3.2.4 *Vergleich mit ähnlichen Untersuchungen.* Ein Vergleich der obigen Untersuchung mit zwei früheren, ähnlichen Studien zeigt sowohl Ähnlichkeiten wie auch Unterschiede in den Ergebnissen. Die erste zum Vergleich herangezogene Studie [10] untersuchte fehlerhafte IFRS-Finanzberichte zwischen 2005 und 2007 in Deutschland, die zweite [11] untersuchte daselbe zwischen 2008 und 2010 in der Schweiz.

Ähnlichkeiten gibt es bei den durchschnittlichen Anteilen an fehlerhaften Finanzberichten bzw. Fehlern. Hier liegen bei allen drei Untersuchungen die Anteile praktisch im gleichen Wertebereich: ca. 6–7% durchschnittlicher Anteil an fehlerhaften Finanzberichten und ca. 8–9% durchschnittliche Fehlerquote. Unterschiede gibt es jedoch hinsichtlich Fehlerquellen. In den früheren Studien wurden andere Bereiche als besonders fehleranfällig identifiziert. Dazu gehörten v. a. die Unternehmenstransaktionen, latente Steuern, Leasing, Bilanzgliederung und Ergebnis pro Aktie.

## 4. FEHLERKORREKTUR NACH SWISS GAAP FER

4.1 *Einleitung.* Anders als in den IFRS regeln die Swiss GAAP FER den Umgang mit Fehlern in der Rechnungslegung innerhalb des Rahmenkonzepts und nicht im Rahmen eines Standards. Das Rahmenkonzept bildet insgesamt das konzeptionelle Fundament der gesamten Fachempfehlungen. Im Sinne eines Frameworks wird dort die grundsätzliche Ausrichtung der Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER festgehalten. Regulativ sind sie für den Einzel wie auch für den Konzernabschluss anwendbar. Inhaltlich werden, nebst der Skizzierung der Zielsetzung und Gliederung der Jahresrechnung, auch qualitative Charakteristika der Rechnungslegung dargestellt [12]. Ziffer 30 des Rahmenkonzepts verlangt unter dem Titel der *Stetigkeit (Bewertung, Darstellung und Offenlegung)*, dass «Fehler in früheren Ab-

schlüssen» mittels Anpassung der Vorjahreszahlen (quantitativ) anzupassen seien und im Anhang erläutert werden müssten. Das Ganze ist als retrospektive Korrektur, im Sinne eines Restatements, darzustellen. Was genau unter einem «Fehler» zu verstehen ist, wird sehr summarisch und eher

*«Es ist aus Sicht von Investoren nicht in jeder Hinsicht vertrauensbildend, wenn nahezu jeder zehnte Bericht mit IFRS-Abschluss fehlerbehaftet ist und im Nachhinein korrigiert werden muss.»*

knapp umschrieben. Erwähnt wird, dass durch das Weglassen von Informationen und das Aufführen von falschen Aussagen Fehler entstehen können. Als mögliche Ursachen für solche Umstände wird darauf verwiesen, dass Informationen durch die Anwender mangelhaft interpretiert worden sein können. Die Identifikation von Fehlern kann durch falsche Beträge und/oder durch die fehlerhafte Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung erfolgen. Als Ursache für Fehler wird das Übersehen oder eine Falscheinschätzung von Fakten erwähnt.

**4.2 Untersuchung.** Analog zur IFRS-bezogenen Untersuchung wurden im Rahmen eines ähnlich gelagerten Forschungsprojekts sämtliche Abschlüsse der kotierten Swiss GAAP-FER-Anwender der Jahre 2013–2015 untersucht [13]. Am Untersuchungstichtag (31. 12. 2015) konnten 79 relevante Swiss-GAAP-FER-Anwender identifiziert werden, deren Abschlüsse für die drei aufgeführten Jahre untersucht wurden – sofern die Swiss GAAP FER über die gesamte Betrachtungsdauer angewendet wurden. Anders als bei der in den vorhergehenden Abschnitten skizzierten IFRS-Untersuchung wiesen nur zwei der insgesamt über 200 untersuchten Geschäftsberichte Fehlerkorrekturen auf [14].

**Anmerkungen:** **1**) Vgl. Meyer (2017), S. 255. **2**) Weiter finden sich in IAS 8 auch Vorschriften zu Methoden- und Schätzänderungen. **3**) Vgl. auch Grünberger (2017), S. 352, Pellens et al. (2014), S. 209. **4**) Vgl. Küting et al. (2007), S. 2–3. **5**) In Anlehnung an Küting et al. (2007), S. 3. **6**) Vgl. Hüttche (2012), S. 75. **7**) Vgl. Helmers (2017). Die in diesem Beitrag gezeigten Abbildungen wurden besagter Arbeit entnommen und redaktionell aufbereitet. **8**) Vgl. Hüttche (2009), S. 321 ff. sowie Hüttche (2012), S. 74 ff. **9**) In Anlehnung an Hüttche, S. 327 f. **10**) Vgl. Hüttche (2009), S. 321 ff. **11**) Vgl. Hüttche (2012), S. 74 ff. **12**) Vgl. Meyer (2014), S. 29. **13**) Vgl. Iten (2017). Die nachfolgend zusammengefassten Aussagen und Erläuterungen basieren auf besagter Untersuchung. **14**) Zur Überprüfung dieser doch sehr viel geringeren Anzahl Fehler wurden im Rahmen der in Fussnote 13 erwähnten Bachelorarbeit von Iten zwei Experteninterviews mit dem Head Financial Reporting der SIX (Reto Zemp, Gespräch

vom 21. 4. 2017) sowie dem FER-Fachsekretär (Markus Wandeler, Gespräch vom 5. 5. 2017) geführt; beide unterstützten die Plausibilität der Anzahl identifizierter Unternehmen. **15**) Vgl. Iten (2017), S. 44.

**Literatur:** ▶ Grünberger, D. (2017): IFRS 2017. Ein systematischer Praxis-Leitfaden. NWB Verlag. ▶ Helmers, S. (2017): Eine Analyse von Fehlerkorrekturen in der Jahresrechnung nach IFRS, Bachelorarbeit, Luzern, 2017. ▶ Hüttche, T. (2012): Dicke Bretter, wenig Späne. Entdeckte Fehler in der IFRS-Rechnungslegung. Eine Analyse von Fehlern in Finanzberichten, den Ursachen und Hinweisen zu ihrer Vermeidung. Der Schweizer Treuhänder, 86, Heft 2012/1–2, S. 74–77. ▶ Iten, N. (2017): Korrektur von Fehlern in der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER, Bachelorarbeit, Luzern, 2017. ▶ Küting, K., Weber C.-P. Metz, Ch., Kessler, M. (2007): Der Fehlerbegriff in IAS 8 als Massstab zur Beurteilung einer regelkonformen Normenanwen-

Aufgrund der geringen Anzahl Fehler konnte keine Analyse der Offenlegungssystematik der Fehler durchgeführt werden. Die Untersuchung konnte auch nur teilweise begründet, warum sehr viel weniger Jahresrechnungen gemäss Swiss GAAP FER fehlerbehaftet waren, als die vergleichbare IFRS-Untersuchung belegte. Ein Grund dürfte sicherlich sein, dass die Komplexität der Swiss-GAAP-FER-Normen ungleich kleiner ist als jene der IFRS und somit eine Falschinterpretation der Regeln in IFRS-Fällen tendenziell häufiger vorkommen dürfte. Die beiden in Anmerkung 14 erwähnten Experteninterviews wiesen ergänzend darauf hin, dass die Swiss GAAP FER im Rahmenkonzept inhaltlich zuweilen nicht klar genug zwischen einer Schätzungsänderung und einem Fehler unterscheiden würden: So kann es beispielsweise sein, dass die Anpassung des Diskontierungssatzes zur Festlegung einer Wertbeeinträchtigung als Schätzungsänderung taxiert wird, obwohl der betreffende Zinssatz schon in der Vorperiode hätte angepasst werden sollen – und somit vermutlich eher ein Fehler vorliegen würde [15]. Abzuwarten bleibt, ob der nach wie vor andauernde Wechsel von den IFRS zu den Swiss GAAP FER einen Einfluss auf die zukünftige Anzahl Fehler hat.

## 5. FAZIT

IFRS-Abschlüsse sind ungleich stärker vom Problem der Fehlerkorrektur betroffen. Der ermittelte Wert von rund 9% fehlerbehaftete Abschlüsse erscheint aus Sicht der Autoren überraschend hoch, auch wenn vergleichbare Untersuchungen anderer Autoren ähnliche Werte nachgewiesen haben. Es ist aus Sicht von Investoren nicht in jeder Hinsicht vertrauensbildend, wenn nahezu jeder zehnte Bericht fehlerbehaftet ist und im Nachhinein korrigiert werden muss. Swiss-GAAP-FER-Abschlüsse sind deutlich weniger stark von Fehlerkorrekturen betroffen. Klar ist dabei, dass auch die gestiegene IFRS-Komplexität zu diesem Umstand beigetragen haben dürfte. Störend ist im Weiteren auch, dass weder die IFRS noch die Swiss GAAP FER systematisch und in einer eigenständigen, klar bezeichneten Rubrik über Fehlerkorrekturen informieren – eine diesbezüglich proaktive Kommunikation könnte viel zur Vertrauensbildung beitragen. ■

ding. Auswirkungen der Wesentlichkeit auf die Fehlerbeurteilung. Der Betrieb, Heft 45, S. 1–20. ▶ Meyer, C. (2014): Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Unternehmen. Rechnungslegung der an den Nebensegmenten der SIX Swiss Exchange oder der BX Berne eXchange kotierten Unternehmen. Eine empirische Erhebung zu Swiss GAAP FER. Zürich: Fachausschuss der Fachkommission FER. ▶ Meyer, C. (2017): Accounting. Ein Leitfaden für das Verständnis von Finanzberichten, 2. Auflage. Expertwissen. ▶ Pellens, B.; Fülbi, R.; Gassen, J.; Sellhorn, T.: Internationale Rechnungslegung. IFRS 1 bis 16, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe/mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie. Schäffer-Poeschel Verlag. ▶ SIX Exchange Regulation. Profil. Abgerufen am 9. 10. 2017 von <https://www.six-exchange-regulation.com/de/home/profile/six-exchange-regulation.html>.