

Neues Rechnungslegungsrecht tritt in Kraft ab 1.1.2013

Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 21. November 2012 die Teilrevision des Obligationenrechts beschlossen. Das neue Rechnungslegungsrecht tritt am 1. Januar 2013 in Kraft.

Die bisherige gesetzliche Regelung (Art. 957 ff OR alt) betreffend Buchführung und Rechnungslegung in der Schweiz entsprach nicht mehr der wirtschaftlichen Praxis. Oftmals mussten kleinere und mittlere Unternehmen aufgrund des Druckes von Bankinstituten oder anderen Gläubigern sowie Investoren die Rechnungslegung transparenter gestalten, ausser sie lieferten eine Fülle von weiteren Zusatzinformationen. Die bisherigen gesetzlichen Regelungen halfen den KMU kaum bei der Umsetzung im Alltag. Einerseits boten sie Spielräume für die praktische Buchführung und andererseits beinhalteten sie zu wenige gesetzliche Rahmenbedingungen, vor allem auch für andere juristische Personen gegenüber der Aktiengesellschaft.

Das neue Rechnungslegungsrecht schliesst einige bestehende Lücken im Gesetz und ist allgemein rechtsformneutraler konzipiert. Im neuen Gesetz wird nicht mehr nach der Rechtsform, wie z.B. die Aktiengesellschaft, sondern an die wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens angeknüpft. Für Personenfirmer, Vereine und kleinere Stiftungen gelten gewisse Ausnahmen und für grosse Unternehmen sind zusätzliche Anforderungen festgehalten. Eine Verbesserung der Transparenz sowie eine Stärkung des Minderheitenschutzes sind weitere Merkmale des neuen Gesetzes.

Nachfolgend werden wir auf wichtige Bereiche des neuen Rechnungslegungsrechts eingehen, die aus unserer Sichtweise für unsere Kundschaft wesentlich sind. Detailliertere Informationen können in Verbands- oder Fachzeitschriften nachgelesen werden.

1. Übergangsregelung und Buchführungspflicht

Auch wenn die Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts am 1.1.2013 erfolgt, haben die Unternehmen eine Übergangsfrist von 2 bis 3 Jahren, um ihre Rechnungslegung an die neuen gesetzlichen Bestimmungen anzupassen. Für Unternehmen ist die Umsetzung spätestens im Geschäftsjahr 2015 und für Konzernrechnungen im Geschäftsjahr 2016 vorzunehmen. Eine frühere Anwendung ist freiwillig.

Der allgemeinen Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung unterliegen nebst allen juristischen Personen (AG, GmbH, Genossenschaft, ...) auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im vorangegangenen Geschäftsjahr einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 erzielt haben. Kleinunternehmen, welche diese Umsatzgrenze nicht erreicht haben und welche nicht im Handelsregister eingetragen sind, unterliegen lediglich einer reduzierten Buchführungspflicht. Dazu zählen auch Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. Sie können ihren gesetzlichen Verpflichtungen durch das Aufzeichnen ihrer Einnahmen und Ausgaben sowie der Vermögenslage nachkommen (sogenannte „Milchbüchlein-Rechnung“).

2. Neuer Aufbau des Obligationenrechts

Das neue Rechnungslegungsrecht ist in 5 Abschnitten unterteilt und ersetzt die bisherigen lediglich 7 Artikel der kaufmännischen Buchführung (OR Art. 957 – 963).

Der **erste** Abschnitt beinhaltet die **allgemeinen Bestimmungen**. Darin sind die Buchführungspflicht, die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung, die Sprache und Währung, die Offenlegung sowie die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher geregelt.

Im **zweiten** Abschnitt werden der **Aufbau und die Bilanzierungsrichtlinien der Jahresrechnung** festgehalten. Die Bilanzierungspflicht der Aktiven und Passiven ist klar definiert. Eine Mindestgliederung der Jahresrechnung nach Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang wird dargestellt und muss zwingend eingehalten werden.

Der **dritte** Abschnitt regelt die **Rechnungslegung für grössere Unternehmen**. Die grösseren Unternehmen, welche gesetzlich einer ordentlichen Revision unterstellt sind, müssen zusätzliche Angaben im Anhang tätigen, eine Geldflussrechnung erstellen sowie einen Lagebericht erfassen.

Im **vierten** Abschnitt wird festgehalten, welche juristischen Personen einen **Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung** zu erstellen haben. Zusätzlich wird auf die Minderheitenrechte eingegangen.

Der **fünfte** und letzte Abschnitt regelt die **Konzernrechnung**. Die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung, die Minderheitenrechte, die Übertragung der Konsolidierungspflicht sowie Vorgaben für die Erstellung einer Konzernrechnung werden in diesem Abschnitt behandelt.

2.1 Allgemeine Bestimmungen

Hier wird anfänglich auf den rechtsformneutralen Aufbau der neuen Rechnungslegung sowie die Anknüpfung an die Grösse der Unternehmen hingewiesen. Betreffend den Ausnahmen (Einzelfirma, Personengesellschaften sowie Vereine und Stiftungen) verweisen wir auf unsere Ausführungen in Punkt 1. Bei den Grundsätzen der ordnungsmässigen Rechnungslegung ist neu die Fortführung als Grundannahme in einem separaten Artikel geregelt. Zusätzlich ist neu die Verlässlichkeit als Grundsatz verankert. Die zeitlichen und sachlichen Abgrenzungen müssen nach dem neuen Gesetz vorgenommen werden, ausser die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge überschreiten den Betrag von CHF 100'000 nicht. Dann kann auf die effektiven Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden. Die Rechnungslegung kann in der Landeswährung oder neu in der wesentlichen Währung der Geschäftstätigkeit erfolgen. Falls nicht die Landeswährung verwendet wird, so müssen die Werte zusätzlich in Landeswährung angegeben werden. Die Aufbewahrungspflicht sowie die Führung der Geschäftsbücher werden klarer geregelt.

2.2 Jahresrechnung

Im neuen Gesetz sind unter Art. 959 OR diverse Begriffe der Bilanz klar definiert, wie Aktiven, Passiven, Umlaufvermögen und Verbindlichkeiten. Die Mindestgliederung der **Bilanz** sieht wie folgt aus und muss in entsprechender Reihenfolge sowie nach Liquiditätsgrad (bei Aktiven) und nach Fälligkeit (bei Passiven) aufgestellt werden:

AKTIVEN	PASSIVEN
Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> a. Flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs b. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen c. Übrige kurzfristige Forderungen d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen e. Aktive Rechnungsabgrenzungen 	Kurzfristiges Fremdkapital <ul style="list-style-type: none"> a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen b. Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten, c. Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten d. Passive Rechnungsabgrenzungen Langfristiges Fremdkapital <ul style="list-style-type: none"> a. Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten b. Übrige langfristige Verbindlichkeiten c. Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen
Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> a. Finanzanlagen b. Beteiligungen c. Sachanlagen d. Immaterielle Werte e. Nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital 	Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach Beteiligungskategorien b. Gesetzliche Kapitalreserven c. Gesetzliche Gewinnreserven d. Freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten e. Eigene Kapitalanteile als Minusposten

Wir haben die im Vergleich mit dem bisherigen Recht neuen Positionen oder Pflichtangaben mit blauer Schrift gekennzeichnet.

Auf der Aktivseite müssen neu die **nicht fakturierten Dienstleistungen** bilanziert werden. Meistens haben die heutigen Unternehmen der Dienstleistungsbranche (Kapitalgesellschaften) diese Leistungen bisher schon unter der Position „Angefangene Arbeiten“ bilanziert, da dies für die Beurteilung ihrer Vermögens- und Finanzlage wesentlich war. Für die Einzelfirmen oder Personenunternehmen gilt dies eher als Neuerung.

Bei der Passivseite müssen neu die **kurzfristig oder langfristig verzinslichen Verbindlichkeiten** separat ausgewiesen werden. Unsere Erfahrung zeigt, dass dies bereits bei den meisten Unternehmen so bilanziert wurde. Die Kurzfristigkeit bezieht sich auf Positionen, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus realisiert oder fällig werden.

Als wesentliche Neuerung ist die Bilanzierung der **Eigenen Kapitalanteile** geregelt. Die Eigenen Aktien sind nicht mehr als Vermögenswerte zu aktivieren, sondern werden neu als Reduktion des Eigenkapitals in einem separaten Posten abgebildet.

Auch für die **Erfolgsrechnung** ist eine Mindestgliederung definiert. Neu wird zwischen den beiden Darstellungsformen, Produktions- und Absatzerfolgsrechnung, wie nachfolgend unterschieden:

Produktionserfolgsrechnung	Absatzerfolgsrechnung
1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;	1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
2. Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen	2. Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen
3. Materialaufwand	3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand
4. Personalaufwand	4. Finanzaufwand und Finanzertrag
5. Übriger betrieblicher Aufwand ;	5. Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens	6. Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag
7. Finanzaufwand und Finanzertrag	7. Direkte Steuern
8. Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag	8. Jahresgewinn oder Jahresverlust
9. Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag	
10. Direkte Steuern	
11. Jahresgewinn oder Jahresverlust	

In der heutigen Praxis ist die linke Darstellungsform (Produktionserfolgsrechnung) weit verbreitet. Diese gliedert sich nach dem Gesamtkostenverfahren und beinhaltet typische Aufwandsarten einer Unternehmung.

Die Absatzerfolgsrechnung richtet sich nach dem Umsatzkostenverfahren, welche nach Funktionsbereichen von Unternehmen gegliedert ist. Bei Anwendung der Absatzerfolgsrechnung müssen im Anhang zusätzlich der Personalaufwand sowie die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens aufgeführt sein. Damit kann auch die steuerrechtliche Transparenz gewährleistet werden.

Das bisherige geltende Recht richtete sich primär an die Darstellungsform der Produktionserfolgsrechnung. Neue Positionen sind die **Bestandesveränderung an nicht fakturierten Dienstleistungen**, der **übrige betriebliche Aufwand** sowie die **direkten Steuern**. Zudem ist die Reihenfolge der obigen Positionen strikte einzuhalten.

Falls für die Unternehmenstätigkeit oder für das Verständnis der Ertragslage weitere Positionen wesentlich sind, so sind diese Angaben einzeln in der Erfolgsrechnung oder im Anhang zu erzeigen.

Für die Offenlegung der Angaben im **Anhang** werden weitere Mindestanforderungen verlangt. Wesentliche Neuerungen sind der Ausweis von:

- Name, Rechtsform und Sitz der Unternehmung
- Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
- Erweiterte Angaben für wesentliche direkte und indirekte Beteiligungen
- Bei grösseren Unternehmen diverse Angaben zu Anleiheobligationen sowie das Honorar der Revisionsstelle
- Durchführung, Dokumentation Risikobeurteilung nur noch für grössere Unternehmen, für die anderen fällt diese weg

Für die vollständigen Angaben verweisen wir auf den Art. 959cOR.

Die teils **geänderten Bewertungsgrundsätze** der **Bilanzpositionen** lassen im neuen Recht weitere Ermessenräume zu. Grundsätzlich sind die Aktiven und Passiven einzeln zu bewerten, sofern sie wesentlich sind und nicht in einer Gruppenbetrachtung unterliegen.

Bei der **Bewertung der Aktiven** wird neu zwischen der Ersterfassung und der Folgebewertung unterschieden. Bei der *Ersterfassung* müssen die Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. In der *Folgebewertung* dürfen die Aktiven grundsätzlich nicht höher bewertet werden. Jedoch hält das neue Gesetz ein Wahlrecht für bestimmte Aktiven fest. Diejenigen Aktiven, die einen Börsenkurs aufweisen oder einen anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt besitzen, können zum Kurswert oder Marktpreis bewertet werden. Eine Anwendung dieses Grundsatzes hat zur Folge, dass sämtliche Aktiven der Bilanz, welche einen beobachtbaren Marktpreis haben, zu diesem aktuellen Wert am Bilanzstichtag bewertet werden müssen. Zudem muss im Anhang auf die Bewertung hingewiesen werden. Die entscheidende Frage bei der Anwendung dieser Methode ist, was man unter einem aktiven Markt versteht? Darin wird ein Markt verstanden, in dem das Aktivum regelmäßig gehandelt wird. Ein Handel besteht, wenn beispielsweise regulär Geschäfte abgeschlossen und notiert werden. Die richtige Umsetzung dieser Frage wird sich in der Praxis zeigen.

Falls von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht wird, so kann erfolgswirksam eine Wertberichtigung gebildet werden, die mögliche Schwankungen im Kursverlauf berücksichtigt. Das Gesetz schreibt ausdrücklich „Wertberichtigung“, obwohl der Ausdruck „Schwankungsreserve“ eher angebracht ist. Wir warten gespannt ab, wie die Steuerbehörden auf die Bildung solcher Wertberichtigungen reagieren werden.

Bei der **Bewertung der Passiven** wird der Begriff „*Rückstellungen*“ neu präzisiert. Wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden. Knackpunkte dieser neuen Definition der Rückstellungen sind sicher der Grad der Wahrscheinlichkeit des künftigen Mittelabflusses (gilt grösser als 50% als wahrscheinlich? Wann gilt etwas als unwahrscheinlich?) sowie die Erforderlichkeit der Rückstellung.

Zudem können Rückstellungen für regelmäßige Garantieverpflichtungen, Sanierungen von Sachanlagen, Restrukturierungen und die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden. Insbesondere bei den Garantieleistungen sowie den Sanierungen sind auch steuerliche Richtlinien zu beachten. Nach neuem Recht müssen die nicht mehr begründeten Rückstellungen nicht mehr aufgelöst werden. Dies bedeutet, dass die steuerrechtliche Gesetzgebung, nichtbegründete Rückstellungen müssen aufgelöst werden (DBG Art. 29 Abs.2), eine Änderung erfährt? Schauen wir mal.

Die Bildung von **Bewertungsreserven resp. stillen Reserven** ist nach wie vor handelsrechtlich erlaubt. Für die Auflösung der stillen Reserven gilt weiterhin die bisherige Regelung, d.h. der Nettobetrag der aufgelösten stillen Reserven ist im Anhang auszuweisen.

2.3 Rechnungslegung für grössere Unternehmen

Die grösseren Unternehmen, welche zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen

- zusätzliche Angaben im Anhang machen (siehe Punkt 2.2 Anhang)
- eine Geldflussrechnung erstellen
- einen Lagebericht erfassen.

Im Lagebericht ist auf den Geschäftsverlauf sowie die wirtschaftliche Lage des Unternehmens (gegebenenfalls Konzern) hinzuweisen. Zum Lagebericht gehören auch Angaben über die Durchführung einer

Risikobeurteilung, die Bestellungen- und Auftragslage, außergewöhnliche Ereignisse sowie Zukunftsaussichten.

2.4 Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

Gemäss Art. 963 OR müssen nachfolgende juristische Personen zusätzlich zu einem Abschluss nach handelsrechtlichem Gesetz einen Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung erstellen:

- Gesellschaften mit Beteiligungspapieren, die an einer Börse gehandelt werden
- Genossenschaften mit mind. 2'000 Genossenschafter
- Stiftungen, die einer ordentlichen Revision unterliegen.

Der Bundesrat hat dabei nachfolgende Standards als anerkannte Standards der Rechnungslegung definiert: Swiss GAAP FER, IFRS, IFRS for SME's, US GAAP und IPSAS.

Falls eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird, so entfällt die Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard. Auch eine qualifizierte Minderheit kann einen Abschluss nach anerkanntem Standard verlangen.

Der Abschluss nach anerkanntem Standard muss dem obersten Organ bei der Genehmigung der Jahresrechnung vorliegen. Eine Genehmigung wird jedoch gesetzlich nicht verlangt.

2.5 Konzernrechnung

Wenn eine juristische Person eine oder mehrere rechnungspflichtige Unternehmen kontrolliert, so muss sie im Geschäftsbericht, nebst der ordentlichen Jahresrechnung, eine für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen konsolidierte Jahresrechnung erstellen. Die Kontrolle kann dabei durch folgende Fakten gegeben sein:

- Direkte oder indirekte Stimmenmehrheit im obersten Organ
- Direktes oder indirektes Recht, die Mitglieder des obersten Leitungsorgans zu beeinflussen
- Beherrschender Einfluss aufgrund statutarischer oder vertraglicher Bestimmungen.

Das bisherige Recht bezog sich bei der Kontrolle explizit auf die Stimmenmehrheit.

Die Grössenkriterien für die Befreiung der Konsolidierungspflicht der juristischen Personen sind im neuen Rechnungslegungsrecht erhöht worden auf:

- Bilanzsumme von Fr. 20 Mio. (bisher Fr. 10 Mio.)
- Umsatzerlös von Fr. 40 Mio. (bisher Fr. 20 Mio.)
- 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (bisher 200 Vollzeitstellen)

Subkonzerne sind auch von der Konsolidierungspflicht befreit, wenn die Obergesellschaft nach gleichwertigen Vorschriften eine Konzernrechnung erstellt.

Vereine, Stiftungen und Genossenschaften können die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen übertragen, wenn das kontrollierte Unternehmen sämtliche weiteren Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst und die Beherrschung tatsächlich ausübt.

Die Konzernrechnung für grössere Unternehmen (gemäss Punkt 2.4) muss nach einem anerkannten Standard erstellt werden. Für die übrigen Unternehmen gelten die Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung als verbindlich. D.h. eine „Buchwertkonsolidierung“ ist weiterhin möglich.

3. Handlungs- und Planungsbedarf?

Das neue Rechnungslegungsrecht präzisiert teilweise wichtige bisher ungenügend geregelte Bereiche der Buchführung und Rechnungslegung von juristischen Personen und Personengesellschaften. Eine zeitgerechte Umstellung mit den definierten Übergangsfristen sollte unseres Erachtens möglich sein. Insbesondere sind bei der Umstellung die kantonal unterschiedlichen steuerrechtlichen Gegebenheiten sowie auch die Mehrwertsteuer zu berücksichtigen. Für die eine oder andere Unternehmung stellt das neue Rechnungslegungsrecht auch eine Chance dar, den Aufbau der Jahresrechnung zu verbessern und eine höhere Transparenz gegenüber Investoren, Bankinstituten oder Mitinhabern zu schaffen.

Die ST steht Ihnen bei der Umsetzung gerne zur Verfügung.

Quellen: Schweizer Treuhänder, Ausgabe November 2012