

Buchführung und Rechnungslegung

<p>IMPRESSUM

Prof. Dr. Hans Caspar von der Crone</p>

<p>FS 21 Mag. iur. LL.M. Magda Aref, MLaw Giovanni Dazio, RA MLaw Bruno Mahler</p>

<p>HS 20 Mag. iur. LL.M. Magda Aref, RA M.A. HSG Merens Derungs, RA MLaw Oliver Dalla Palma, LL.M.

HS 19 Mag. iur. LL.M. Magda Aref, RA M.A. HSG Merens Derungs, MLaw Sandro Bernet

HS 18 MLaw Corina Moschen, MLaw Olivia Wipf, MLaw Fleur Baumgartner

HS 17 RA M.A. HSG Richard Allemann, MLaw Thomas Grob, RAin MLaw Patricia Reichmuth, MLaw Olivia Wipf

HS 15 RA lic. iur. Olivier Baum, RA MLaw Alexander Wherlock

HS 14 RA M.A. HSG Yves Mauchle, MLaw Felix Buff, MLaw Martin Monsch

HS 13 RA MLaw Daniel Brugger, RA M.A. HSG Simon Bühler,

MLaw Martin Monsch

HS 12 MLaw Adriano Huber, RA M.A. HSG Valentin Jentsch,

lic. iur. Matthias Trautmann, HS 11 RA lic. iur. oec. Jan Hoffmann,

lic. iur. Benedict Burg

FS 11 lic. iur. Benjamin Bloch, RA lic. iur. oec. Jan Hoffmann,

RA M.A. HSG Valentin Jentsch, RA lic. iur. oec. Matthias Maurer

HS 10 lic. iur. Tiffany Ender, lic. iur. Benedict Burg

FS 10 RA MLaw Johannes Vetsch, FS 09 RAin lic. iur. Nina Reiser

HS 08 RAin lic. iur. et rer. pol. Catherine Chammartin

HS 07 lic. iur. Alex Domeniconi, lic. iur. Martina Isler,

lic. iur. Matti Läser, lic. iur. Tatjana Linder

WS 06/07 lic. iur. Eva Bilek, RA lic. iur. Urs Hoffmann-Nowotny; SS 04 lic. iur. Guillaume Vionnet, lic. iur. Karin Eugster, lic. iur. Loïc Pfister, lic. iur. Thilo Pachmann

Zitiervorschlag: von der Crone et al.; RechtEck, die Internetplattform zum Handels- und Wirtschaftsrecht; [http://www.rechteck.uzh.ch/\[...\]](http://www.rechteck.uzh.ch/[...]); besucht am 25.03.2023.</p>

<p>Vgl. auch die französische Version zum Handels- und Wirtschaftsrecht (bitte

1. Kaufmännische Buchführung	6
1.1. Pflicht	6
1.2. Inhalt	6
1.2.1. Buchführung (Art. 957 Abs. 1 OR)	6
1.2.2. Einfache Buchführung (Art. 957 Abs. 2 OR)	8
1.3. Grundsätze	9
2. Rechnungslegung	9
2.1. Adressaten	9
2.2. Rechnungslegungsvorschriften	10
2.2.1. OR	11
2.2.2. Swiss GAAP FER	12
2.2.3. IFRS/IAS	13
2.2.4. US GAAP	13
2.3. Aufbau und Inhalt	14
2.3.1. Jahresrechnung	14
2.3.1.1. Bilanz	14
2.3.1.2. Erfolgsrechnung	14
2.3.1.3. Geldflussrechnung	15
2.3.1.4. Anhang	15
2.3.2. Lagebericht	15
2.3.3. Konzernrechnung	16
2.4. Grundsätze	16
2.5. Reserven	19
2.6. Bewertung	19
2.6.1. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen	19

2.6.2. Stille Reserven	20
2.6.3. Aufwertungen	20

auf Icon oben rechts klicken)

Informations- und Schutzfunktion

Buchführung und Rechnungslegung

- Buchführung (Art. 957a Abs. 1 OR): Bildet die Grundlage der Rechnungslegung und erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die wirtschaftliche Lage des Unternehmens notwendig sind ("fair presentation").
- Rechnungslegung (Art. 958 Abs. 1 OR): Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens in einer Weise, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können. Die Rechnungslegung ist ein Output der Buchführung. Rechnungslegung darf keine "présentation juste de chiffres faux" sein!

Grundzüge der seit 1. Januar 2013 geltenden Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften:

- Rechtsformunabhängiges Konzept (Art. 957 ff. OR);
- Differenzierung der Anforderungen an die Rechnungslegung nach der Grösse des Unternehmens (Art. 961 ff. OR);
- Steuerneutrale Regelung (Festhalten am Massgeblichkeitsprinzip);
- Erhöhung von Transparenz ("true and fair view") und Minderheitenschutz durch Verpflichtung zu einem zusätzlichen Abschluss nach einem privaten Regelwerk (FER, IFRS/IAS, US-GAAP) für Publikumsgesellschaften, grosse Genossenschaften und grosse Stiftungen (Art. 962 OR);
- Neuregelung der Konzernrechnung (Art. 963 OR).

Übergangsbestimmungen

- Vorschriften sind seit 1. Januar 2013 in Kraft
- Erstmalige Anwendung der Bestimmungen:
 - Sofortige Anwendung ist zulässig
 - Zwingende erstmalige Anwendbarkeit:
 - Grundsatz: Für das Geschäftsjahr, das nach dem 1. Januar 2015 beginnt
 - Bestimmungen zur Konzernrechnung: Für das Geschäftsjahr, das nach dem 1. Januar 2016 beginnt

Massgeblichkeitsprinzip

Nach dem Massgeblichkeitsprinzip bildet die Rechnungslegung nach Obligationenrecht die Grundlage für die Steuerbemessung. Damit Wertberichtigungen, Abschreibungen und Rückstellungen steuerlich anerkannt werden, sind sie im Abschluss nach Obligationenrecht zu erfassen. Da in der Revision vom 1. Januar 2013 am Massgeblichkeitsprinzip festgehalten wurde, ist sie steuerneutral.

1. Kaufmännische Buchführung

1.1. Pflicht

Pflicht zur kaufmännischen Buchführung

Die Pflicht zur Buchführung ist differenziert nach Unternehmensgrösse (Art. 957 OR):

Der "Buchführung" unterliegen (Art. 957 Abs. 1 OR):

1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 im letzten Geschäftsjahr erzielt haben;
2. juristische Personen.

Mit der Pflicht zur doppelten Buchführung nach Art. 957 Abs. 1 OR geht die Pflicht zur Rechnungslegung einher.

Eine einfache Buchführung über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage ("Milchbüchlein-Rechnung") müssen die folgenden Unternehmen führen (Art. 957 Abs. 2 OR):

1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatz von unter CHF 500'000 im letzten Geschäftsjahr;
2. Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen;
3. Stiftungen, die von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.

Einzelunternehmen und Gesellschaften, welche lediglich eine einfache Buchführung führen müssen, trifft keine Pflicht zur Rechnungslegung nach Art. 958 ff. OR.

1.2. Inhalt

1.2.1. Buchführung (Art. 957 Abs. 1 OR)

Allgemeine Definition in Art. 957a OR:

Die Buchführung erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind.

Daraus ergeben sich folgende Pflichten (vgl. GeBüV [Geschäftsbücherverordnung]):

- Doppelte Buchführung
 - Bilanz: Darstellung der Vermögenslage der Gesellschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt (Foto).
 - Erfolgsrechnung: Darstellung der Performance über eine gewisse Periode (Film).
 - Chronologische und lückenlose Erfassung von Buchungstatsachen in einem Journal
 - Kontenplan
-

Doppelte Buchführung



Bei der "doppelten" Buchführung wird jeder Geschäftsvorgang zweifach erfasst. Im einen Konto wird er auf der Soll-Seite und auf dem anderen Konto auf der Haben-Seite verbucht.

Eine andere Interpretation des Begriffs "doppelt" versteht darunter die Führung von Bilanz und Erfolgsrechnung.

Beispiele für Buchungssätze im Rahmen der doppelten Buchführung (produzierender Betrieb):

- Materialaufwand / Kasse 300 [Materialaufwand im Soll (Aufwandkonto erhöht sich), Kasse im Haben (Aktivkonto Kasse verringert sich); sprich: "Materialaufwand an Kasse, 300"]
- Personalaufwand / Kasse 100 [Personalaufwand im Soll (Aufwandkonto erhöht sich), Kasse im Haben (Aktivkonto Kasse verringert sich); sprich: "Personalaufwand an Kasse, 100"]
- Debitoren / Warenverkauf 500 [Debitoren im Soll (Aktivkonto erhöht sich), Warenverkauf im Haben (Ertragsskonto erhöht sich); sprich: "Debitoren an Warenverkauf, 500"]

==> netto wird ein Erfolg von 100 erzielt (Aktiven: Kasse um 400 verringert, Debitoren um 500 erhöht)

bei Bezahlung der Rechnung durch den Kunden:

- Kasse / Debitoren 500 [Aktivtausch von Debitoren (Haben; Aktivkonto verringert) zu Kasse (Soll; Aktivkonto erhöht); sprich: "Kasse an Debitoren, 500"]

1.2.2. Einfache Buchführung (Art. 957 Abs. 2 OR)

Definition in Art. 957 Abs. 2 OR:

Lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage ist Buch zu führen ("Milchbüchlein-Rechnung").

Zusätzlich:

Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung nach Art. 957a Abs. 2 OR gelten sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR)

Daraus ergeben sich folgende Pflichten:

- Erfassung von Einnahmen und Ausgaben
- Bilanz ("Vermögenslage")
- Zur Darstellung der Veränderung der Vermögenslage notwendige Teile der Erfolgsrechnung.

Nachteil:

Zusätzliche Dokumentationsanforderungen bei der Steuerveranlagung

1.3. Grundsätze

Art. 957a Abs. 2 OR

- Vollständigkeit (formell)
- Wahrheit (materiell)
- Klarheit: Übersichtlichkeit, logische Abbildung der Vermögenslage der Gesellschaft
- Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens
- Nachprüfbarkeit

Relativierung der Wahrheit und Klarheit durch das Vorsichtsprinzip. Dadurch darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindert werden (Art. 960 Abs. 2 OR).

2. Rechnungslegung

2.1. Adressaten

- Geldgeber/Eigentümer (Prinzipal): Information und Rechenschaftsablage der Geschäftsleitung (Agent). Der Aktionär kann sich mittels Rechnungslegung ein Bild über die Gesellschaft machen. Für den Investor ist die Rechnungslegung Entscheidungsgrundlage für eine Investition.
- Arbeitnehmer: Schutzfunktion, Entscheidungsgrundlagen für Wahl des Arbeitsplatzes und Lohn
- Gläubiger (und die Allgemeinheit): Schutzfunktion (Bsp: Art. 725 OR)
- Staat: Basis für die Besteuerung, Kontrolle, Funktionsfähigkeit der Wirtschaft etc.

Nach allgemein anerkannter Ansicht ist eine tatsächengemässe Darstellung der finanziellen Lage (fair presentation) am besten in der Lage, diese Funktionen zu erfüllen.

Die Rechnungslegung ist nicht nur eine privatrechtliche Angelegenheit, sondern hat eine öffentlich-rechtliche Komponente. Die Durchsetzung wird durch besondere Strafbestimmungen gewährleistet (Art. 152 StGB, Art. 163 StGB, Art. 170 StGB, Art. 251 StGB, Art. 325 StGB).

2.2. Rechnungslegungsvorschriften

Die Rechnungslegung nach OR ist in Art. 957 ff. OR geregelt.

Zusätzlich gibt es anerkannte Standards zur Rechnungslegung:

- Private Regelwerke, welche durch Branchenverbände geschaffen werden
- Vergleichbarkeit auf Kapitalmärkten durch internationale Standards
- Detaillierter als die Vorschriften des Obligationenrechts
- Stärkere Gewichtung der Fair Presentation als das vorsichtsgeprägte Obligationenrecht
- Nur zusätzlich zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Pflicht zur zusätzlichen Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard (Art. 962 Abs. 1 OR):

1. Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, wenn die Börse dies verlangt;
2. Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern;
3. Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Zusätzlich können qualifizierte Minderheiten einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard verlangen (Art. 962 Abs. 2 OR)

Anerkannte Standards

Der Bundesrat hat gestützt auf die Delegation in Art. 962a Abs. 5 OR die anerkannten Standards bezeichnet.

Nach Art. 1 VASR sind folgende Standards zur Rechnungslegung anerkannt:

- IFRS
- IFRS for SMEs
- Swiss GAAP FER
- US GAAP
- IPSAS

Besondere Vorschriften für Banken, Effekthändler und kollektive Kapitalanlagen (Art. 2 VASR).

Börsenkotierte Gesellschaften: Erfordernis eines vom Regulatory Board anerkannten Rechnungslegungsstandards (Art. 51 KR, Art. 1 ff. RLR).

Dualismus in der Rechnungslegung

Der Entwurf sah in Art. 962 Abs. 1 E-OR vor, dass auf die Rechnungslegung nach

Obligationenrecht verzichtet werden kann, sofern ein Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erfolgt. Es zeigte sich, dass damit die Wirkungen auf weitere Vorschriften zu wenig beachtet wurden. Werden Aktiven im Sinne der Fair Presentation nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard höher bewertet, als dies nach Obligationenrecht möglich wäre, hat dies Auswirkungen auf den Kapital- und Gläubigerschutz (z.B. Art. 725 OR). Ausserdem wären Anpassungen im Steuerrecht notwendig gewesen, ansonsten die Gefahr einer Besteuerung der Aufwertung von Aktiven als Realisation gedroht hätte.

Aufgrund dieser Problematik entschied sich das Parlament dafür, dass ein Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard nur zusätzlich zur obligationenrechtlichen Rechnungslegung möglich ist (Art. 962 Abs. 1 OR). Entsprechend besteht in diesen Fällen ein Dualismus von obligationenrechtlicher Rechnungslegung und Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard.

Gemäss Handschin ist es grundsätzlich möglich, diesen Dualismus durch eine "Dual Standard Rechnungslegung" zu lösen. Dabei wird nur ein Abschluss erstellt, der sowohl den obligationenrechtlichen Bestimmungen entspricht als auch einen anerkannten Rechnungslegungsstandard einhält.

2.2.1. OR

Rechnungslegung nach Obligationenrecht (handelsrechtlich):

- Vorschriften des Obligationenrechts: Art. 957 ff. OR
- Auslegung im Lichte der allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze
- Starke Gewichtung des Vorsichtsprinzips

Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht (Art. 957 Abs. 1 OR):

1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 im letzten Geschäftsjahr erzielt haben
2. juristische Personen

Pflicht zu einer Rechnungslegung für grössere Unternehmen (Art. 961 OR):

Unternehmen, die von Gesetzes wegen (vgl. Art. 727 OR) zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung (Art. 963 OR):

Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen, so muss sie im Geschäftsbericht für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellen.

- Konzernrechnung ist zusätzlich zur Jahresrechnung
 - Pflicht zur Konzernrechnung verpflichtet von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR) und damit zu einer Rechnungslegungspflicht für grössere Unternehmen (Art. 961 OR)
-

2.2.2. Swiss GAAP FER

- Regelungsgeber: Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER)
- Rechnungslegungsstandard für kleine und mittelgrosse Organisationen mit nationaler Ausrichtung
- International weitgehend unbekannt
- Orientierung am True and Fair View Ansatz. Dadurch Verbesserung von Aussagekraft und Vergleichbarkeit.
- Mindestrechnungslegungsstandard für an der SIX kotierte Gesellschaften
- Revision auf 1. Januar 2015: Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen

Swatch Group: Wechsel von IFRS zurück auf Swiss GAAP FER

- Wechsel der Swatch Group von IFRS zurück auf Swiss GAAP FER auf 1. Januar 2013
- Begründung: Aufwand und Nutzen bei Swiss GAAP FER im vernünftigen Rahmen und praxisnähere Rechnungslegung möglich
- Ansicht der SIX: Swiss GAAP FER weniger transparent und aufgrund der Ausrichtung auf KMU für Konzerne unpassend
- Vernehmlassung: Untersagung von Swiss GAAP FER für SMI-Unternehmen und damit Ausschluss von Swatch
- Ergebnis: "Kein unmittelbarer regulatorischer Handlungsbedarf", da neue FER für kotierte Gesellschaften ab 2015
- Swatch kann mit Swiss GAAP FER-Standard im SMI kotiert bleiben.

Medienmitteilung Swatch

Medienmitteilung

NZZ: Swatch darf im SMI bleiben

NZZ: Swatch darf im SMI bleiben

2.2.3. IFRS/IAS

- **Regelungsgeber:** International Accounting Standards Board (IASB)
- Bis 2002 als IAS (International Accounting Standard) bezeichnet
- Seither: IFRS (International Financial Reporting Standard)
- IAS behalten ihre Bezeichnung, werden jedoch nicht mehr neu besetzt: IAS 1 und IFRS 1 existieren gleichzeitig
- Grundsatz der Fair presentation
- International breit anerkannt
- EU IFRS: Die Standards und Interpretationen der IFRS/IAS werden von der EU in Form einer Verordnung übernommen
- Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben seit 2005 ihre Konzernabschlüsse nach IFRS zu erstellen
- IFRS/IAS oder US GAAP für Hauptsegment der SIX obligatorisch

IFRS als globaler Standard?

- Bestrebungen der Harmonisierung von IFRS und US GAAP
- Seit 2002 arbeiten IASB (Regelungsgeber IFRS/IAS) und FASB (Regelungsgeber US GAAP) an der Harmonisierung
- 2010 beschloss die SEC einen Fahrplan zur Vereinheitlichung der Regelungsvorschriften
- Zukünftig könnte die Anwendung von IFRS auch für börsennotierte amerikanische Unternehmen zwingend sein

2.2.4. US GAAP

- **Regelungsgeber:** Financial Accounting Standards Board (FASB)
 - FASB untersteht der Securities and Exchange Commission (SEC)
 - Grundsatz der Fair presentation
 - Die am meisten verbreitete Rechnungslegungsmethode in den USA
 - Rechnungslegung nach US GAAP ist für in den USA börsennotierte Unternehmen obligatorisch
 - Seit 2007 dürfen ausländische Unternehmen, welche in den USA kotiert sind, auch IFRS anwenden
 - IFRS/IAS oder US GAAP für Hauptsegment der SIX obligatorisch
-

2.3. Aufbau und Inhalt

Art. 958 Abs. 2 OR: Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht. Dieser enthält die Jahresrechnung (Einzelabschluss), die sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt. Die Vorschriften für grössere Unternehmen und Konzerne bleiben vorbehalten.

Art. 958 Abs. 3 OR: Der Geschäftsbericht muss innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt und dem zuständigen Organ oder den zuständigen Personen zur Genehmigung vorgelegt werden. Er ist vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständigen Person zu unterzeichnen.

2.3.1. Jahresrechnung

2.3.1.1. Bilanz

Bestandteil der Jahresrechnung

Darstellung der Vermögenslage der Gesellschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt (Foto).

Die Bilanz ist stichtagbezogen und im Gegensatz zur Erfolgsrechnung fehlt ihr die zeitliche Dimension. Die Bilanz weist auch ein Gemisch von aktuellen und historischen Werten auf.

Trotz dieser beiden Schwächen ist die Bilanz aussagekräftig:

- Debt/Equity ratio, Nettoverschuldung, Working Capital, Zahlungsfähigkeit etc.
- Basis für den Kapitalschutz (vgl. Art. 725 OR).

2.3.1.2. Erfolgsrechnung

- Darstellung der Ertragslage des Unternehmens über eine gewisse Periode (Film)
- Gegenüberstellung sämtlicher Aufwands- und Ertragsposten des Unternehmens, woraus das Ergebnis der Geschäftstätigkeit (Gewinn oder Verlust) resultiert
- Wahl der Darstellung (Art. 959b Abs. 1 OR):
 - Produktionserfolgsrechnung (Gesamtkostenverfahren)
 - Von der Gesamtleistung werden die Gesamtkosten abgezogen
 - Zusammenfassung der Aufwendungen lediglich nach ihrer Art (z.B. Abschreibungen, Lohnaufwand)
 - Einfach zu erstellen, da keine Zuteilung der Aufwendungen zu den Funktionsbereichen erforderlich ist
 - Absatzerfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren)
 - Vom Umsatz (nur ein Teil der Gesamtleistung) werden die Selbstkosten des Umsatzes abgezogen
 - Zuteilung der Aufwendungen zu den Funktionsbereichen des Unternehmens (z.B. Herstellungskosten, Vertriebskosten)
 - Aufwendiger in der Erstellung

2.3.1.3. Geldflussrechnung

- Auch Mittelflussrechnung, Kapitalfluss oder Cash-Flow-Rechnung genannt.
- Darstellung der Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit (Art. 961b OR)
- Dient der Analyse der finanziellen Lage und der Liquidität der Gesellschaft
- Nur für grössere Unternehmen zwingend (Art. 961 OR)

Verhältnis von Erfolgs- und Geldflussrechnung

Die Erfolgsrechnung stellt sämtliche Aufwands- und Ertragsposten des Unternehmens in der Geschäftsperiode gegenüber, woraus das Ergebnis der Geschäftstätigkeit (Gewinn oder Verlust) resultiert. Sie erklärt dadurch die Entwicklung zwischen Anfangs- und Schlussbilanz. Die Erfolgsrechnung gibt damit auch Bilanzveränderungen wieder, die nicht liquiditätswirksam sind. Ein Beispiel sind Abschreibungen, welche Aktiven reduzieren, jedoch nicht zu einem Mittelabfluss aus der Gesellschaft führen. Die Erfolgsrechnung ist damit zur Beurteilung der Liquiditätsentwicklung eines Unternehmens nur beschränkt aussagekräftig. Zur Darstellung der Liquiditätsentwicklung dient die Geldflussrechnung. Sie baut auf der Erfolgsrechnung auf, beinhaltet jedoch nur liquiditätswirksame Aufwendungen und Erträge.

2.3.1.4. Anhang

- Ergänzt und erläutert die anderen Bestandteile der Jahresrechnung (Art. 959c Abs. 1 OR)
- Verbesserung von Transparenz und die Aussagekraft von Bilanz, Erfolgs- und Geldflussrechnung.
- Bei Publikumsgesellschaften müssen zusätzlich bedeutende Aktionäre im Anhang erwähnt werden (Art. 663c OR)
- Weitere obligatorische Angaben für kotierte Gesellschaften sind in der Corporate Governance Richtlinie der SIX erwähnt.

2.3.2. Lagebericht

Lagebericht bei grösseren Unternehmen

- Verbale Berichterstattung über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens (Art. 961c OR)
- Unter altem Recht als "Jahresbericht" bezeichnet
- Im Gegensatz zum alten Recht nur für grössere Unternehmen zwingend (Art. 961 OR in Verbindung mit Art. 727 OR)

Weniger Transparenz unter neuem Recht?

Da unter dem seit 1. Januar 2013 geltenden Rechnungslegungsrecht nur noch grössere Unternehmen zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet sind (Art. 961 Abs. 1 OR), sind Unternehmen unter dieser Grössenordnung nicht mehr zu einer verbalen

Berichterstattung verpflichtet. Das neue Recht stellt somit für diese Gesellschaften ein Rückschritt in Sachen Transparenz dar.

2.3.3. Konzernrechnung

Konsolidierung

- Betrachtung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit. Konzerninterne Geschäftsbeziehungen werden eliminiert.
- Erstellung einer Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Anhang), die alle Tochtergesellschaften einbezieht.

Konsolidierungspflicht

- Konsolidierungspflichtig sind rechnungslegungspflichtige juristische Personen, die ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen kontrollieren (Art. 963 Abs. 1 OR). Konsolidierungspflicht trifft daher die grundsätzlich die Muttergesellschaft.
- Das Kriterium der Kontrolle ist in Art. 963 Abs. 2 OR definiert.
- Ausnahmen von der Konsolidierungspflicht (Art. 963a OR):
 - Kleine Konzerne (Bilanzsumme, Umsatz, Vollzeitstellen)
 - Zwischenkonzerne, die in die Konzernrechnung einer obergesellschaft einbezogen sind
 - Ausnahmen für Vereine, Stiftungen und Genossenschaften, welche die Erstellung der Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen delegieren können.

Zur Definition des Konzerns, siehe Kapitel Konzern.

2.4. Grundsätze

Überblick

Annahme der Fortführung (Going concern, Art. 958a OR)

Zeitliche und sachliche Abgrenzung (Art. 958b OR)

Art. 958c Abs. 1 OR:

1. Sie muss klar und verständlich sein.
 2. Sie muss vollständig sein.
 3. Sie muss verlässlich sein.
 4. Sie muss das Wesentliche enthalten.
 5. Sie muss vorsichtig sein.
 6. Es sind bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu
-

verwenden.

7. Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

Die Grundsätze im Einzelnen

Annahme der Fortführung (Going concern, Art. 958a OR):

- Wichtigster Grundsatz, der sämtliche Fragen beeinflusst.
- Annahme, dass Unternehmen zumindest in den mindestens während zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag weitergeführt werden kann und dies auch beabsichtigt ist.
- Bei Fehlen der Annahme: Wechsel der Bewertung von Fortführungs- auf Liquidationswerte

Zeitliche Abgrenzung (Art. 958b OR):

- Aufträge und Erträge, die zeitraumbezogen anfallen, müssen entsprechend abgegrenzt und erfasst werden.

Sachliche Abgrenzung (Art. 958b OR):

- Verlangt, dass alle Aufwände, die dazu dienen, bestimmte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind. So muss bspw. die Nutzung von Maschinen in Form von Abschreibungen dem Verkaufserlös oder dem Wert der fertiggestellten Produkte gegenübergestellt werden.

Art. 958c OR:

Klarheit (Ziff. 1):

- Bezieht sich auf die formelle Gestaltung der Jahresrechnung und verlangt insb. eine übersichtliche und sachgerechte Gliederung.

Verständlichkeit (Ziff. 1):

- Verlangt die mühelose Verständlichkeit sämtlicher Teile der Rechnungslegung für Adressaten, die angemessene Kenntnisse haben.

Vollständigkeit (Ziff. 2):

- Verlangt die Offenlegung sämtlicher Informationen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens massgeblich sind, insbesondere die vollständige Erfassung aller Verbindlichkeiten.

Verlässlichkeit (Ziff. 3):

- Die in der Rechnungslegung vermittelten Informationen dürfen keine wesentlichen Fehler enthalten und dürfen nicht verzerrt sein.
-

Wesentlichkeit (Ziff. 4):

- Da die Rechnungslegung der Information der Beteiligten dient, sollen nur wesentliche Informationen dargestellt werden. Die Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die Adressaten der Rechnungslegung in ihren Entscheiden beeinflussen könnten.

Vorsicht (Ziff. 5):

- Verlangt eine besondere Sorgfalt in der Ermessensausübung bei erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen. Vermögenswerte oder Erträge sollen nicht zu hoch, Schulden oder Aufwendungen nicht zu tief bewertet werden.

Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Ziff. 6):

- Die Adressaten der Rechnungslegung müssen bei einem Vergleich der Daten über mehrere Perioden hinweg davon ausgehen können, dass die gleichen Grundsätze für Darstellung und Bewertung befolgt wurden.

Verrechnungsverbot (Ziff. 7):

- Die Verrechnung von Aktiven und Passiven in der Bilanz oder von Aufwand und Ertrag in der Erfolgsrechnung ist grundsätzlich verboten. Eine Verrechnung würde die Grundsätze der Klarheit und Verständlichkeit erheblich stören.

2.5. Reserven

Offene und stille Reserven

Vgl. Kapitel Kapitalschutz/Verpflichtung zur Reservenbildung.

2.6. Bewertung

2.6.1. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Abschreibungen

- Güter des Anlagevermögens müssen vom Unternehmen auf ihre Nutzungsdauer geschätzt und in dieser Zeit abgeschrieben werden (Art. 960a Abs. 3 OR)
- Die Abschreibungsmethode (linear oder degressiv) kann grundsätzlich frei gewählt werden. Das Vorsichtsprinzip ist stets einzuhalten. Die progressive Abschreibung ist deshalb nur in sachlich begründeten Ausnahmefällen möglich.
- Abschreibungen müssen in der Erfolgsrechnung als solche ausgewiesen werden (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 6).
- Mit der Abschreibung wird der Wert des Gutes auf der Aktivseite entsprechend verkürzt.

Wertberichtigungen

- Berücksichtigung von Wertverlusten im Anlagevermögen, welche nicht von den Abschreibungen erfasst wurden (Art. 960a Abs. 3 OR)
 - Beispiele sind Beschädigung eines Aktivums oder ein sinkender Marktwert eines Aktivums
-

Rückstellungen

- Abgrenzung: Abschreibungen und Wertberichtigungen beziehen sich auf Aktivposten - Rückstellungen auf Passivposten.
- Rückstellungen sollen sehr wahrscheinlich eintretende, aber noch nicht genau bestimmbare Verpflichtungen oder drohende Verluste decken.
- Rückstellungen sind als Fremdkapital zu bilanzieren (Art. 959a Abs. 2 OR)

2.6.2. Stille Reserven

- Folge einer Unterbewertung von Aktiven oder einer Überbewertung von Fremdkapital oder Rückstellungen
- Häufigster Fall: Zu hohe Abschreibungen
- Bildung stiller Reserven darf nicht gegen rechnungslegungsrechtliche Vorschriften verstossen
- Wirkung:
 - Stärkung des Eigenkapitals
 - Bildung stiller Reserven belastet Gewinn
 - Auflösung stiller Reserven erhöht Gewinn
- Schutz vor zu guter Darstellung der Ertragssituation (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR): Im Anhang ist der Gesamtbetrag der aufgelösten stillen Reserven anzugeben, soweit er den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt.

2.6.3. Aufwertungen

Bei der qualifizierten Unterbilanz (=Kapitalverlust, vgl. Art. 725 Abs. 1 OR) ist es möglich, Grundstücke oder Beteiligungen aufzuwerten. Die Aufwertung darf höchstens bis zum wirklichen Wert erfolgen (Art. 670 OR).

Bewertungsmethode ist nicht bestimmt und wird im Einzelfall festgelegt.

Die Revisionsstelle muss bestätigen, dass ein Kapitalverlust besteht und dass die Aufwertung nicht höher als der wirkliche Wert ist

Der Aufwertungsbetrag ist gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen (Art. 670 Abs. 2 OR und Art. 671b OR).

Die Aufwertungsreserve kann nicht ausgeschüttet werden und kann nur durch Umwandlung in Aktienkapital sowie durch Wiederabschreibung oder Veräusserung der aufgewerteten Aktiven aufgelöst werden.
