

Teil 1

Das neue Rechnungslegungsrecht

HFW, Höhere Fachschule für Wirtschaft, Zürich, Sommersemester 2016

Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ.
© Evelyn Teitler-Feinberg

- Leiterin der Fachgruppen von Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, Swiss GAAP FER 1, FER 18 und FER 20
- Mitautorin des Swiss GAAP FER Lehrbuches, Hrs. Conrad Meyer
- Mitautorin des Lehrbuches zu Swiss GAAP FER 21, Hrsg. Reto Eberle und Kaspar Müller
- Mitherausgeberin IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
- Accounting-Beratung: Schwergewicht OR und Swiss GAAP FER (Überleitungen, Bewertungsfragen, Erstellung Accounting Manual)

www.teitler.ch

Ihre verfügbaren Materialien

1. Dieses Skript für das neue Rechnungslegungsrecht und die Kern-FER
2. ~~VEB~~ PwC-Büchlein: Alte und neue Rechnungslegung des OR
3. FER-Fachempfehlungen, SKV 2014/15
4. MobileZone Geschäftsbericht 2015: (Umsetzung Swiss GAAP FER)
5. Beitrag Suter/Teitler, Wertberichtigungen nach OR, Schweizer Treuhänder, April 2015
6. Lösungen zu den "Cases" werden nachgereicht

www.teitler.ch

OR 2

Executive Summary

S

- Die neue Rechnungslegung nach OR bedeutet formell eine Erweiterung bezüglich ER, Bilanz und Anhang
- Am Spiel mit den stillen Reserven hat sich nichts geändert
- Steuerliches Massgeblichkeitsprinzip bezüglich des handelsrechtlichen Abschlusses bleibt
- Für die Steuererhebung ist ein Abschluss nach anerkanntem Standard irrelevant (Analyse SSK, Schweizerische Steuerkonferenz, Beilage)
- Die neue Rechnungslegung hat progressive Schlagseiten
 - Erfassung von Aktiven in der Bilanz
 - Beobachtbare Marktpreise

OR 3

Zielsetzungen für die neue Rechnungslegung, Sicht Gesetzgeber

- Rechtsformneutralität und Berücksichtigung der Unternehmensgrösse
 - "Milchbüchlein" (eingeschränkte Buchführungspflicht) bis CHF 500'000 Umsatz, gilt auch für freie Berufe wie Arzt, Anwalt
 - Keine zeitlichen Abgrenzungen bis 100'000 bei juristischen Personen
 - „Grössere“ Unternehmen
 - Konzerne über den Schwellenwerten
 - Standardpflicht
- Steuerneutralität der neuen Gesetzgebung gewahrt
- Transparenz verbessert
 - Mindestgliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung erweitert und für alle Rechtsformen verbindlich
 - Juristische Personen müssen einen substantziellen Anhang erstellen

OR 4

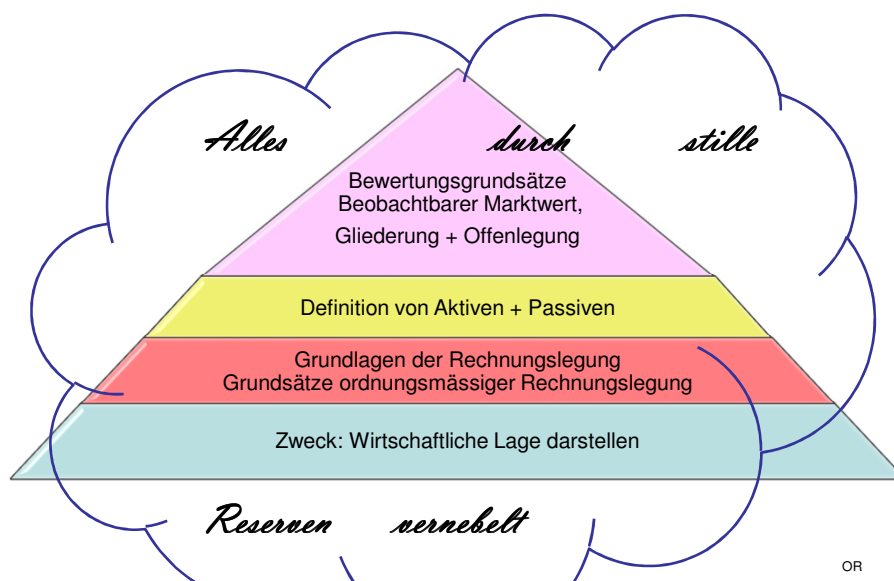
Agenda im Einklang mit 32. Titel des OR

- 1. Allgemeine Bestimmungen**, Art. 957 - 958f OR
 - A. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung, Art. 957 OR
 - B. Buchführung, Art. 957a OR
 - C. Rechnungslegung, Art. 958 - 958d OR
 - D. Offenlegung und Einsichtnahme, Art. 958e OR
 - E. Führung + Aufbewahrung von Geschäftsbüchern, Art. 958f OR
- 2. Jahresrechnung**, Art. 959 bis 960e OR
 - A. Bilanz, Art. 959 - 959a OR
 - B. Erfolgsrechnung, Art. 959b OR
 - C. Anhang, Art. 959c OR
 - D. Bewertung, Art. 960 - 960e OR
- 3. Rechnungslegung für grössere Unternehmen**, Art. 961ff. OR
- 4. Abschluss nach anerkanntem Standard**, Art. 962ff. OR
- 5. Konzernrechnung**, Art. 963ff. OR



OR 5

Buchführung und Rechnungslegung gemäss OR



OR 6

Agenda

1. Allgemeine Bestimmungen, Art. 957 - 958f OR

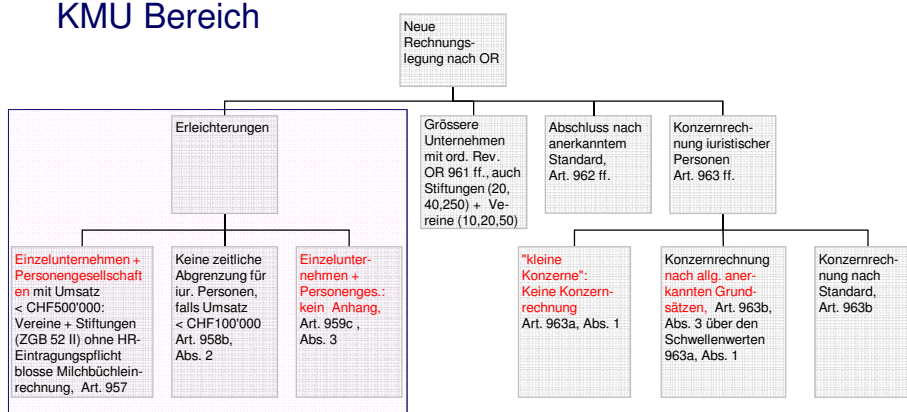
- A. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung, Art. 957 OR
- B. **Buchführung**, Art. 957a OR
- C. **Rechnungslegung**, Art. 958 - 958d OR
- D. Offenlegung und Einsichtnahme, Art. 958e OR
- E. Führung + Aufbewahrung von Geschäftsbüchern, Art. 958f OR



OR 7

Neue Rechnungslegung: Differenzierung + KMU Bereich

S



OR 8

Case 1: Milchbüchleinrechnung

Ein Kunde mit einem Umsatz unter CHF 500'000 fragt Sie über Vorzüge und Nachteile der Milchbüchleinrechnung für seine Einzelunternehmung. Legen Sie ihm diese dar.

Lösung

Vorteile

- Zunächst einfach: Kassenbuch, Post- und Bankkonten + Vermögenszusammenstellung ohne doppelte Buchhaltung
- Bewertungsmethode?
- DBG erlaubt Ist-Methode

Lösungen aller Cases und Fälle werden am Ende der Vernetzungseinheit nachgereicht.

Rohner Roger, «Einnahmenüberschuss-Rechnung u. MWST», in ST, 2014/8, S. 694ff.

Nachteile

- Kundenzahlungen u. Zahlungen an Lieferanten separat in File erfassen
- Abschreibungen ermitteln
- Vorräte zu bewerten
- Da Systematik nicht gegeben, grosse Fehlerquelle
- Glaubwürdigkeit gegenüber den Steuerbehörden sinkt
- MWST Saldomethode
- Ermessen bei angefangenen Arbeiten, Rückstellungen sinkt
- Keinen Effizienz- und Zeitgewinn
- Kein Führungsinstrument
- Nach Art. 1 der GeBüV gehört zu jeder Buchführung ohnehin ein JOURNAL!

OR 11

Zusatzerfordernisse zur Milchbüchlein-Rechnung laut Hilfsblatt A des Kt. ZH für Selbständigerwerbende

- Einstandswert Vorräte und Warendrittel
- Abschreibungen
- Berechnung, durch Formular geführt von Waren- und Materialaufwand und vom Umsatz
- Mietanteil privat usw.

Da gemäss Steuerbehörden (MWST und Direkte Steuern) eine Pflicht zur strukturierten Ergebnisermittlung besteht, macht es m.E. keinen Sinn, abgehoben von Steuererfordernissen eine möglichst simple Milchbüchleinrechnung aufzustellen.

Skeptisch und fundiert gegen die Milchbüchleinrechnung: Marco Gredig, *Abschied vom Milchbüchlein*, Schweizer Treuhänder, März 2014, S. 172ff.

OR 12

Grundsätze ordnungsmässiger **Buchführung** (auch Milchbüchlein), 957a II + 957 III OR:
"Grundsätze ordnungsmässiger Buchführungen gelten **sinngemäss**"

Namentlich sind zu beachten:

1. die vollständige (auch ORbisher 959), wahrheitsgetreue und **systematische** Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte (MWST: Namen der Leistungsempfänger u. -erbringer verlangt);
2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge;
3. die Klarheit; (auch ORbisher 959)
4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens;
5. die **Nachprüfbarkeit**

Grundsätze ordnungsmässiger **Rechnungslegung, Zusatz**, 958c I OR

Diese Bestimmungen gelten auch für **freie Berufe**, ohne HR-Eintrag, **falls Umsatz > 500 000**

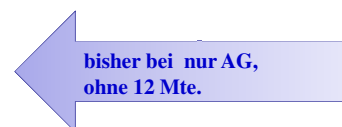
Für die Rechnungslegung sind insb. die folgenden Grundsätze massgebend:

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

OR 13

Grundlagen der Rechnungslegung (gültig über der Milchbüchleinrechnung)

- Rechnungslegung soll die wirtschaftliche **Lage** des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein **zuverlässiges Urteil** bilden können; 958 OR
- Annahme der **Unternehmensfortführung**, 12 Monate, sonst Veräusserungswerte, Abweichungen vom Going Concern im Anhang; Art. 958a, Abs. 2 OR
- Rechnungslegung unter Wahrung des Minimums: Anpassung an Unternehmen und Branche
- Bilanz und ER Konto- oder Staffelform; 958d I OR
- ER: Produktions- od. Absatz-ER; 958d I OR
- Vorjahreswerte; 958d II OR



OR 14

Agenda

2. Jahresrechnung, Art. 959 bis 960e OR

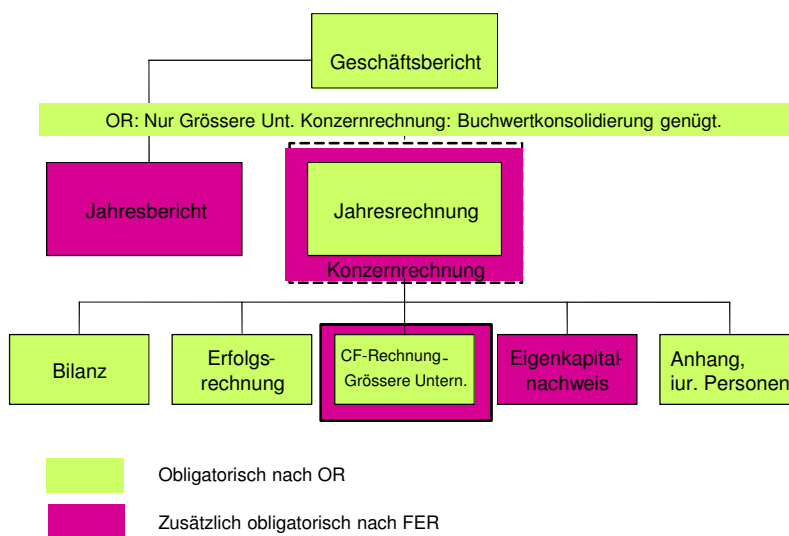
- A. Bilanz, Art. 959 - 959a OR
- B. Erfolgsrechnung, Art. 959b OR
- C. Anhang, Art. 959c OR
- D. Bewertung, Art. 960 - 960e OR



OR 15

Jahresrechnung nach neuem **OR** mit Blick auf FER

S



OR 16

Bilanzgliederung ^{959a OR} **Aktiven**, minimal
Nummern nach **Kontenrahmen KMU**

S

10 Umlaufvermögen

- 1000 a. flüssige Mittel
- 1060 a. kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs (neu)
- 1100 b. Forderungen aus Lieferungen + Leistungen
- 1140 c. übrige kurzfristige Forderungen
- 1200 d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen (neu)
- 1300 e. aktive Rechnungsabgrenzungen

14 Anlagevermögen

- 1400 a. Finanzanlagen
 - 1480 b. **Beteiligungen**
 - 1500 c. mobile Sachanlagen
 - 1600 c. immobile Sachanlagen
 - 1700 d. immaterielle Werte
 - 1850 e. nicht einbezahltes Grund-,
Gesellschafter- oder
Stiftungskapital
- Kein Aktivum mehr: Gründungskosten

OR 17

Bilanzgliederung ^{959a OR} **Passiven**, minimal
Nummern nach **Kontenrahmen KMU**

S

20 1. Kurzfristiges Fremdkapital

- 2000 a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen + Leistungen
- 2100 b. Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten
- 2140 c. Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten (neu)
- 2300 d. Passive Rechnungsabgrenzungen

24 2. Langfristiges Fremdkapital

- 2400 a. Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten (neu)
- 2500 b. Übrige langfristige Verbindlichkeiten
- 2600 c. Rückstellungen sowie
vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen

28 3. Eigenkapital

- 2800 a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital,
ggf. gesondert nach Beteiligungskategorien
- 2900 b. gesetzliche Kapitalreserve
- 2950 c. gesetzliche Gewinnreserve
- 2960 d. freiwillige Gewinnreserven
- 2970 d. Gewinnvortrag oder Verlustvortrag
- 2979 d. Jahresgewinn oder Jahresverlust
- 2980 e. eigene Kapitalanteile als Minusposten

Falls branchenüblich oder für Dritte wesentlich, sind weitere Positionen in Bilanz oder Anhang auszuweisen.

OR 18

Produktionserfolgsrechnung minimal, Staffelform, S
Nummern nach **Kontenrahmen KMU** 959b II OR

3000	1.	Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen			
3900	2.	Bestandesänderungen an unfertigen + fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen (neue Position)			
4000	3.	Materialaufwand			
5000	4.	Personalaufwand			
6790	5.	übriger betrieblicher Aufwand (neu)			
6800	6.	Abschreibungen + Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens			
6900	7.	Finanzaufwand + Finanzertrag			
8000	8.	betriebsfremder Aufw. + betriebsfr. Ertr. (neu)			
8500	9.	ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag (neu)			
8900	10.	direkte Steuern (neu)			
9200	11.	Jahresgewinn oder Jahresverlust			

"Weitere Positionen müssen in der Erfolgsrechnung oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist."
z.B. F & E, Marketing usw.

Absatz-ER: Zusätzlich im Anhang
• Personalaufwand,
• Abschreibungen +
Wertberichtigungen offen legen
(Art. 959b, Abs. 4 OR)

Kontenplan KMU möchte die Bruttomethode bei den Positionen 6. bis 9. beibehalten.
FER verlangt EBIT.

OR 19

Währungen: Das Monopol der Landeswährung
für die Jahresrechnung hat ausgedient

Für alle Rechnungslegenden, 958d, Abs. 3 und 4

- Wesentliche Währung ≠ Landeswährung ist möglich
- Zusätzlich auch CHF ("*die Werte*")
- Offenlegung der Umrechnungskurse (keine Guidance), deshalb erläutern
- Doppelausweis zusätzlich in CHF: Ja! 2. Kolonne in Bilanz und ER

Auch bei nur Buchführungspflicht, 957a IV:

- Wesentliche Währung braucht nicht Landeswährung zu sein.
- Zusätzliche Offenlegung über Umrechnungskurse u. Angaben in CHF

Falls wesentliche Währung z.B. Euro, dann muss die Rechnungslegung in EUR geführt werden; CHF nur Orientierung

Steueraspekte zur Währungsumrechnung:

Bundesgericht, Entscheid: Alle Währungsdifferenzen neutral über EK, falls durch Umrechnung und nicht realisiert: Tochtergesellschaften. (BGE 2C_897/2008 oder 136 II 88) und
Dieter Pfaff/Stephan Glanz, Rechnungswesen & Controlling, 2/14, S. 7f.

OR 20

Geschäftsbericht, Art. 958, Abs. 2 und 3 OR

S

- Jahresrechnung mit Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang **Innerhalb von 6 Monaten** zu erstellen und dem zuständigen Organ, z.B. Generalversammlung vorzulegen
- Text: Landessprache oder Englisch

Annahme der Fortführung, Art. 958a rev OR

Falls Annahme für die nächsten 12 Monate ab Bilanzstichtag nicht gilt:

1. Veräusserungswerte für die betreffenden Vermögensteile,
2. Notwendige Rückstellungen bilden,
3. Offenlegung der Nicht-Annahme der Fortführung im Anhang
4. Einfluss auf die wirtschaftliche Lage im Anhang darstellen

OR 21

Einsichtnahme durch Gläubiger

Art. 958e, Abs. 2 OR (früher ähnlich in Art. 697h, Abs. 2 OR)

«Die übrigen Unternehmen (ohne kotierte Titel) müssen den Gläubigern, die ein

- **schutzwürdiges Interesse** nachweisen,

Einsicht in den

- **Geschäftsbericht** und in die

- **Revisionsberichte**

gewähren. Im Streitfall entscheidet das Gericht»

- Recht erstreckt sich auf die von der GV genehmigte Fassung (also nicht Standardabschluss wie FER)
- Zweifel an der Solvenz (Betreibungsauszug) = schützenswert
- Provisorische Rechtsöffnung: Interesse auf Einsicht wegen Prozesskostenrisiko = schützenswert
- Nur Einsicht vor Ort; keine Mitnahme von Kopien
- Geschäftsbericht der Holding enthält auch allfällige Konzernrechnung

Nur an der Börse kotierte Gesellschaften
müssen ihren Geschäftsbericht veröffentlichen.

OR 22

Anhang: Einzelunternehmen und Personengesellschaften

S

- **Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften:
Keine Anhangpflicht. 959c III OR**
 - Beispielsweise keine Angabe über Eventualverpflichtungen und Fortführung!
- **Aber: Einzelheiten zu den Positionen von Bilanz und Erfolgsrechnung**
 - In der Bilanz oder ER direkt offen legen oder in "Rumpf-Anhang" 959c III OR
Erläuterungen, Forderungen + Verpflichtungen gegenüber Beteiligten, CHF bei Fremdwährung

OR 23

Anhang, wichtige Bestimmungen 959c OR

- In der Jahresrechnung angewandte Grundsätze zu Nutzungsdauern, Abschreibungssätzen, immateriellen Werten; z.B. "*Das Warenlager wird zu durchschnittlichen Herstellkosten oder tieferen Veräusserungswerten erfasst. Die steuerlich begründete Zusatzabschreibung um 1/3 des Einstandspreises wird genutzt.*"
«Die Rohstoffe sind zu Weltmarktpreisen bewertet»
- Betrag der Netto-Auflösung stiller Reserven, die das Ergebnis wesentlich beeinflussen (auch bisher AG). *
- Langfristige Leasingverbindlichkeiten (auch bisher AG), ob bilanziert od. nicht
- Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen (auch bisher AG)
- **Eventualverbindlichkeiten: Mittelabfluss nicht schätzbar oder «unwahrscheinlich».**
- **Anzahl und Wert (?) von Beteiligungsrechten oder Optionen für VR und Mitarbeitende (neu)**
- **Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der ER (z.B. Einmalabschreibungen) (neu). AUCH ZU STILLEN RES.?**
- **Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (neu)**
- **Vorjahresinformation bezüglich Anhangangaben erforderlich, 958d, II**

OR 24

Anhang, weitere Bestimmungen ausserhalb 959c OR

- Vollzeitstellen im Lagebericht (OR 961c)
- Fremdwährungsoffenlegungen (Art. 958d, Abs. 3 OR)
- Bedrohung der Unternehmungsförführung (Art. 958a, Abs. 3 OR)
- Abweichungen vom Verrechnungsverbot (Art. 958c, Ziff. 7 OR)
- Beurteilung weiterer Positionen (Art. 959a, Abs. 3 OR für Bilanz und Art. 959b, Abs. 5 OR für die Erfolgsrechnung), **gilt auch bei Befreiung vom Anhang.**
- Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber direkt + indirekt Beteiligten und Organen sowie gegenüber Unternehmen, an denen direkte oder indirekte Beteiligungen bestehen (Art. 959a, Absl 4 OR)
- Absatz-Erfolgsrechnung: Zusätzlich im Anhang Personalaufwand, Abschreibungen und Wertberichtigungen offen legen (Art. 959b, Abs. 4 OR)
- Beobachtbare Marktpreise: Σ -Wert von Wertschriften und Σ wert der übrigen Aktiven mit aktueller Bewertung und allfällige Schwankungsreserve insgesamt (Art. 960b, Abs. 1 OR).
- Informationen zur Konsolidierungsgrundsätzen (Art. 963b, Abs. 3 rev OR)
- Rangrücktritte (Art. 959a, Abs. 3 rev OR "weitere Positionen" Böckli + Glanzmann)
- Neu keine Angabe mehr von Brandversicherungswerten

OR 25

Case 2: Minderheitsrechte

Ausgangslage bei der Druckerei Perfekt AG

Martha Meier hat den Betrieb von ihrem Vater übernommen. Ihr Bruder und ihre Schwester sind nicht im Druckereiunternehmen beschäftigt. Sie besitzen aber je 22 % der Aktien, Martha Meier hält die restlichen 56 %. So musste Martha ihre Geschwister nicht auszahlen. Martha macht einmal jährlich mit ihren Geschwistern, die nicht dem Verwaltungsrat angehören, eine Generalversammlung.

Die vorgelegte Jahresrechnung war bisher nicht aussagekräftig. Martha Meier behauptete immer, dass es keine wesentlichen stillen Reserven gäbe und dass eine Dividendenzahlung nicht möglich sei, da die Gesellschaft kaum Gewinne erziele. Die 2 Minderheitsaktionäre möchten sich damit nicht abspeisen lassen.

Ihre Aufgabe: Was können die beiden Geschwister tun, um mehr Einblick zu erhalten und was bringt am meisten?

Lösung: Möglichkeiten der Geschwister von Martha Meier

- Erstellung einer Jahresrechnung gemäss Rechnungslegung für «*grössere Unternehmen*» (10 % Beteiligung, Art. 961d Abs. 2 Ziff. 1 OR)
- Ordentliche Revision des Einzelabschlusses (10 % Beteiligung, Art 727 Abs. 2 OR)
- Einzelabschluss nach anerkanntem Standard, bringt am meisten; true & fair! (z.B. Kern-FER, 20 % Beteiligung, Art. 962, Abs. 2 Ziff. 1 OR)

Um die Minderheiten nicht zu einer Strafaktion zu motivieren, sollte die AG proaktiv über die gesetzlichen Pflicht hinaus informieren.

OR 26

Aktiven Art. 959, Abs. 2 OR

S

² Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund

- vergangener Ereignisse
- über sie **verfügt** werden kann,
- ein Mittelzufluss **wahrscheinlich** ist und
- ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann.

Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.

Das Element "wahrscheinlicher" Mittelzufluss ist sehr progressiv:
FER Rahmenkonzept Ziff. 15: "**voraussichtlich**" Nutzen bringen
FER 10/3 für Immaterielle: "**messbaren**" Nutzen bringen

OR 27

Case 3: Nach OR aktivierbar oder nicht? Nennen Sie auch das Argument für Ihre Entscheidung.

Lösungen:

- Selbst erarbeitete Marken
- Käuflich erworbener Kundens-tamm
- Goodwill, originärer
- Weiterbildungskosten
- Patent in Indien, das nicht beachtet wird
- Gold der SNB bei Annahme der Goldinitiative
- Nein, Kosten nicht bestimmbar
- Ja, Kauf, da Nutzen-erwartung
- Kosten nicht bestimmbar
- Keine Verfügung der Unternehmung
- Nein, Verfügungsmacht fehlt
- Nein, no control: Verkauf nicht erlaubt

OR 28

Case 4: Aktivierung bei Leasing, 959 II OR

Ausgangslage

- Leasing einer Produktionsanlage mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren. Nach 8 Jahren: Kaufoption.
- **Fragen:** Aktivierung dieses Leasingvertrags beim Leasingnehmer?
Falls ja, konkrete Voraussetzungen?

Lösung

Voraussetzungen für Aktivierungspflicht

1. Vergangenes Ereignis = Vertragsabschluss
2. Mittelzufluss: Damit wird gerechnet
3. Beim Leasing sind die Kosten kalkulierbar
4. Verfügungsgewalt? Fast über die ganze Nutzungsdauer gegeben, nachher nicht Entzug durch Kaufoption.

Im gegebenen Fall treffen die Aktivierungs-Voraussetzungen zu, Aktivierung verlangt, auch wenn der Posten «geleaste Anlagegüter» nicht in der Mindestgliederung vorkommt.

Im Anhang gefordert: Bewertungserläuterung

OR 29

Erst- und Folgebewertung von Aktiven

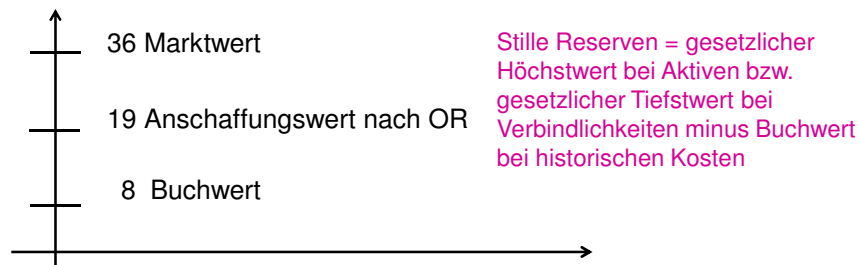
S

Art. 960a OR

- ¹ "Bei ihrer Ersterfassung müssen die Aktiven **höchstens** zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.
- ² In der Folgebewertung dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- ³ Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffen den Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden.
- ⁴ Zu **Wiederbeschaffungszwecken** sowie zur **Sicherung des dauernden Gedeihens** des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Zu den gleichen Zwecken kann davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen."

OR 30

Case 5: Wie hoch sind die stillen Willkürreserven nach OR beim Anschaffungswertprinzip?



Lösung:

Die maximalen stillen Reserven = Netto-Anschaffungswert - Buchwert.
Hier maximal $19 - 8 = 11$.

1. Wie ist der Nettoanschaffungswert (historischer) Wert zu ermitteln?
2. Was darf aktiviert werden?
3. Wie hoch sind die plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen?

Keine Guidance im OR

Marktwert – histor. Wert = $36 - 19 = 17$ = gesetzliche Zwangsreserve.

OR 31

Impairment und Vorsicht 960 II und III OR

S

- "Bestehen konkrete **Anzeichen** für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen, so sind die Werte zu **überprüfen** und gegebenenfalls anzupassen." OR 960 III
- "Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern." OR 960 II
- **Die explizite Vorschrift im OR kämpft gegen das Verdrängen von notwendigen Wertberichtigungen**
- **Jedoch ist auch hier die Bildung stiller Willkürreserven möglich, indem zu grosszügig abgeschrieben wird.**

OR 32

Case 6: Aktivierung immaterieller Werte, 959 II OR

Ausgangslage

- Ein raffiniertes, einzigartiges Produktionsverfahren führt voraussichtlich zur Herstellung eines innovativen Joghurts.
- **Fragen:** Aktivierung des Produktionsverfahrens? Falls ja, konkrete Voraussetzungen?



Lösung

Voraussetzungen für Aktivierungspflicht

1. Vergangenes Ereignis = Entwicklung des Verfahrens
2. Absatzpreis, der **Gewinn** bringt, realisierbar?
3. Wert schätzbar? Eher vorsichtig. Erlaubt die Kostenrechnung die Erfassung der Kosten für die Verfahrensentwicklung?
4. **Verfügungsgewalt?** Kann das Produkt nicht bald ungeschoren imitiert werden?

Falls alle Voraussetzungen zutreffen, dann **müssten** diese Entwicklungskosten aktiviert werden!



OR 33

Case 7: Anlagevermögen oder Vorräte?

Ausgangslage

- Ein Kunsthändler schlägt seine Bilder, wie die Konkurrenz, durchschnittlich einmal in 5 Jahren um.
- **Fragen:** In welchem Bilanzposten müssen die Bilder nach **OR 959 III** enthalten sein? Umlauf- oder Anlagevermögen? Begründen.

Lösung

- Nach 959 III OR geht es um den "**normalen Geschäftszyklus**" und der beträgt bei diesem Kunsthändler 5 Jahre. Deshalb
 - **Umlaufvermögen**
 - Vorräte

OR 34

Bewertung von angefangenen Arbeiten; z.B. Treuhandauftrag

- gemäss OR 960c, Abs. 1 u.2 „*höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellkosten*“
- kein „*beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt*“
 - Percentage of Completion Methode, POCM, findet hier streng genommen also keinen Platz
- Jedoch: OR 959c I, Ziff.1 erlaubt weitere Bewertungsgrundsätze, soweit diese im Anhang offen gelegt werden

POCM möglich, aber Offenlegung im Anhang

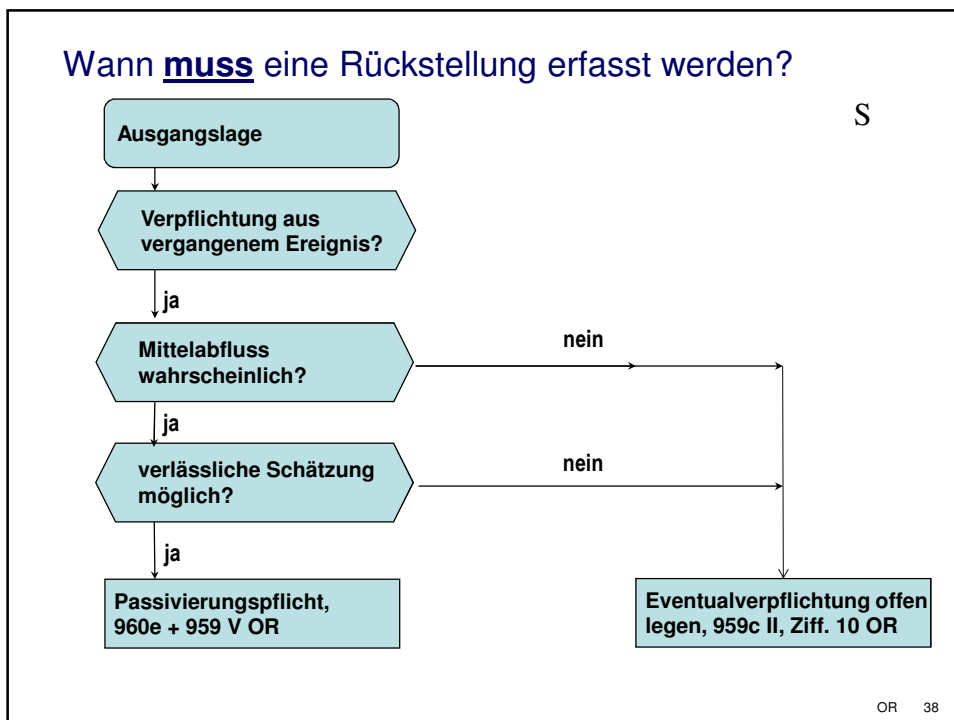
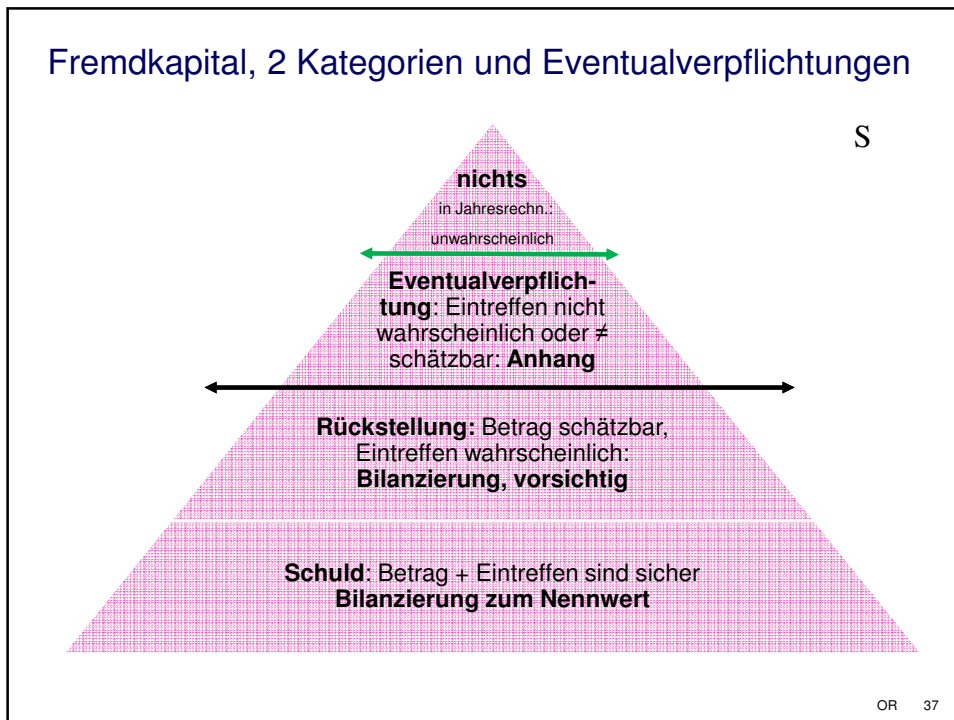
OR 35

Verbindlichkeiten, Art. 959, Abs. 5

S

"Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie
1. durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden,
2. ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und
3. ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann."

OR 36



Case 8: Erfassung einer Rückstellung

OR 959V

Ausgangslage

- Unterhaltsarbeiten an einer Hotelliegenschaft werden im 10-Jahresrhythmus vorgenommen.
Geschätzte Höhe in 10 Jahren: 2 Mio.
Gebäudeversicherungswert 18 Mio.
- **Fragen:** Jährliche Rückstellungen? Falls ja, Höhe?



Lösung

- **OR:** Es fehlt das **Ereignis in der Vergangenheit**; = Zukunftsaufwand
 - **Aber 960e III, Ziff. 2 gestattet Rückstellungen zur Sanierung von Sachanlagen.** Hier also handelsrechtlich CHF 200'000 p.a. oder beliebig höher zugelassen.
FER lässt hier keine Rückstellung zu.
- Auch **steuerlich** grundsätzlich zulässig, z.B. Kt. ZH: 1% der Gebäudeversicherungssumme p.a. bis max. 15% der Gebäudeversicherungssumme, das wären hier 180'000 für 10 Jahre. CHF 20'000 p.a würden dann grundsätzlich nicht als "geschäftsmässig begründet" gelten.

OR 39

Case 9: Rückstellungen OR versus FER

S

Aufgabe:

Ergänzen Sie die Tabelle Erfassung einer Rückstellung nach OR
Erfassung von Rückstellungen

FER 23/1

- *Ereignis in der Vergangenheit*
- *Wahrscheinlicher Mittelabfluss*
- *schätzbar*

OR 959 IV und 960e

- *Ereignis in der Vergangenheit*
- *Wahrscheinlicher Mittelabfluss*
- *verlässliche Schätzung*
- **Vorsicht OR 960 II**
- *Sanierungsrückstellungen*
- *stille Reserven auf Rückstellungen nach Lust und Laune*
- *obsoletere Rückstellungen können beibehalten werden*

OR 40

Case 10: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Aufgabe: Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach OR zulässig sind und welche auch „true & fair“ wären.

- Erneuerungsfonds
- Rückstellung für Unterbelegung
- Renovationsrückstellung
- Rückstellung für Schwankungsreserven
- Prozessrückstellung

Steueraspekte

- Rückstellung für Unterbelegung: **denkbar**
- Renovationsrückstellung: Kantonale **Pauschalen** für Grossreparaturen
- Rückstellung für Schwankungsreserven: SSK 2013, S. 4: «**übliche**»
- Prozessrückstellung: **ja**, soweit geschäftsmässig begründet
- **Zusätzlich: Für Forschung + Entwicklung, 10% RG, max. 1 Mio. Verträge gegenüber Dritten,**

OR 41

Case 10: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Lösung: Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach OR zulässig sind und welche auch „true & fair“ wären.

- Erneuerungsfonds: **OR = OK,**
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- Rückstellung für Unterbelegung: **OR = OK,**
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- Renovationsrückstellung: **OR = OK,**
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- Rückstellung für Schwankungsreserven: **OR ≠ OK,**
OR Abzug zu Wertschriften, Ausweis im Anhang
≠ true & fair, keine Schwankungsreserven, nur Impairments
- Prozessrückstellung: **OR = OK,**
= true & fair, falls, wahrscheinlich und schätzbar

OR 42

Case 11: Rückstellungen

Ausgangslage

Die Bilanz zeigt u.a. das Folgende:

Frage

1. Genügen diese Angaben?
2. Falls nein, welcher Ergänzungen bedürfen sie?

Zahlen in Mio CHF 2015	
Langfristiges Fremdkapital	
Rückstellungen	11'000
Bilanzsumme	21'000

Lösung

Nein.

1. Vorjahreswert ^{958d II OR}
2. Kommentar zu den Rückstellungen und ihrer Bewegungen, ^{959c I, Ziff. 2 OR}
3. Eventuell wäre eine Aufschlüsselung der Rückstellung verlangt, ^{959a III OR}

OR 43

Steuerrecht fusst auf Prinzipien

Konformitätsprinzip

- Auch aus steuerrechtlicher Sicht muss die Jahresrechnung handelsrechtlich korrekt sein

Massgeblichkeitsprinzip

- Handelsrechtliche Jahresrechnung ist Grundlage für das Steuerrecht,
- z.B. steuerliche Gewinnermittlung geht von der handelsrechtlichen ER aus
- Nicht geschäftsmässig begründete Gewinnminderungen werden vom Fiskus aufgerechnet

Verbuchungsprinzip

- Was für die Steuerbemessung gelten soll, muss auch in der handelsrechtlichen Jahresrechnung verankert sein

Korrekturprinzip

- Steuerbehörde darf von OR-Jahresrechnung nur abweichen, wenn diese eine Buchung enthält, die nicht geschäftsmässig begründet ist oder wenn Steuergesetze eine Abweichung vorsehen (Art. 58, Abs. 1 (b) DBG)

Umgekehrte Massgeblichkeit

- Es werden Buchungen vorgenommen aus steuerlichen Überlegungen, die aber im Handelsrecht nicht zulässig sind: Unzulässig; Steuerbehörden korrigieren ggf. zuerst den handelsrechtlichen Abschluss im Sinne des OR.

OR 44

Case 12: Offenlegung: Nahe stehende Personen

Ausgangslage

- Eine Kollektivgesellschaft hat dem Gatten seiner Mit-Kollektivgesellschaftlerin ein Darlehen von 1 Mio. zu 1.5% verzinslich gewährt.

Fragen

1. Sind Offenlegungen nötig?
2. Falls ja, welche? Begründung verlangt.

Lösung

Ja, 959a IV OR gilt auch für Personengesellschaften, denn diese Forderung muss in der Bilanz (gehört zur Mindestgliederung) stehen oder im Anhang (OR 959a IV in Verbindung mit OR 959c III).

Für Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Nahestehenden, je ein Betrag, falls wesentlich, ist im Anhang eine Kommentierung verlangt, auch wenn die Beträge in der Bilanz ausgesondert sind.

OR 45

Zuverlässige Bewertung; stille Reserven

S

~~zuverlässige Bewertung~~

- ✓ Zeitliche Abgrenzung
- ✓ Erläuterung zu den Positionen von Bilanz + ER
- ✓ Grundsatz der Einzelbewertung
960 I OR
- ✓ Grundsatz ist das Anschaffungswert-Prinzip
- ✓ Folgebewertung: Aktuell zulässig bei beobachtbaren Marktpreisen
960b OR
- ✓ Rückstellungen bilden, falls Kriterien da
- ✓ Impairment-Anzeichen und Prüfung, ob Rückstellung zu gering
960 III OR

OR 960 II: « ... zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage .. nicht verhindern. »



Torpedierung der zuverlässigen Bewertung

- (Milchbüchlein Rechnung)
- (Zeitliche Abgrenzung erst ab 100 000)
- ♪ **Willkür-Abschreibungen** weiterhin à la carte erlaubt 960a IV OR
- ♪ **Rückstellungen** weiterhin **à la carte** erlaubt 960e III, Ziff. 4. OR
- ♪ Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden
960e IV OR
- ♪ Nettoauflösung der stillen Reserven nur als Gesamtbetrag 959c I, Ziff. 3. OR
- ♪ Keine Guidance, wie die Netto-Auflösung stiller Reserven zu berechnen ist
- ♪ Keine Offenlegungen über Bildung von stillen Reserven

OR 46

Eldorado für stille Reserven bleibt im Sinne
von «any thing goes»

Bilanz	
Aktiven, 960a IV OR	Passiven, 960e II + V OR
<p>a. Zusätzliche Abschreibungen + Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens</p> <p>b. Nicht mehr begründete Abschreibungen + Wertberichtigungen können stehen gelassen werden</p>	<p>c. «Rückstellungen» für Sanierung und Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens</p> <p>d. Nicht mehr begründete Rückstellungen können stehen gelassen werden</p>

OR 47

Einzelbewertung als Grundsatz, OR 960 I

S

- Gleichartige, nicht wesentliche Aktiven (und Verbindlichkeiten?) können aber, -falls üblich- in Gruppen bewertet werden. Also beispielsweise gemäss Steuerbehörden
 - Inlandforderungen - 5%
 - Auslandforderungen -10%
- Gleichartige Vorräte - Warendrittel

Aber, OR 960 III, im Zusammenhang mit Impairment-Anzeichen:

- **Grosskunde in Zahlungsschwierigkeiten: Individueller Wertbeeinträchtigungstest**
- **letztjährige Laptop-Modelle: Individueller Wertbeeinträchtigungstest**
- **Immobilien und Beteiligungen, Kunstwerke, Einzelanfertigungen**

OR 48

Einzelbewertung oder Gruppenbewertung; Rechnungsbeispiel

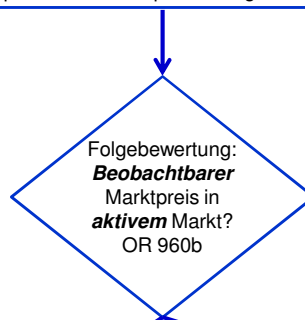
	Buchwert	Massgeblicher Wert (Marktwert)	Notwendige Korrektur bei Einzelbewertung
Beteiligung 1	90	135	keine
Beteiligung 2	110	85	-25
Gruppe Kein Impairment nötig, da Marktüber Buchwert	200	220	Effektiv: Impairment von 25, da Einzelbewertung

OR 49

Zugelassene Bewertungsmethoden für die Folgebewertung

S

Erst- und Folgebewertung für alle Aktiven historisch, d.h. **höchstens** zu Anschaffungskosten ./. plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen, OR 960a



Option:
historische Bewertung

Option:
aktuelle Bewertung;
nur für gesamte
Position möglich,
960b I

Ersterfassung: Nur Ermessens- und keine Willkürereven?

OR 50

Beobachtbare Marktpreise, OR 960b

- Formulierung offen:
*"In der Folgebewertung dürfen **Aktiven** mit... einem **anderen beobachtbaren Marktpreis** in einem aktiven Markt zum Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden."* 960b I OR
- Diese Formulierung schliesst keine Aktiven grundsätzlich aus
- Auch selbst generierte Immaterielle, welche der Definition von OR 959 II genügen, sind nicht generell ausgeschlossen
- Damit geht das OR über die klar definierten FER oder IFRS-Regelungen hinaus:
 - FER und IFRS kennen **aktuelle Werte** nur für spezifische Positionen

Hier wurde eine Türe in ein unbekanntes Gelände weit aufgestossen! Ohne Guidelines zu geben!

OR 51

Beobachtbare Marktpreise; Leitplanken der EXPERTsuisse, HWP S. 60

"Attribute des (vollkommenen) Marktes sind:

- *grosse Anzahl und Regelmässigkeit von Transaktionen zwischen Käufern und Verkäufern („aktiver Markt“)*
- *homogene Produkte*
- *kaum Eintritts- und Austrittsbarrieren*
- *nahezu vollkommene Information; insb. einsehbare Preise und Transparenz in Bezug auf das Zustandekommen eines Preises*
- *tiefe Transaktionskosten*
- *Grundsatz der Profitmaximierung*

Je besser nun ein Markt einen solchen nahezu vollkommenen Wettbewerb garantiert, desto eher lässt sich der darin beobachtbare Marktpreis als Basis für die Marktbewertung gemäss Art. 960b OR heranziehen, d.h. desto eher kann von einem „aktiven Markt“ bzw. „Börse“ im Sinne des Gesetzes ausgegangen werden."

OR 52

EXPERTsuisse ad Marktpreise, HWP, S. 63 «restriktiv» anwenden

Q&A Neues RL-Recht (16.07.2013) auf <http://www.EXPERTsuisse.ch>

Es kommen „beispielsweise“ folgende Aktiven für eine Marktwertbewertung in Frage:

- **kotierte Wertschriften:** immer, sofern ein liquider börslicher Handel stattfindet;
- **nichtkotierte Wertschriften:** nur, falls ein anderweitiger (beispielsweise OTC) liquider Handel (beispielsweise durch Market Making) stattfindet;
- **strukturierte Produkte:** nur, falls eine Bewertung mit Hilfe von einfachen, allgemein anerkannten Modellen aufgrund von beobachtbaren Marktdaten, welche ihrerseits die Kriterien erfüllen, gemacht werden kann;
- **Vorräte:** für Güter möglich, die an einem nahezu vollkommenen Markt gehandelt werden (beispielsweise Rohstoffe); für Detailhändler ist die Marktbewertungsmethode kaum vorstellbar;

OR 53

Beobachtbare Marktpreise, OR 960b Schwankungsreserven

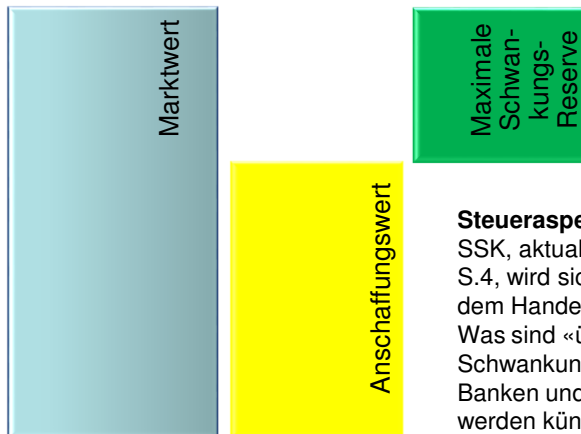
- Schwankungsreserven sind trotz Marktwerten zulässig
- Schwankungsreserven ≠ stille Reserven, da ausgewiesen
- Schwankungsreserven dürfen den Wert eines Aktivums nur bis zum Anschaffungswert reduzieren.
 - Somit gibt es bei aktueller Bewertung nur Schwankungsreserven geben, wenn der Marktwert > Anschaffungswert
- **Ganze Bilanzposition** ist aktuell zu bewerten (nicht selektiv)
- Schwankungsreserven sind von den entsprechenden Aktiven abzuziehen, direkt oder Vorkolonne

Anhang-Vorschriften

- Hinweis auf aktuelle Bewertung der entsprechenden Bilanzpositionen
- Wertschriften zu aktueller Bewertung: Gesamtbetrag
- Übrige Bilanzpositionen mit aktueller Bewertung: Gesamtbetrag
- Schwankungsreserve insgesamt in Bilanz kennzeichnen od. Anhang
- Bruttoprinzip für Schwankungen in der ER

OR 54

Maximale Schwankungsreserve



Steueraspekte

SSK, aktualisiert am 26.11.2014, S.4, wird sich die Steuerpraxis dem Handelsrecht anschliessen. Was sind «übliche» Schwankungen? Falls wie bei Banken und Versicherungen werden künftig pauschale Wertberichtigungen bis 10% gewährt, falls verbucht. Praxiskommentar; S, 939.

OR 55

Immobilienbewertung; Beispiel für die Vergleichswertmethode für Land

1/2

Entnommen dem Skript Statistische Methoden, SIREA, S. 8, Autor: *Francesco Canonica*

Bekannt ist Bewertungsobjekt 1'238 m² Bauland für Mehrfamilienhaus
 - gemäss Eintragungen in untenstehender Tabelle
 - mit Abbruchobjekt (Abbruchkosten Fr. 70'000.-)
 - belastet mit Servitut (Löschungskosten Fr. 50'000.-)

4 Vergleichsobjekte gemäss Eintragungen in untenstehender Tabelle

ANALYSE	Bewertungsobjekt	Analyse der Vergleichsobjekte (Differenzen markiert)			
		Vergl. Objekt 1	Vergl. Objekt 2	Vergl. Objekt 3	Vergl. Objekt 4
Kriterien		Preis 375.-/m ²	Preis 490.-/m ²	Preis 380.-/m ²	Preis 320.-/m ²
Grösse, Fläche	1'238 m ²	985 m ²	1'566 m ²	6'906 m ²	1'080 m ²
Erschliessung	voll erschlossen	✓	✓	nicht erschloss.	Teilweise erschl.
Aussicht + Besonnung	mittelmässig	schlecht	sehr gut	✓	gut
Immissionen	keine	✓	✓	Leichte Immiss.	Lärmig (Bahn)
AZ, Nutzungsmass	W2: AZ 0,40	✓	W3: AZ 0,6	WG3: AZ 0,7	✓
Baugrund	gut	Starke Hanglage	✓	✓	Sehr schlecht

OR 56

H

Immobilienbewertung; Beispiel für die Vergleichswertmethode für Land 2/2

Entnommen dem Skript Statistische Methoden, SIREA, S. 8, Autor: *Francesco Canonica*

WERTAUSGLEICH	Bewertungs objekt	Wertausgleich der Differenzen (Zuschläge/Abzüge markiert)			
		Vergl. objekt 1 Preis 375.-/m2	Vergl. objekt 2 Preis 490.-/m2	Vergl. objekt 3 Preis 380.-/m2	Vergl. objekt 4 Preis 320.-/m2
Grösse, Fläche					
Erschliessungsgrad				+ 50.-	+ 25.-
Aussicht + Besonnung		+ 20.-	- 40.-		- 20.-
Immissionen				+ 20.-	+ 30.-
AZ, Nutzungsmass			- 50.-	- 60.-	
Baugrund, Neigung		+ 25.-			+ 50.-
Massgebender Wert	Mittelwert 405.-/m2	Korrigierter Preis 420.-/m2	Korrigierter Preis 400.-/m2	Korrigierter Preis 390.-/m2	Korrigierter Preis 405.-/m2

Landwert	1'238 m2 à Fr. 405.-/m2	Fr. 501'390
abzüglich Abbruchkosten		Fr. - 70'000
abzüglich Löschung Servitut		Fr. - 50'000
Verkehrswert	Verkehrswert gerundet	Fr. 380'000

Es ist liegt auf der Hand, dass der m2-Preis stark von den von Ermessen geprägten Anpassungen abhängt.

OR 57

Case 13: Immobilien; Discounted-CF-Methode (schematisch)

Ausgangslage

- Die Netto-CFs in den Jahren 1 bis 7 entsprechen den effektiven Schätzungen für die Nettomieteträge abzüglich von Ausfällen, Erneuerungen, Abgaben usw.
- Im 8. Jahr wird der dannzumalige Marktwert geschätzt und diskontiert.
- Der Diskontsatz entspricht der risikolosen Rendite von Bundesobligationen und einem Risikozuschlag (aber nicht schon im Zähler berücksichtigte Risiken).

Diskontsatz 3.5%	Jahre								Marktwert
Jahr 8	1	2	3	4	5	6	7	8	
Cash Flows	17	13	19	18	15	-1	14	320	
Barwerte	16.43	12.14	17.14	15.69	12.63	-0.81	11.00	243.01	
Barwert DCF total	327.22								

Aufgaben
Welche Faktoren sind von Ermessen geprägt, welche den Wert der Liegenschaft beeinflussen?

Lösungen
Geschätzte Netto-Cashflows der Jahre 1 bis 7, Diskontsatz, Marktpreis im Jahr 8
Je höher der Diskontsatz und je tiefer die CFs, desto tiefer der Wert der Immobilien

OR 58

Case 14: OTC Wertschriften, Ausgangslage 1

S

Ausgangslage 1: MP unter AP gesunken

- Anschaffungspreis AP 30
- Beobachtbarer Marktpreis MP 25

OR Aktienrecht bisher
maximal minimal

AP	25	1
----	----	---

667, Abs. 2: AW + notwendige Abschreibungen
669, Abs. 2: Stille Reserven
662a, Abs. 2, Ziff. 5 Stetigkeit

Geforderte Offenlegung:
663b, Abs. 1, Ziff. 8.: Netto-Auflösung stiller Res., falls wesentlich für Erfolg
662a, Abs. 1: Vorjahreszahlen

OR
maximal minimal

AP	25	1 Art. 960a
MP	25	25 Art. 960b

Geforderte Offenlegung:
958d, Abs. 2: Vorjahreszahlen
959a, Abs. 3: Angabe zur Position
959c, Abs. 1, Ziff. 1: Bewertungsgrundsätze
"Einige OTC-Titel mussten infolge geänderter Marktverhältnisse abgeschrieben werden."
959c I, Ziff. 3
Netto-Auflösung, falls stille Reserven wesentlich für Erfolg

Kern-FER
maximal minimal

MP	25	25
----	----	----

FER 2/7 + FER 3/5, 6/2, 6/6 R/30

Geforderte Offenlegung:
Angabe zur Position mit Vorjahreszahl, Querverweis
"Einige OTC-Titel mussten infolge geänderter Marktverhältnisse um 5 abgeschrieben werden."

Marktbewertung im neuen OR immer Option, falls Bedingungen erfüllt.
Aber Bewertungs-Stetigkeit beachten!

OR 59

Case 15: OTC Wertschriften, Ausgangslage 2

S

Ausgangslage 2: MP über AP gestiegen

- Anschaffungspreis AP 30
- Beobachtbarer Marktpreis MP 32

OR Aktienrecht bisher
maximal minimal

AW	30	1
----	----	---

OR
maximal minimal

AW	30	1
MP	32	30

Geforderte Offenlegung:
• Wert aller aktuell bewerteten Wertschriften im Anhang.
• Hinweis auf Marktbewertung.
"Die OTC-Titel sind aktuell bewertet."
"Unsere Schwankungsreserven beträgt insgesamt CHF X."
960b und 959c, Abs. 1, Ziff. 2

Kern-FER
maximal minimal

MP	32	32
----	----	----

Geforderte Offenlegung:
"Einige OTC-Titel wurden infolge verbesserter Marktverhältnisse um 2 aufgewertet."

OR 60

Case 16: Besteuerung von Wertschwankungen auf Liegenschaften bei **juristischen** Personen

Direkte Bundessteuer

- Alle vom Bund anerkannten und verbuchten Abschreibungen und Aufwertungen unterliegen der **Gewinnsteuer**

Kanton Luzern

- Analog zum Bund werden bei Liegenschaften die Gewinne mit der **Gewinnsteuer** und nicht mit einer Sondersteuer erfasst, dies nennt man das dualistische System

Kanton Zürich

- Der Kanton Zürich lässt verbuchte Abschreibungen (geschäftsmässig begründet) im Rahmen der **Gewinnsteuer** zu
- Aufwertungen wirken sich nur bis zum Anschaffungswert im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen steuermehrend aus
- Bei Veräusserung unterliegt der Gewinn zwischen Veräusserungspreis und Anschaffungswert inkl. Investitionen der **Grundstückgewinnsteuer**; monistisches System (Kanton fährt Sonderzug gemäss Steuerharmonisierungsgesetz Art. 12).
- Wie festgestellt, lässt sich die Grundstückgewinnsteuer nur durch maximale Aktivierung von Kosten reduzieren.
- Unternehmen im Kt. ZH dürfen **neu Verluste** an **Grundstückgewinnsteuer** abziehen.

OR 61

Case 17: Verbuchung bezüglich der Wertschwankungsreserve

Ausgangslage für den Abschluss 2013	
Kauf Wertschriften	85'000
Marktpreis der Wertschriften 31.12.13	107'000
Verbuchen Sie eine maximale stillen Reserve bei Marktwerten:	

Lösung	
Wertschriften/ Finanzertrag	22'000
Finanzaufwand oder Periodenfremder Aufwand/ Schwankungsreserve Wertschriften	22'000

OR 62

Case 18: Verbuchung Folgejahr, Verlust

Ausgangslage für den Abschluss 2014	
Marktpreis der Wertschriften 31.12.14	75'000
Verbuchen Sie den Wertverlust, so weit wie möglich, über die Schwankungsreserve	

Lösung	
Finanzaufwand/ Wertschriften	32'000
Schwankungsreserve Wertschriften/ Finanzertrag oder periodenfremder Ertrag	22'000
Bei Auflösung wird über Finanzertrag gebucht, nach dem Bruttoprinzip	

OR 63

Case 19: Stärken und Schwächen der aktuellen Bewertung

S

Stärken

- Falls einigermaßen korrekt: realitätsnaher
- Ermessen wird auch nach oben ausgeweitet
- Oft höheres Eigenkapital

Schwächen

- Schwankungsreserven verletzen die Stetigkeit und die Realitätsnähe
- Aufwendige, zu dokumentierende Schätzung, die i.d. R. durch einen Experten abzusichern sein wird (Kosten!)
- Ermessen wird ausgeweitet
- Volatilität des Ergebnisses steigt, da Schwankungen über Erfolgsrechnung
- In welchen Intervallen ist zu schätzen?
- Stille Willkürreserven auf der einen Seite und aktuelle Werte auf der anderen beissen sich
- Es sind für die Fair Values > Anschaffungswerte latente Steuern für die Grundstückgewinnsteuer zu bilden
- Handelsbilanz ist Ausgangspunkt für die **steuerliche Veranlagung**
- Kleine KMUs mit fehlendem Know-How dürfen aber aktuell bewerten (Experten!)

OR 64

Agenda

3. Rechnungslegung für "grössere Unternehmen",

Art. 961 bis 961d OR

sind iuristische Personen über den Schwellenwerten von OR 727 , Abs. 1, Ziff. 2 (20/40/250) für die ordentliche Revision.und Vereine mit den Schwellenwerten 10/20/50.

Wer sich **freiwillig** einer ordentlichen Revision unterzieht, braucht diese Bestimmungen **nicht** einzuhalten.

„Grössere Unternehmen“ = nur iuristische Personen!

OR 65

1. Erweiterter Anhang: «Grössere Unternehmen» OR 961a

- Offenlegungen zu langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten
 - Fälligkeiten von 1 bis 5 Jahre, trennen von
 - Fälligkeiten länger als 5 Jahre
- Honorar für Revisionsstelle, getrennt für
 - Revisionsdienstleistungen
 - Andere Dienstleistungen (≠ Buchführung bei grösseren Unternehmen, sondern nur Dienstleistungen ohne Risiko der Selbstprüfung)

OR 66

Einfluss des neuen Rechnungslegungsrecht auf Risikobeurteilung und das interne Kontrollsystem (IKS)

Bisheriges Recht

- Bei ordentlicher Prüfung: einer AG Bestätigung der Existenz eines IKS, Art. 728a, Abs. 1 Ziff. 3 OR, **gilt weiter**
- Art. 663b aOR, **Anhang**, ist aufgehoben. Darin forderte das Gesetz für jede AG in Abs. 1, Ziff. 12: «*Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung*»

Neues Recht

- Durchführung der Risikobeurteilung im **Lagebericht** (nicht mehr Anhang) Art. 961c, Abs. 2, Ziff. 2 OR
- Gilt für alle Organisationen mit ordentlicher Revision
- Da der Lagebericht ein Gesamtbild des Unternehmens geben soll (Art. 961c, Abs. 1, OR), breitere Abdeckung der Unternehmungsrisiken, nicht nur Rechnungslegung.

- **Erweiterung des Risikobegriffs:** Steuerungs- und Kontrollprozess nicht nur auf Rechnungslegung, sondern auch auf strategische, rechtliche und operationelle Bereiche ausdehnen inkl. Dokumentation.

OR 67

2. Geldflussrechnung nur: «Grössere Unternehmen» OR 961b

- Veränderung der flüssigen Mittel aus:
 - Geschäftstätigkeit (from operations)
 - Investitionstätigkeiten (from investing activities)
 - Finanzierungstätigkeit (from financing activities)gesondert zeigen
- offen bleibt:
 - Was sind flüssige Mittel?
Deshalb: Offenlegung der Zusammensetzung des Fonds
 - Wie sind die 3 Cash-Flow Kategorien zu ermitteln?
 - Ist es empfehlenswert/ angezeigt, bei einem Unternehmen ohne Standardpflicht FER 4 zugrunde zu legen?
- Thomas Koller, OBT, und Ralph Schäfli, OBT, verweisen im ST, Nov. 12 auf FER 4, zur "bewährten Detaildarstellung".
- Thomas Koller/ Ralph Schäfli, Geldflussrechnung und Anhang, Bestimmungen im neuen Rechnungslegungsrecht, ST 11/2014, verweisen wiederum auf FER 4.

OR 68

3. Lagebericht, grössere Unternehmen, 961c

¹ Der Lagebericht stellt den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie gegebenenfalls des Konzerns am Ende des Geschäftsjahres **unter Gesichtspunkten dar, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.** (663d, Abs. 1 OR bisher)

² Der Lagebericht muss namentlich Aufschluss geben über:

1. die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt; (neu)
2. die Durchführung einer **Risikobeurteilung**;
(663b, Ziff.12, **Anhang** OR bisher, jetzt nur für grössere Unternehmen. **Existenzprüfung internes Kontrollsystem durch Auditor bei ordentlicher Revision**: OR 728a)
Neu sind aber sämtliche Risiken relevant, nicht nur die der Rechnungslegung
3. **die Bestellungs- und Auftragslage**; (neu)
4. **die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit**; (neu)
5. **aussergewöhnliche Ereignisse**; (neu)
6. **die Zukunftsaussichten** (neu)

³ Der Lagebericht darf der **Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung nicht widersprechen.**

OR 69

Case 20: Kurzfragen zu «Grösseren Unternehmen»

1. Verlangt das neue OR Kennzahlen?
2. Gibt es Vorschriften zur Erstellung der Geldflussrechnung?
3. Wie viele Kategorien sind bezüglich der Fälligkeit von Finanzverbindlichkeiten offen zu legen?
4. Weshalb fordert der Gesetzgeber wohl die Trennung der Offenlegung von Revisions- und Beratungshonorar?

Lösungen:

1. Nur zu F&E sowie zum Auftragseingang
2. Nur zur Gliederung. Keine Definition, was der Geldfonds, die operativen sowie Investierungs- und Finanzierungstätigkeiten beinhalten.
FER 4 wird massgebend werden
3. 2 Kategorien: 1 bis 5 Jahre, darüber
4. Je weniger Beratung, desto höher die Unabhängigkeit der Revisionsstelle

«grössere Unternehmen» = plus 1. **erweiterter Anhang**, 2. **Lagebericht**, 3. **CF-Rechnung**

OR 70

Agenda

4. Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung,

Art. 962 bis 962a OR

Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung, (VASR)

Art. 1 Anerkannte Standards zur Rechnungslegung

¹ Folgende Standards zur Rechnungslegung sind für Unternehmen, die der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Artikel 957 OR unterliegen, anerkannt:

- a. die **IFRS**
- b. Die **IFRS for SMEs**
- c. die **Swiss GAAP FER**
- d. die **US GAAP**

² Mit den **US GAAP** kann ein Unternehmen seine Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses oder einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung nur erfüllen, wenn es seine Jahresrechnung im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung nach diesem Standard erstellt.

OR 71

Abschluss nach Standard, also z.B. Swiss GAAP FER

- **Zusätzlich** zum handelsrechtlichen Abschluss, Art. 962 I OR
- **Für Steuerbemessung OR-Abschluss massgebend** (Botschaft S. 1721)
- **Zwingend** für
 - Publikumsgesellschaften
 - Genossenschaften mit mehr als 2000 Mitgliedern
 - Stiftungen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind
 - Minderheitsrechte: 20% AK, 10% Genossenschafter, 20% der Vereinsmitglieder!
- Konzernrechnung nach Standard: Kotierte Ges., Genossensch. ≤ 2000 Mitglieder, Stiftungen mit ordentl. Rev., Art. 963b, Abs. 1 OR
- Konzernrechnung nach Standard entbindet von Einzelabschluss nach Standard
- Bundesrat nennt zulässige Standards, 962a V OR
- Oberste Leitung des Unternehmens bestimmt Standard, 962 IV OR
- Revisionsstelle prüft Standardabschluss ordentlich, 962a III OR
 - freiwilliger Abschluss nach Standard: Keine ordentliche Prüfung verlangt

Kein Standard-Abschluss ist für
«grössere Unternehmen»
obligatorisch!!

OR 72

Handelsrechtlicher Abschluss versus Abschluss nach anerkanntem Standard

S

Kriterium	Handelsrechtlicher Abschluss	Abschluss nach Standard
Ziel Abschluss	<ul style="list-style-type: none"> • Gläubigerschutz • Besteuerungsgrundlage • Dividendengrundlage 	<ul style="list-style-type: none"> • True & Fair View • Grundlage für Finanzentscheide
Genehmigung Abschluss	<ul style="list-style-type: none"> • Durch die Generalversammlung 	<ul style="list-style-type: none"> • Durch Verwaltungsrat • Standardabschluss wird der GV vorgelegt, aber nicht genehmigt.

OR 73

Standardabschluss: Cases 21. und 22.

H

21. Gemäss OR 870 sieht der Viehzüchtergenossenschaft Meierhof mit 10 Mitgliedern eine Nachschusspflicht von CHF 1'000 je Mitglied vor. Nun hat ein Mitglied einen Konflikt mit der Genossenschaftsverwaltung wegen eines Kalbs.
Wie kann er seinen Genossenschaft schikanieren ?

Lösung

- Mitglied kann Abschluss für grössere Unternehmen fordern (Nachschusspflicht, 961d II, Ziff.2 und 3)
- Mitglied kann Abschluss nach Standard verlangen. Genossenschaftsvorstand sagt, welchen (Nachschusspflicht, 962 II, Ziff. 2 und 3)



22. Der Leiter des Rechnungswesens eines grossen privaten Aktiengesellschaft verfügt, dass für die Konzernrechnung von IFRS auf FER gewechselt werde. Kann er das?
Falls nein, wer kann?

Lösung Nein, nur CEO oder VR (962 IV OR)

OR 74

Starke Minderheiten!

S

	Abschluss Gröss. Un- ternehmen OR 961d II	Standard- abschluss OR 962 II	Konzern- rechnung, OR 963a II	Konzern- rechnung nach Standard, OR 963b IV
AK (Grund- kapital)	10%	20%	20%	20%
Genossen- schafter	10%	10%	10%	10%
Persönlich haftende Gesellschafter od. bei Nach- schusspflicht	ja	ja	ja	ja
Stiftung			Stiftungsauf- sichtsbehörde	Stiftungsauf- sichtsbehörde

OR 75

Minderheiten proaktiv zufrieden stellen

- Faire Dividende zahlen
- Reglement für die Entschädigung von Mehrheitsaktionären erlassen, wo Gewinnbeteiligung, Spesen und Lohnnebenleistungen transparent werden
- Proaktive Information der Minderheitsaktionäre, welche die gesetzlichen Erfordernisse übertrifft
- Durchführung einer GV bis Ende Juni, die umsichtig vorbereitet wird
- Revision der Jahresrechnung und kein optioning-out
- Freiwilliger Abschluss nach der (Kern-) FER

OR 76

Standardabschluss: Cases 23. und 24.

H

23. Eine NPO Stiftung mit den Grössenkriterien 15/ 45/ 240 macht einen freiwilligen Swiss GAAP FER Abschluss, um die Spender seriös zu informieren. Revision notwendig? Falls ja, welche?

Lösung

Trotz der scheinbar zwingenden Bestimmung von 962a III OR herrscht die Meinung vor, dass beim freiwilligen Abschluss nach Standard, keine ordentliche Revision durchzuführen sei. (z.B. ZEWO)

Nach ZGB 83b III, eingeschränkte Revision bis zu Schwellenwerten vom Aktienrecht gemäss OR 727 und 727a, Abs. 1.



24. Eine **Minderheitsaktionärin** einer privaten AG, welche die Schwellenwerte 20/40/250 unterschreitet, möchte **Einsicht** in den freiwilligen Swiss GAAP FER Abschluss. Wie steht es um ihre Rechte?

Lösung

- **Ja, sie hat Einsichtsrecht** in den FER-Abschluss: Dieser muss dem obersten Organ (= GV, OR 698) vorgelegt (aber nicht genehmigt werden). 962a IV OR
- **Gläubiger** haben in den Geschäftsbericht und Revisionsbericht nur bei schutzwürdigem Interesse Einsicht (958e OR), allenfalls Gerichtsentscheid.
- Einsicht für Jedermann: Nur bei Kotierten! **Rein interner FER-Abschluss möglich**

OR 77

Agenda

5. Konzernrechnung Bestimmungen gelten neu auch für Kommandit-AGs, Stiftungen, Vereine u. Genossenschaften als Obergesellschaft

Art. 963 bis 963b OR

A. Pflicht zur Erstellung: Art. 963 Grundsatz

¹ *“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.“*

OR 78

Erstellungspflicht Konzernrechnung

Konsolidierungspflicht

- Falls Holding mit Kontrolle juristische Person und auf konsolidierter Basis die **Schwellenwerte überschritten** werden

Konsolidierungspflicht auch unter den Schwellenwerten, OR 963 a II

- Falls für die zuverlässige Beurteilung der Lage notwendig
- Minoritäten fordern Konzernabschluss (20% AK, 10% der Genossenschafter, 10% der Vereinsmitglieder)
- **Persönlich haftende bzw. nachschusspflichtige Gesellschafter von Genossenschaften und GmbHs fordern Konsolidierung**
- Stiftungsbehörde fordert Konzernabschluss

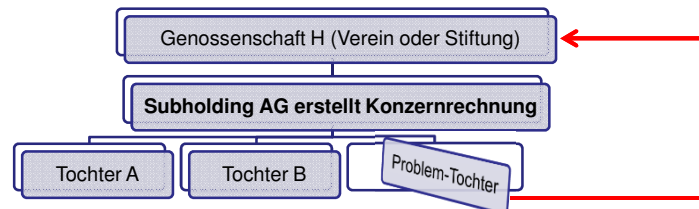
OR 79

Konzernrechnung

- Kontrolle, nach Botschaft genügt Kontroll**möglichkeit**, 963I OR, durch
 - direkte bzw. indirekte **Stimmenmehrheit** des obersten Organs
 - **Ernennen, abberufen**, direkt oder indirekt Leitung oder Verwaltungsorgan
 - Möglichkeit, Beherrschung durch Statuten, Stiftungsurkunde oder **Vertrag**
- **Erstellung** der Konzernrechnung kann durch Vereine, Stiftungen oder Genossenschaften **an eine Subholding delegiert** werden, sofern
 - Subholding **sämtliche Konzerngesellschaften** zusammenfasst
 - **Tatsächliche Beherrschung ausübt** (nicht Obergesellschaft) 963 IV OR
- Oberste Leitung oder Verwaltungsorgan des Unternehmens bestimmt Standard, 962 IV OR

OR 80

Delegation der Konzernrechnung an Subholding, 963 IV OR



- Wird so die echte Holding zum Abfall-Eimer für unliebsame Special Purpose Entities und andere unliebsame Unternehmensteile?
 - Rechtsmissbräuchliches Vorgehen?
 - Vollständigkeit verletzt? 958c I, Ziff. 2 OR
- Kann der Begriff "sämtliche Unternehmen" das Ausscheren von Unternehmensteilen in die Obergesellschaft verhindern?
- Parlament meinte, dass Obergesellschaft nicht operativ tätig sein könne: Subholding: "*Beherrschung tatsächlich ausübt*"
- Beherrschung der Untergesellschaften durch die Subholding ist leicht zu designen
 - Weniger pessimistisch: Florian Zihler, ST, 2012 | 5, S. 288

OR 81

Konzernrechnung

- **Standardkonzernabschluss**: mit Aktien Kотиerte, Stiftungen mit ordentlicher Revision, Genossenschaften > 2000 Mitglieder, 963b I OR
- Revisionsstelle prüft Standardabschluss ordentlich 962a III OR
 - **freiwilliger** Abschluss nach Standard ≠ ordentliche Prüfung nötig
- Holding muss auch einen OR Einzelabschluss erstellen
- Im Anhang zur Konzernrechnung sind die Bewertungsregeln zu erläutern (Art. 963b, Abs.3 OR), z.B. Buchwertkonsolidierung
- Vorschriften für «grössere Unternehmen» nicht gültig:
 - Keine obligatorische CF-Rechnung**
 - Kein Lagebericht**: HWP meint, Lagebericht Holding müsse auch den Konzern beleuchten
- Keine Segmentberichterstattung verlangt!

OR 82

Konzernrechnung: Accounting Manual

- OR oder Standard? Welcher Standard?
- Formulare für Datenerhebung bei den Einzelgesellschaften
- Bewertungsguidelines, z.B. auch bezüglich stiller Reserven
- Umrechnungsrichtlinien für die Einzelabschlüsse in die Konzernwährung
- Regeln für den Konsolidierungskreis
- Guidelines für die Kapitalkonsolidierung
- Excel oder smarteres Softwareprodukt
- Festlegen der Anforderungen ans IKS

OR 83

Konzernrechnung: Vorteile der Qualität

- So wie im Einzelabschluss kein einheitliches Bewertungskonzept verlangt wird, so gilt das auch für die Konzernrechnung.
Buchwertkonsolidierung erlaubt
- Erläuterung der Konsolidierungsgrundsätze verlangt
- Es bleibt dann die Frage, ob die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns noch gewährleistet ist (Art. 963a, Abs. 2, Ziff. 1 OR)
- Mit einer Konzernrechnung nach FER erhält auch das Management ein taugliches Führungsinstrument
- Die Konzernrechnung ist für den Schweizer Fiskus nicht steuerrelevant
 - Ausnahme: Besteuerung eines nicht-kotierten Aktienpakets der Holding bei dessen Eigentümer; hier kann die Konzernrechnung zur Besteuerung herangezogen werden.
 - Allerdings: Eine **freiwillig erstellte** Konzernrechnung muss den Steuerbehörden nicht vorgelegt werden.
- Eine Konzernrechnung als gesetzliche Alibi-Übung ist reine Zeitverschwendung

OR 84

Cases 25. und 26. zur Konzernrechnung

H

25. Eine operative Kollektivgesellschaft hat eine 100%ige Beteiligung an einer Holding AG, welche auf konsolidierter Basis die Schwellenwerte 20/40/250 überschreitet. Konzernrechnung?
Falls ja, wer? Welche Qualität wäre gefordert?
26. Eine GmbH besitzt 40 % der Z-Aktien. Vertraglich haben die Aussen-Aktionäre der Z-AG der GmbH 50% ihrer Aktienstimmen an die GmbH abgetreten. Muss die GmbH eine Konzernrechnung erstellen, falls konsolidiert die Schwellenwerte 20/40/250 unterschritten werden?

Lösung

25. Konzernrechnung nach Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Buchwertkonsolidierung zulässig) **durch die Holding AG**. Personengesellschaften von der Konsolidierungspflicht befreit (dort hin könnte Einiges transferiert werden!)



26. Kontrollmöglichkeit gegeben: 40% + 50% von 60% (vertraglich) = 70%. Aber: **Befreiung** von der Konsolidierungspflicht, da Schwellenwerte unterschritten (963a I, Ziff.1. OR). Klage möglich: "Für zuverlässige Beurteilung, Konzernrechnung notwendig" (963a II, Ziff.1. OR).

OR 85

Case 27: Minderheitsrechte und Konzernrechnung

Ausgangslage bei der Druckerei Perfekt AG

Martha Meier hat den Betrieb von ihrem Vater übernommen. Ihr Bruder und ihre Schwester sind nicht im Druckereiunternehmen beschäftigt. Sie besitzen aber je 22 % der Aktien, Martha Meier hält die restlichen 56 %. So musste Martha ihre Geschwister nicht auszahlen. Martha macht einmal jährlich mit ihren Geschwistern, die nicht im Verwaltungsrat sind, eine Generalversammlung.

Die vorgelegte Jahresrechnung war bisher nicht aussagefähig.

Neu: Die Druckerei hat vor 3 Jahren zu 90% einen Verlag erworben.

Ihre Aufgabe

Was können die beiden Geschwister jetzt zusätzlich tun, um mehr Einblick zu erhalten?

Ihre Lösung:

- Erstellung einer Konzernrechnung fordern (Buchwertkonsolidierung) (20 % Beteiligung, Art. 963a Abs. 2 Ziff. 2 OR)
- Erstellung einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard fordern (20 % Beteiligung, Art. 963b, Abs.4, Ziff. 1 OR)

OR 86

Handlungsbedarf für die Unternehmen

S

- Milchbüchleinrechnung zulässig? Falls ja, erwünscht?
- Kontenplan mit neuem OR kompatibel oder anpassen?
- Bewertungen überprüfen, auch wenn gesetzlich nichts geändert hat, allenfalls erfolgswirksame Anpassungen
- Anhang obligatorisch? Falls nein, erwünscht?
- Darstellungswährung?
- Ist der Anhang anzupassen? Welche Erweiterungen sind nötig?
- Sind Forderungen bezüglich Rechnungslegung von Minderheiten zu erwarten?
- Grössenkriterien von "*grösseren Unternehmen*" erfüllt?
- Geldflussrechnung?
- Ist eine Konzernrechnung zu erstellen? Falls ja, wie müssen, wollen wir diese ausgestalten?

OR 87

Anwendungszeitpunkt, Art. 2, Abs. 1 und 3, und Übergangsregelungen, Art. 2, Abs. 4

- Anwendung: spätestens auf 1. Januar 2015
- Anwendung der Konzernrechnungslegungsbestimmungen: spätestens auf 1. Januar 2016
- Benchmark, ob "*grössere Unternehmung*": Jahre 2013 und 2014 für 2015, dann Regeln für ordentliche Revisionspflicht
- Verzicht auf Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung, oder
 - Vorjahreszahlen nach altem Recht mit Offenlegung im Anhang
 - Restatement nach neuem OR, aber ohne Umbewertung; dies muss erfolgswirksam im 1. Jahr vollzogen werden.
Allerdings: Korrekte Bewertung nach altem OR kann vom neuen OR übernommen werden, ohne einen Fehler nach neuem OR zu machen.

Looser Silvan und Haas Susanne, ST, 6-7, S. 486ff., Neues RLR, Art. 2 Abs.4 Übergangsbestimmungen.

OR 88

S

Fazit zu den neuen Rechnungslegungsnormen 1/2

- Formal durch die Gliederung für alle Rechtsformen ein Fortschritt
 - Klarheit u. Vergleichbarkeit
- Substanzieller Anhang
- Definition der wichtigsten Grundbegriffe des Bilanzrechts (959 OR)
- Impairment- und Rückstellungs-Anzeichen sind zu beachten
- Zu grosse sinnlose Toleranz aus betriebswirtschaftlicher Sicht
 - Kein Anhang für Einzelunternehmen und Personengesellschaften
 - Stille Reserven à la carte
- Massgeblichkeit (Verbuchungsprinzip) bleibt bestehen
- Gekoppelt mit einer progressiven Definition für die Erfassung von Aktiven
- Gekoppelt mit zulässigen aktuellen Werten (alle Unternehmen) (und Schwankungsreserven!)
- Gekoppelt mit starken Minderheitsrechten

OR 89

S

Fazit zu den neuen Rechnungslegungsnormen 2/2

- Grundsatz der Einzelbewertung
- Beschreibung der Grundsätze zur Abschlusserstellung
- Erläuterung von Abschlusspositionen
- Grössere Unternehmen: Ohne Standardabschluss
- Konzerne: Hohe Schwellenwerte ohne Konsolidierung. Buchwertkonsolidierung zulässig.
- Standardabschluss: Kotierte, sonst kaum
- Trotzdem: Höheres Fachwissen der Buchführenden
- Unerlässlich: Ein (zusätzlicher) Abschluss gemäss (Kern-) FER als Führungsinstrument der Unternehmung neben dem Selbstbedienungsladen „Rechnungslegung nach neuem OR“, auch nur intern möglich

OR 90

Herzlichen Dank für Ihr aktives Zuhören!

Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ.
Susenbergstrasse 5, CH-8044 Zürich
Tel. +41 43 243 7000/ Fax +41 43 243 7002
E-Mail: consulting@teitler.ch

Teitler Consulting
Accounting + Communication

OR 91