

RECHNUNGSLEGUNGSREFORM

Bescheiden und teils nicht durchdacht

Das Parlament gab grünes Licht für die Neugestaltung des 32. Titels des Obligationenrechts, Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung. Welche Änderungen erwarten die Unternehmen?



Es sind Leitplanken nötig, wie die von Swiss GAAP FER, damit künftige Konzernrechnungen «true & fair» sind.

Foto: Bilderbox.de

TEXT EVELYN TEITLER-FEINBERG

Das Parlament hat am 23. Dezember die Rechnungslegungsreform beschlossen. Die Frist für ein Referendum wird am 13. April 2012 abgelaufen sein. Der Bundesrat hat über den Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht entschieden. Inwiefern werden Unternehmen rechnungslegungsmässig aber tatsächlich in die Pflicht genommen?

Die geänderten Vorschriften zur Rechnungslegung betreffen rechtsform-unabhängig alle buchführungspflichtigen Unternehmen. Die rechtsform-spezifischen Bestimmungen, z.B. des Aktienrechts, werden verschwinden und der 32. Titel des Obligationenrechts enthält alle Normen, welche die Rechnungslegung betreffen.

Die Neuerungen

Weitgehend befreit von der Pflicht der Rechnungslegung im Sinne der neuen Bestimmungen, sind Einzelunternehmen und Personengesellschaften, deren Umsatz im letzten Geschäftsjahr keine 500 000 Franken erreicht hat. Für diese Unternehmen genügt eine Buchführung über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage (Milchbuch-Rechnung). Die gleiche Erleichterung gilt für Stiftungen und Vereine, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, sowie auch für Stiftun-

gen, die keine Revisionsstelle bezeichnen müssen. Falls die Fortführungsvermutung für die nächsten 12 Monate seit Bilanzstichtag nicht zutrifft, ist das im Anhang zu vermerken und die wirtschaftlichen Auswirkungen darzulegen. Die geforderte zeitliche und sachliche Abgrenzung wirkt ironisch, wenn umgekehrt stille Reserven auf Aktiven und Rückstellungen im bisherigen Rahmen, also unbeschränkt, zulässig sind. Überdies scheint sich hier ein legislatives Versehen eingeschlichen zu haben: Einerseits wird die Milchbuch-Rechnung nach OR E957 bis 500 000 Franken Umsatz gestattet, aber Abgrenzungen sind gemäss OR E958b bereits bei einem Umsatz ab 100 000 Franken gefordert.

Neu ist die vernünftige Gliederung, die für Bilanz und Erfolgsrechnung gefordert wird. Diese Rechnungen dürfen in Konto- oder in Staffelform (Art. E958d, Abs. 1) dargestellt werden. Neu ist es für alle Rechtsformen zwingend, die Vorjahreszahlen zu nennen. Die Erfolgsrechnung darf entweder als Produktionserfolgsrechnung oder als Absatzerfolgsrechnung präsentiert werden. Im Falle einer Absatzerfolgsrechnung sind die nicht erscheinenden Aufwendungen wie Abschreibungen und Personalaufwand im Anhang offen zu legen.

Neben der Landeswährung dürfen neu auch wesentliche andere Währungen verwendet werden, aber die Werte in Landeswährung sind in diesem Fall zusätzlich offen zu legen, einschliesslich der verwendeten Umrechnungskurse. Für den Text gilt entweder eine Landessprache oder Englisch.

Für alle buchführungspflichtigen Unternehmen wird jetzt neu ein Anhang gefordert, der beispielsweise die Auflösung der stillen Reserven offen zu legen hat, falls diese deren Bildung übertreffen. Ebenso sind Eventualverpflichtungen und Beteiligungsrechte oder Optionen für alle Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für alle übrigen Mitarbeitenden wertmässig (wie immer der Wert auch bestimmt sein mag) offen zu legen. Zu erläutern sind neu ausserordentliche, periodenfremde oder einmalige Positionen der Erfolgsrechnung. Hier fehlt es aber an Konsequenz: Einzelunternehmen und Personengesellschaften

dürfen auf einen Anhang verzichten, sofern sie die Schwellenwerte der ordentlichen Revision unterschreiten.

Für die Bewertung gelten grundsätzlich historische Kosten, d.h. Anschaffungswerte bzw. Herstellkosten mit plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen. Durchbrochen wird dieses Prinzip – mit noch nicht absehbaren Konsequenzen – durch Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen (oder Kurswerten). Diese dürfen als Option auch aktuell bewertet werden. So können also zum Beispiel auch OTC-Titel zu einem beobachtbaren Marktpreis bewertet werden. Aber der Gesetzgeber spricht nicht von Wertschriften, sondern von Aktiven! Die beiden Bundesrätinnen Simonetta Sommaruga und Eveline Widmer-Schlumpf versuchten ohne Erfolg, diesen Minderheitsantrag zu Fall zu bringen. Das Parlament dachte nur an die OTC-Titel. Aber sowohl Rendite-Immobilien als auch Vorräte können beobachtbare Marktpreise in einem aktiven Markt aufweisen.

Wer von aktuellen Werten Gebrauch macht, darf erfolgswirksam Schwankungsreserven bilden, welche maximal so hoch angesetzt werden dürfen, dass die Nettobewertung nicht tiefer ausfällt wie bei einer Bewertung zu historischen Kosten. Die Höhe der Schwankungsreserven ist in der Bilanz oder im Anhang offen zu legen. Diese Möglichkeit untergräbt die mit den beobachtbaren Marktpreisen heraufbeschworene «true & fair View». Sie durchbricht auch das Prinzip der Stetigkeit bezüglich der Bewertung. Also auch hier besteht die Möglichkeit, in Verlustjahren stille Reserven aufzulösen und so den Verlust zu verkleinern. Dass das im neuen Gesetz ebenfalls genannte Vorsichtsprinzip einen Riegel zum creative Accounting schiebt, darf kaum erwartet werden. Viel eher aber das Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz. Wer A sagt, muss auch B sagen: Die höheren Marktwerte sind dann auch für die Veranlagung der Steuern massgeblich.

Grössere Unternehmen

Die Gruppe der grösseren Unternehmen, also jene, die der ordentlichen Revision unterliegen, ist seit 1.1.2012 bedeutend geringer, da die Schwellenwerte für die ordentliche

Revision kräftig erhöht worden sind. Folgende Gesellschaften müssen nach OR 727, Absatz 1, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen: Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind und Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: a) Bilanzsumme von 20 Millionen Franken, b) Umsatzerlös von 40 Millionen Franken oder c) 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Diese grösseren Gesellschaften unterliegen einem erweiterten Anhang, zu ihrer Jahresrechnung gehört eine Geldflussrechnung und sie sind verpflichtet, einen Lagebericht zu verfassen, der sich auch zu den Zukunftsaussichten des Unternehmens äussert.

Ob eine rechnungslegungspflichtige juristische Person Unternehmen konsolidieren muss, hängt von der Kontrolle ab. Diese wird auch de facto und nicht nur über Beteiligungen verstanden. Die Konsolidierungspflicht gemäss anerkanntem Standard ist gültig.

Gefährlich und letztlich nicht geklärt ist das Recht, dass Stiftungen, Vereine und Genossenschaften die «Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen delegieren» können, sofern das «betreffende kontrollierte Unternehmen ... sämtliche weiteren Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst ...» (OR Art. E963). Das konsolidierende Unternehmen muss demgemäss also eine Subholding sein. Es besteht das Risiko, dass eine unliebsame Tochter in die nicht-konsolidierungspflichtige, oberste Holding integriert wird und so an der Konzernrechnung vorbei geschifft werden kann.

Werden nun auf konsolidierter Basis die oben genannten neuen Schwellenwerte für die ordentliche Revision unterschritten, dann gilt eine Befreiung von der Erstellung einer Konzernrechnung. Durch die Heraufsetzung der Schwellenwerte wird das für zahlreiche zusätzliche Konzerne gelten. Für die Konzerne, welche diese (hohen) Schwellenwerte überschreiten, genügen weiterhin die «Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung». Was immer das heissen mag. Ohne Leitplanken, wie sie die Swiss GAAP FER gewährleisten, muss eine solche Konzernrechnung nicht einmal «true & fair» sein.

Konsolidierungspflicht nach anerkanntem Rechnungslegungsstandard ist nur bei Publikumsgesellschaften, grossen Genossenschaften und Stiftungen mit ordentlicher Revision ein Erfordernis oder wenn eine qualifizierte Minderheit dies verlangt. Der Bundesrat wird die anerkannten Standards bezeichnen. Der Abschluss nach anerkanntem Standard ist dem obersten Organ anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung nach OR vorzulegen. Der Abschluss nach Standard wird nicht genehmigt. Damit wird klar, dass das Gesetz in jedem Fall den handelsrechtlichen Abschluss fordert. Trotzdem fordert OR E962a eine ordentliche Prüfung.

Fazit

Zu begrüssen ist, dass alle Normen, welche die Rechnungslegung betreffen, auf den 32. Titel des Obligationenrechts konzentriert sind, was die Übersichtlichkeit verbessert. Auch die grundsätzliche Neutralität der Rechtsform eines Unternehmens bezüglich der Rechnungslegung bedeutet einen grossen Schritt nach vorn.

Der Output der neuen Gesetzgebung ist aber, alles in allem, trotz verbesserten Ansätzen wie den Gliederungsvorschriften, kümmerlich. Unternehmen tun gut daran, proaktiv vor allem bezüglich der «true & fair» Präsentation mehr zu tun, als das neue Recht verlangt. Nur auf diesem Level kann ein Unternehmen kraftvoll geführt werden. Der Gesetzgeber ist mit sich selbst grosszügig, wenn er trotz der stillen Reserven à la Carte davon spricht, dass sich Dritte aufgrund der gesetzeskonformen Rechnungslegung ein «zuverlässiges Urteil» bilden sollen können.

DIE AUTORIN



Dr. Evelyn Teitler-Feinberg, Teitler-Consulting + Communication. Evelyn Teitler war Lei-

terin der Fachgruppen von Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, Swiss GAAP FER 1, FER 18 und FER 20 und ist Mitherausgeberin der IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung. consulting@teitler.ch

UNTERNEHMER FORUM SCHWEIZ

TAGUNG NEUES RECHNUNGSLEGUNGSRECHT

20. April 2012, im Lake Side Zürich: Ausgewiesene Fachspezialisten zeigen Ihnen alle Änderungen des neuen Rechnungslegungsrecht auf. Die Tagung richtet sich an leitende Angestellte aus Buchführung und Rechnungslegung.

Weitere Informationen und Anmeldung unter www.unternehmerforum.ch