www.pwc.ch

Das neue Rechnungslegungsrecht
Erfahrungen

EXPERTsuisse

17. September 2015

St. Gallen

pwc

Inhalt

Einleitung

Anhang

Geldflussrechnung

Übergangsbestimmungen

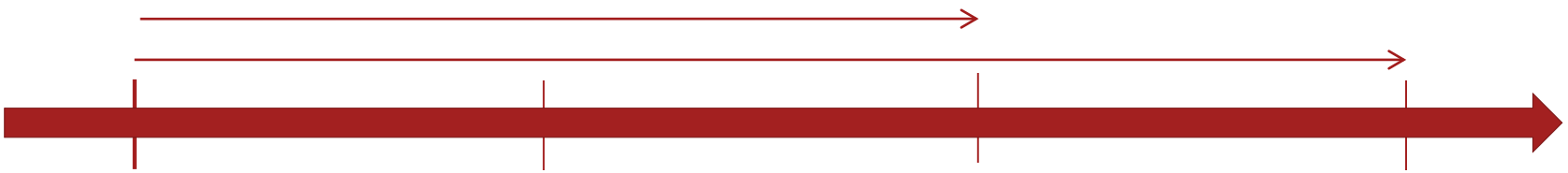
Einleitung

1

Einleitung
Zeitliche Aspekte

- Im Dezember 2011 verabschiedete die Bundesversammlung verschiedene Änderungen des Obligationenrechts.
- Am 1. Januar 2013 in Kraft getreten.

Übergangszeitraum



01.01.2013	01.01.2015	01.01.2016
Inkrafttreten	Umsetzung: Buchführung und Rechnungslegung	Umsetzung: Konzernrechnung

Einleitung
Hauptmerkmale

- Relevant für alle Unternehmen, unabhängig der Rechtsform
- Erleichterungen für kleine Unternehmen, Vereine und Stiftungen bezüglich doppelter Buchführung
- Detailliertere Bestimmungen bezüglich der Mindestgliederung
- Stille Reserven erlaubt
- Grössere Unternehmen müssen eine Geldflussrechnung und Lagebericht erstellen sowie zusätzliche Angaben im Anhang machen
- Gewisse Unternehmen müssen eine Jahres- bzw. Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung erstellen
- Erhöhte Grössenkriterien bezüglich der Konzernrechnung
- Mehr Rechte für Minderheiten

Allgemeine Bestimmungen
Struktur des neuen Rechnungslegungsrechts

Kapitel	Titel	OR
1	Allgemeine Bestimmungen	957 – 958f
2	Jahresrechnung	959 – 960e
3	Rechnungslegung für grössere Unternehmen	961 – 961d
4	Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung	962 – 962a
5	Konzernrechnung	963 – 963b

Allgemeine Bestimmungen
Ziele und Grundsätze

	Buchführung	**Rechnungslegung**
Ziel	• Grundlage für die Rechnungslegung • Grundsätze ordnungs-mässiger Rechnungslegung (OR 957)	Die Rechnungslegung soll die wirt-schaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuver-lässiges Urteil bilden können (OR 958).
Grundsätze	1. Vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle 2. Belegnachweis 3. Klarheit 4. Zweckmässigkeit (hinsichtlich Art und Grösse des Unternehmens) 5. Nachprüfbarkeit	1. Klarheit und Verständlichkeit 2. Vollständigkeit 3. Zuverlässigkeit 4. Wesentlichkeit 5. Vorsicht 6. Stetigkeit der Massstäbe in Darstellung und Bewertung 7. Verrechnungsverbot

Das neue Rechnungslegungsrecht

Anhang

2

Zweck und Bestandteile der Rechnungslegung Art. 958 Abs. 1 und 2 OR

Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.

Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht. Dieser enthält die Jahresrechnung, die sich aus

- der Bilanz,
- der Erfolgsrechnung und
- **dem Anhang** zusammensetzt.

Anhang – Allgemeines

Zweck des Anhangs:

- Erläuterungen der Bilanzierungsgrundsätze
- Zusätzliche Informationen zu Positionen im Abschluss
- Spezifisch verlangte Offenlegungen

Art. 959c OR (Grundlage für Abschlüsse gemäss Rechnungslegungsrecht)

Abs. 1	Allgemeine Richtlinien
Abs. 2	Spezifische Offenlegungsbestimmungen
Abs. 3	Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs für kleinere Einzelunternehmen und Personengesellschaften
Abs. 4	Angaben zu Anleihensobligationen

Art. 961a OR	Angaben für **grössere Unternehmen**
Art. 963b OR	Bewertungsregeln für **Konzernrechnungen**, die nicht nach anerkanntem Standard erstellt werden.

Anhang
Art. 959c Abs. 1 OR

[1] Der Anhang der Jahresrechnung ergänzt und erläutert die anderen Bestandteile der Jahresrechnung. Er enthält:

1. Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze, soweit diese nicht vom Gesetz vorgeschrieben sind;

2. Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung;

3. den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüber hinausgehenden stillen Reserven, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird;

4. weitere vom Gesetz verlangte Angaben.

Sind die folgenden Bilanzierungsgrundsätze im Anhang offenzulegen?

Bilanzierungsgrundsatz	Ja	Nein
• Umsatzerfassung als Leasinggeber	✓	
• Anwendung der Percentage of Completion Methode für langfristige Fertigungsaufträge	✓	
• Ausweis von nicht einbezahltem Aktienkapital als Aktivum		✓
• Erfassung von Transaktionen mit eigenen Aktien	✓	
• Bildung von Einzelwertberichtigungen auf gefährdeten Forderungen	✓	
• Bei freiwilligen Angaben im Anhang: Hinweis auf den Umstand, dass ggf. stille Reserven gebildet oder aufgelöst werden	✓	

Erläuterungen der Bilanzierungsgrundsätze Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR

- Wahlmöglichkeiten in der Erfassung, Darstellung und Bewertung, soweit nicht vom Gesetz vorgeschrieben
- Qualitative Offenlegung mit dem Ziel, das Verständnis für die Jahresrechnung zu erhöhen
- Hinweis auf die Möglichkeit zur Bildung und Auflösung stiller Reserven, wenn freiwillig weitergehende Angaben zur Erfassung, Darstellung und Bewertung gemacht werden

Beispiele:

- Umsatzerfassung bei komplexen Geschäftsmodellen
- Bewertung zu Marktpreisen / Bestimmung Schwankungsreserve
- Erfassung von Transaktionen mit eigenen Kapitalanteilen
- Umrechnungsmethode bei Abschluss in fremder Währung
- Bilanzierung von Leasinggeschäften
- Anwendung von Hedge Accounting
- Aktienbasierte Vergütungen

Zusätzliche Informationen zu Positionen im Abschluss – Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR

Welche Informationen sind relevant?

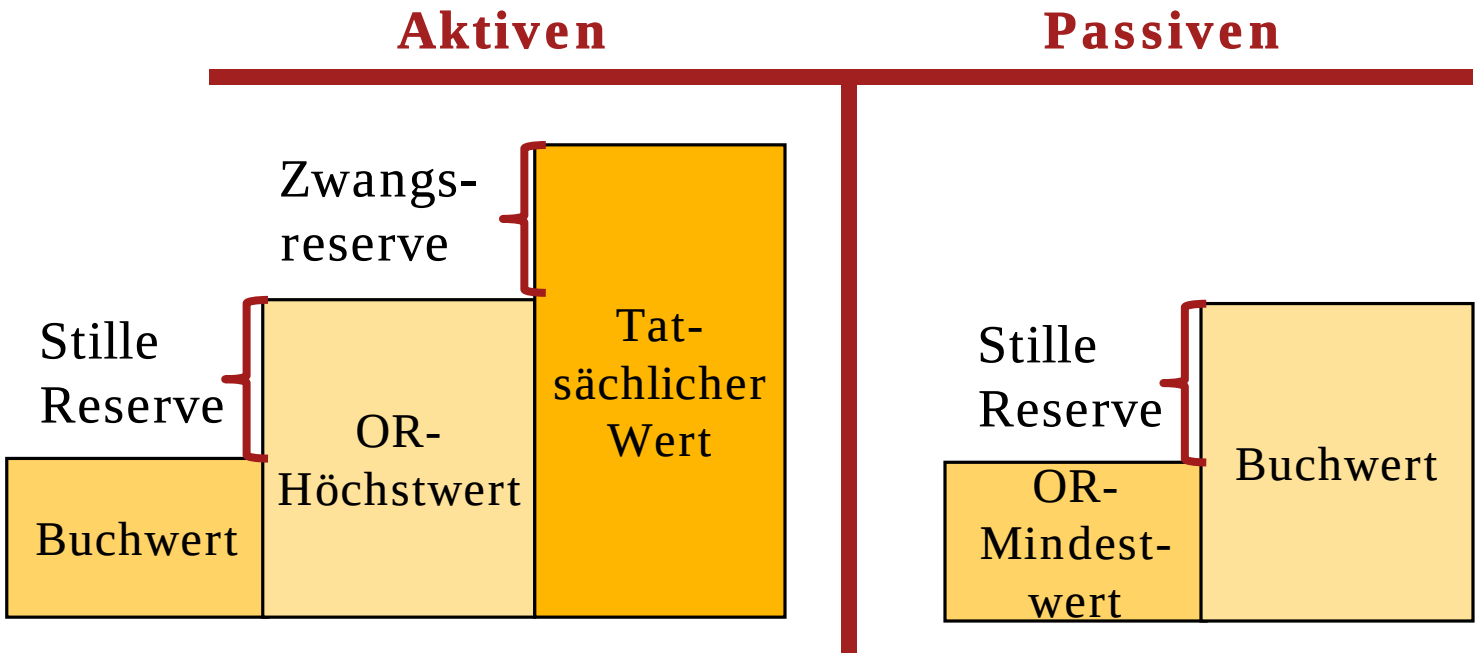
- Ermessensentscheid, was wie dargestellt werden soll
- Leitlinie: Zweck der Rechnungslegung
- Grosse Positionen?
- Besondere Transaktionen?
- Eigenkapitalnachweis?

Welches ist die geeignete Darstellungsform?

- “Spiegel” zur Bestandes-entwicklung
- Erläuterungen in Prosa
- Tabellen mit Details
- Grafiken eher ungeeignet
- Referenzierung auf andere Dokumente vermeiden

Stille Reserven – Definition

Eine stille Reserve ist die Differenz zwischen dem Buchwert und dem OR-Höchstwert (Aktivum) bzw. OR-Mindestwert (Verbindlichkeit).

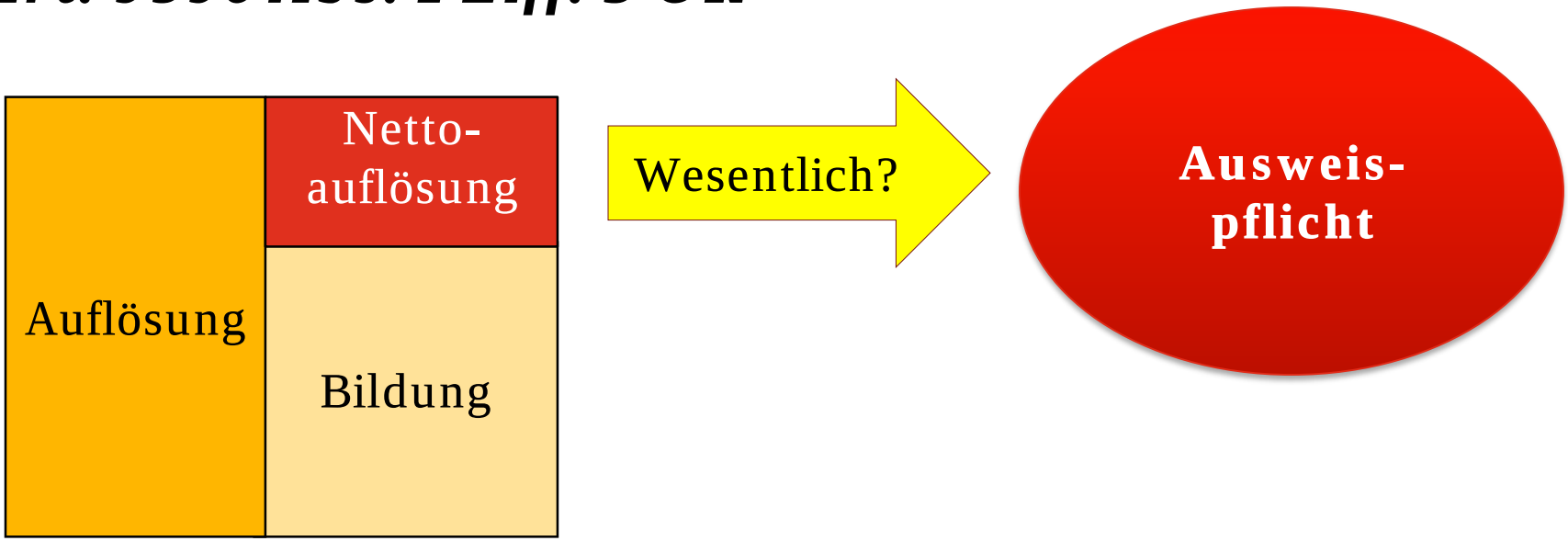


Bildung von stillen Reserven

Aktiven		Passiven	
1	2	3	4

1. Zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen (Art. 960a Abs. 4 OR)
2. Nicht-Auflösung von nicht mehr begründeten Abschreibungen und Wertberichtigungen (Art. 960a Abs. 4 OR)
3. Rückstellungen insbesondere für regelmässig anfallende Aufwendungen für Garantieverpflichtungen; Sanierung von Sachanlagen; Restrukturierungen; die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Art. 960e Abs. 3 OR)
4. Nicht-Auflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen (Art. 960e Abs. 4 OR)

Wesentliche Nettoauflösung stiller Reserven Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR



- Offenlegungspflicht gilt rechtsformübergreifend
- Inventar von stillen Reserven
- Stetigkeit in der Ermittlung
- Wesentlich im Vergleich zum erwirtschafteten Ergebnis

Stellen diese Positionen stille Reserven dar?

Position	Ja	Nein
• Warendrittel	✓	
• Wertberichtigte Arbeitgeberbeitragsreserve ohne Verwendungsverzicht	✓	
• Wertschwankungsreserve bei Bewertung zum Marktwert gemäss Art. 960b OR		✓
• Darlehensverbindlichkeit für die Rangrücktritt erklärt wurde		✓
• Differenz zwischen Kurswert und (tieferem) historischen Anschaffungswert für Wertschriften, die zu historischen Kosten bewertet werden		✓

Weitere vom Gesetz verlangte Angaben - Beispiele Anhang Art. 959c Abs. 1 Ziff. 4 OR

Angabe	OR Art.
Abweichungen von der Annahme der Fortführung	958a Abs. 3
Umrechnungskurse bei Rechnungslegung in Fremdwährung	958d Abs. 3
Weitere Positionen der Bilanz, sofern dies für Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist	959a Abs. 3
Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Personen	959a Abs. 4
Personalaufwand, Abschreibungen und Wertberichtigungen bei der Absatzerfolgsrechnung	959b Abs. 4
Weitere Positionen der Erfolgsrechnung	959b Abs. 5
Angaben zu Anleihensobligationen	959c Abs. 4
Hinweis auf Bewertung zum Börsenkurs oder beobachtbarem Marktpreis sowie Offenlegung des Gesamtwerts entsprechender Wertschriften und übriger Aktiven	960b Abs. 1
Betrag der Schwankungsreserve bei Bewertung zum Börsenkurs oder beobachtbaren Marktpreis	960b Abs. 2
Bedeutende Aktionäre und Beteiligungen von Organen	663c
Angaben über Gegenstand und Betrag von Aufwertungen	670 und 671b

Neue Angaben im Anhang (1)
Art. 959c Abs. 2 OR

Ziff.	Angabe	Bemerkungen
1	Firma oder Name sowie Rechtsform und Sitz des Unternehmens	Dient der Identifikation des Abschlusses
2	Erklärung zur Anzahl Vollzeitstellen (10/50/250)	Klarstellung der für den Abschluss relevanten Grundlagen
3	Angaben zu Beteiligungen	• Firma, Rechtsform, Sitz sowie Kapital- und Stimmenanteil • Für alle direkten sowie alle wesentlichen indirekten Beteiligungen • “Kontrollprinzip”: Änderungen im Konsolidierungskreis
4-9	…	

Neue Angaben im Anhang (2)
Art. 959c Abs. 2 OR

Ziff.	Angabe	Bemerkungen
10	Eventualverbindlichkeiten	• Umschreibung der rechtlichen oder tatsächlichen Verpflichtung • Ermittlung / Reporting? • Mittelabfluss unwahrscheinlich oder nicht verlässlich schätzbar • z.B: Rechtsstreitigkeiten, Rechts-geschäfte mit Beteiligungen, Konventionalstrafen, Unterdeckte Vorsorgeeinrichtungen • Eventualforderungen?

Neue Angaben im Anhang (3)
Art. 959c Abs. 2 OR

Ziff.	Angabe	Bemerkungen
11	Angaben zu Beteiligungs-rechten und Optionen	• Bestand oder Zuteilung? • Welche Titel sind betroffen? • Mögliche Wertbasis: Kurs-, Steuerwerte, Berechnungen
12	Erläuterung von ausserordentlichen Posten	• Was ist ausserordentlich, einmalig oder periodenfremd? • Ausführungen zu den Posten, aber keine weitere Unterteilung
13	Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	• Positive wie negative Ereignisse • Offenlegung der nicht buchungspflichtigen Ereignisse • Datum Freigabe des Abschlusses
14	…	

Angaben im Anhang für grössere Unternehmen Art. 961a OR

Ziff.	Angabe
1	Angaben zu langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten aufgeteilt nach Fälligkeit (1 – 5 Jahre, nach 5 Jahren)
2	Honorar der Revisionsstelle je für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen

Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht für grössere Unternehmen – Art. 961 OR

Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen:

1. **zusätzliche Angaben im Anhang** der Jahresrechnung machen;
2. als Teil der Jahresrechnung eine **Geldflussrechnung** erstellen;
3. einen **Lagebericht** verfassen.

Art. 961d (Erleichterungen infolge Konzernrechnung)

1 Auf die zusätzlichen Angaben im Anhang zur Jahresrechnung, die Geldflussrechnung und den Lagebericht kann verzichtet werden, wenn das Unternehmen selbst oder eine juristische Person, die das Unternehmen kontrolliert, eine **Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard** zur Rechnungslegung erstellt.

*Anerkannte Standards zur Rechnungslegung Art. 962a OR bzw. VASR**

- IFRS – IASB (nicht aber «EU-IFRS»)
- IFRS for SMEs
- Swiss GAAP FER (einschliesslich Kern-FER)
- US GAAP
- IPSAS

- Rechnungslegungsvorschriften der FINMA für Banken und kollektive Kapitalanlagen sind den anerkannten Standards zur Rechnungslegung gleichgestellt.

*Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnunglegung

Das neue Rechnungslegungsrecht

Geldflussrechnung

3

Geldflussrechnung

- Stellt Ein-/Auszahlungen einer Periode dar
- Informationen über die Entwicklung der Finanzlage aus Geschäftstätigkeit sowie Investitionen und Finanzierungen
- Wichtig für Cashflow-Projektionen
- Verbindung zwischen Erfolgsrechnung und Bilanz

Aber:

- Wird oft in letzter Minute erstellt
- EDV-Unterstützung oftmals unbefriedigend
- Informationsbeschaffung bei Gruppen-gesellschaften kann schwierig sein

Geldflussrechnung
Art. 961b OR

Die Geldflussrechnung stellt die Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit je gesondert dar.

- Geldflussrechnung ist ein Hauptbestandteil der Jahresrechnung für grössere Unternehmen
- Heute praxisübliche Klassierung der Geldflüsse, allerdings macht das Gesetz keine weiteren Ausführungen zu Darstellung und Inhalt
- Kein Bezug zu einem anerkannten Standard im Gesetz, Anlehnung allerdings sinnvoll
- Was sind flüssige Mittel?

Was sind flüssige Mittel?
Sind folgende Finanzinstrumente flüssige Mittel?

Finanzinstrument	Ja	Nein
• Bundesobligation mit verbleibender Laufzeit von 2 Monaten (wurde vor 5 Jahren gekauft)		✓
• Blue Chip Aktie mit wesentlich tieferer Volatilität als der Index		✓
• Geldmarktfonds, eintauschbar in einen bestimmten Geldbetrag, mit einem unwesentlichem Wertänderungsrisiko und durchschnittlicher Investmentdauer von 60 Tagen	✓	
• Forward Kontrakt, um in 2 Wochen USD in CHF zu tauschen		✓
• Zahlungsmittel auf einem Sperrkonto		✓

Was sind flüssige Mittel?
Ähnliche Definitionen in FER 4 und IAS 7

- Zahlungsmittel umfassen Barmittel und Sichteinlagen.
- Zahlungsmitteläquivalente sind kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittel-beträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen.
  - Kurze Laufzeit – bis 3 Monate, seit Kauf (IFRS) bzw. ab Bilanzstichtag (FER);
  - Eigenkapitalinstrumente sind ausgenommen.
- Kurzfristige, jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten (Kontokorrente) dürfen von den flüssigen und geldnahen Mitteln abgezogen werden, sofern sie zu den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten gehören (Fonds Netto-flüssige Mittel).
- **Zusammensetzung «Fonds» flüssige Mittel ist offenzulegen.**

Geldflussrechnung
Klassifizierung von Geldflüssen

Geschäfts-tätigkeit	Primäre ertragsgenerierende Aktivitäten und andere, welche weder Investitions- noch Finanzierungstätigkeiten sind
Investitions-tätigkeit	Kauf und Verkauf von langfristigen Vermögens-werten und Investments, die nicht in den Zahlungsmitteläquivalenten enthalten sind
Finanzierungs-tätigkeit	Veränderungen in der Höhe und Zusammen-setzung von Eigenkapital und Fremdkapital

Darstellung der Geldflussrechnung
Geldfluss aus Geschäftstätigkeit

Direkte Methode – Alle operativen Geldflüsse werden entsprechend den zugrundeliegenden Geldflüssen gezeigt – z.B. aus Verkaufstätigkeit

Indirekte Methode – Ausgangspunkt ist der Reingewinn mit Anpassungen hinsichtlich nicht liquiditätswirksamer Positionen

Geldflussrechnung
Darstellung «anderer» Geschäftsvorfälle

Wesentliche nicht (direkt) liquiditätswirksame Transaktionen sollten separat offengelegt bzw. im Anhang erläutert werden, z.B.:

- Erwerb von Anlagevermögen gegen Ausgabe von Eigenkapitalanteilen
- Erwerb von Anlagevermögen durch Finanzierungsleasing
- Tauschgeschäfte
- Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital
- Umstrukturierung der Fremdkapitalfinanzierung von kurzfristig in langfristig
- Kauf von Sachanlagen mit Bezahlung im Folgejahr

Das neue Rechnungslegungsrecht

Übergangsbestimmungen

4

Übergangsbestimmungen – Anpassungen

Übergangs-anpassungen

→ **Retrospektive Anwendung im Eigenkapital?** ✗

→ **Prospektive Anwendung in der Erfolgsrechnung?** ✓

Übergangsanpassungen können sich auswirken auf:

- Kapitalschutzbestimmungen (OR 680/2 sowie OR 725/1 und 2)
- Steuern

Übergangsbestimmungen – Überlegungen

Abschlüsse (bisheriges Recht)	Übergang	Abschlüsse (neues Recht)
	Darstellungswährung?	
	Rechnungslegungsgrundsätze?	
	Zusätzliche Angaben im Anhang?	
	Geldflussrechnung?	
	Lagebericht?	
	Überleitung des Eigenkapitals?	
	Vorjahreszahlen?	

Übergangsbestimmungen – Vorjahresangaben

Informationen des Vorjahres	Kommentar
Keine Vorjahreszahlen?	Vertretbar
Vorjahreszahlen nach «bisherigem» Recht?	Vorjahreszahlen, die von der GV genehmigt wurden
Vorjahreszahlen nach «neuem» Recht?	Klassifizierung der Vergleichszahlen (ohne Neubewertung)

➔Hinweis auf die gewählte Methode im Anhang

Vielen Dank!

Michael Loher
PricewaterhouseCoopers AG
Birchstrasse 160
8050 Zürich
michael.loher@ch.pwc.com
058 792 72 41

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers AG, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2014 PwC. All rights reserved. In this document, “PwC” refers to PricewaterhouseCoopers AG which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.