
Rechnungslegung

Rechnungslegung im Rahmen der finanziellen Unternehmensführung.



Autor: Thomas Schmitt
Prof. für Betriebsökonomie
Fachhochschule Nordwestschweiz
Hochschule für Technik
Bahnhofstrasse 6
5210 Windisch

Version 2.90, Oktober 2020

Vorwort

Die folgende Publikation behandelt ausgewählte Themengebiete aus dem Bereich der Rechnungslegung.

Lösungen zu den Aufgaben finden Sie unter www.startlink.ch.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	2
Inhaltsverzeichnis	2
Teil I Die Wurzeln der Rechnungslegung	4
1. Luca Pacioli	4
2. Soll und Haben	4
3. Karl Käfer	5
Teil II Die Struktur des Rechnungswesens	6
Teil III Die Doppelte Buchhaltung (Doppik)	7
1. Grundmechanismus der Doppik	7
1.1. Buchungskreisläufe	7
1.2. Gliederung der Bilanz	7
1.2.1. Bilanz	7
1.2.2. Balance Sheet	8
1.3. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung / Erfolgsrechnungen	8
1.3.1. Gewinn- und Verlustrechnung / Erfolgsrechnungen	8
1.3.2. Income Statement	9
2. Einführungsbeispiel Buchführung	9
Teil IV Bilanztheorie	14
1. Bilanzmechanik	14
2. Kapitalerhöhung	14
3. Kapitalherabsetzung / Nennwertreduktion / Nennwertrückzahlung	15
4. Aktien-Splitting	15
5. Gratisaktien	15
Teil V Standards für die Rechnungslegung	16
1. Einführung	16
1.1. Übersicht über bestehende Standards	16
1.2. Inhalte der wichtigsten Standards	16
1.3. Eigenschaften der wichtigsten Rechnungslegungsgrundsätze	17
1.4. Konzeptionelle Unterschiede der verschiedenen Standards	17
2. Geschichte der Rechnungslegung in der Schweiz	18
2.1. Meilensteine	18
2.2. Übersicht über die aktuellen Gesetzesrevisionen	18
3. Das neue Rechnungslegungsrecht	18
3.1. Stichtermine der Rechtsfolge	18
3.2. Ziele des nRLR	19
3.3. Konzept des nRLR	19
3.4. Übersicht über das neue Rechnungslegungsrecht	20
3.5. Unterschiedliche Anforderungen an Jahresrechnung	21
3.6. Inhalte des neuen Rechnungslegungsrechts	22
3.6.1. Buchführung	22
3.6.2. Rechnungslegung	22
3.6.3. Mindestgliederung	23
3.6.4. Anhang	25
3.7. Begriffe und Konzepte	26
3.8. Bewertung	27
3.8.1. Einzel- und Gruppenbewertung	27
3.8.2. Vorsichtsprinzip im Schweizer Rechnungslegungsrecht	27
3.8.3. Bewertung von Aktiven	27
4. Swiss GAAP FER	35
4.1. Aufbau	35
4.2. Anwendungsbereich	35
4.2.1. Kern-FER	35
4.2.2. Weitere Standards	38
4.2.3. Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen	41
5. IFRS	42
5.1. Grundstruktur der Rechnungslegung nach IFRS	42

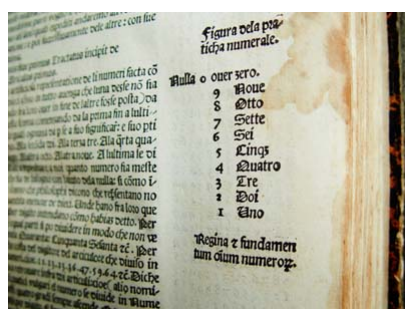
5.1.1. Entwicklung des IASB.....	42
5.1.2. Ziele	42
5.1.3. Arbeit des IASB/IASB im Zeitablauf	42
5.1.4. Aufbau der IFRS-Rechnungslegung	42
6. Rechnungslegungsanwendung am Beispiel F&E	43
6.1. IFRS/IAS	43
6.1.1. IAS 38 (immaterielle Vermögenswerte).....	43
6.2. US-GAAP	45
7. Bewertung von Goodwill	46
7.1. Wirtschaftlicher Charakter des Goodwills.....	46
7.1.1. Originärer Goodwill	46
7.1.2. Derivativer Goodwill	46
7.2. Purchase-Methode (Erwerbsmethode).....	46
Teil VI Stille Reserven	47
1. Gewinnbeeinflussung durch Bildung stiller Reserven	47
2. Funktionsweise der stillen Reserven	47
Teil VII Anhang	51
1. Verzeichnis der Aufgaben	51

Teil I Die Wurzeln der Rechnungslegung

1. Luca Pacioli

Fra Luca Pacioli (Lucas de Burgo) wurde 1445 in Borgo San Sepolcro geboren. Man vermutet, dass ihn der Maler Piero della Francesca in seinem Atelier unterrichtete. Pacioli verliess als junger Mann seine Geburtsstadt, ging nach Venedig und trat in die Dienste eines Kaufmanns. Dort vervollständigte er seine Kenntnisse der Mathematik. Nach dem Tod seines Arbeitgebers nahm er in Rom ein Theologiestudium auf und trat in den Franziskanerorden ein. Danach begann er zu reisen, unterbrochen von Aufenthalten an diversen Universitäten, wo er Mathematik lehrte. Er verstarb im Jahr 1517. Pacioli gilt als einer der bedeutendsten Mathematiker des 15. Jahrhunderts. Seine Werke hatten einen grossen Einfluss auf seine Zeitgenossen. In Venedig veröffentlichte er im Jahr 1494 sein berühmtestes Buch, die "Summa de Arithmetica". Dieses Opus ist ein enzyklopädisches Werk, das den damaligen Wissensstand in der praktischen Mathematik umfassend wiedergibt.

Luca Pacioli gilt als Vater der doppelten Buchhaltung. Sein Buch "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità" von 1494 gilt als die grösste mathematische Arbeit der Renaissance. Das Buch enthält die erste strukturierte Beschreibung der "Venezianischen Methode", der doppelten Buchführung. Es ist anzunehmen, dass die Venezianische Methode damals von den Venezianern und Medici angewendet wurde. Pacioli bezieht sich auf Werke der Finanzbeamten



(um ca. 1340) und zeigt damit, dass der nicht der eigentliche Erfinder der doppelten Buchführung ist. Das Buch von Pacioli wurde in zahlreiche Sprachen übersetzt und mehrfach von anderen Autoren kopiert. Dies verhalf der doppelten Buchführung zu ihrer Ausbreitung und damit zu ihrem Durchbruch.

Luca Pacioli und Jacopo de'Barbari um 1496.



2. Soll und Haben

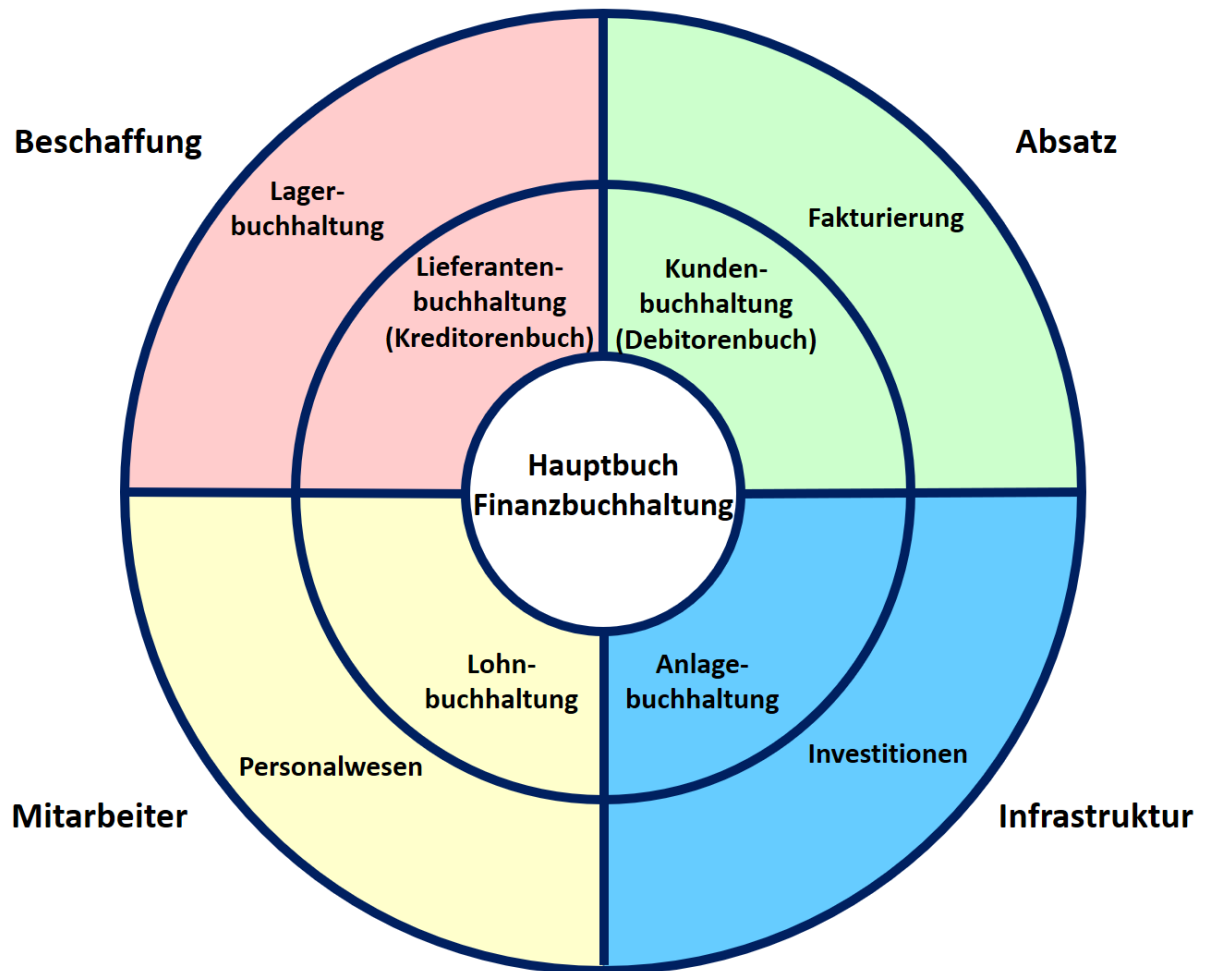
Die Begriffe Soll und Haben sind historisch bedingt. Italienische Mönche der Renaissance (15./16. Jahrhundert) führten Schuldnerlisten, die unterteilt waren in eine linke Seite "Zahlen sollen" und in eine rechte Seite "Gezahlt haben". Diese Begrifflichkeit wurde danach von den Personenkonten auf die anderen Konten übertragen und hat deshalb heute keine eigentliche Bedeutung mehr.

3. Karl Käfer



Fast 60 Jahre lang hat Karl Käfer das moderne Rechnungswesen entscheidend geprägt - weltweit. Über 100 wissenschaftliche Beiträge hat er verfasst, den ersten 1939, den letzten 1981. Und so ist Käfers Name jedem, der Buchhaltung gelernt hat, ein Begriff. Der St. Galler schaffte es nicht nur, das Rechnungswesen zu systematisieren (er war etwa der Erfinder des Kontenrahmens für kleine und mittlere Firmen, der bis heute verwendet wird). Er brachte auch immer wieder völlig neue Gesichtspunkte in die Diskussionen um das Rechnungswesen ein - etwa zur Firmenbewertung, zur Konsolidierung, zu Abschreibungen oder zur Kapitalflussrechnung.

Ohne Käfer hätten sich diese heute selbstverständlichen Mittel der Finanzfachleute kaum so klar durchgesetzt. Aber auch die Einführung von Wirtschaftsgymnasien in der Schweiz geht auf eine Initiative des umtriebigen Mannes zurück. Er starb 1999 im Alter von 101 Jahren.

Teil II Die Struktur des Rechnungswesens

Teil III Die Doppelte Buchhaltung (Doppik¹)

1. Grundmechanismus der Doppik

1.1. Buchungskreisläufe

Aktiven		Bilanz		Passiven	
Aktivkonto		Passivkonto			
Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Vermögens- zunahme	Vermögens- abnahme	Schuldabnahme	Schuldzunahme		

Aufwand		Gewinn- und Verlustrechnung		Ertrag	
Aufwandkonto		Ertragskonto			
Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Aufwand- zunahme	Aufwand- minderung	Ertrag- minderung	Ertrag- zunahme		

1.2. Gliederung der Bilanz

1.2.1. Bilanz

Grundstruktur der Bilanz, deutsche Bezeichnungen.

Aktiven		Bilanz		Passiven	
Umlaufvermögen		Fremdkapital (Schulden)			
Flüssige Mittel		Kurzfristiges Fremdkapital			
Forderungen		langfristiges Fremdkapital			
Vorräte					
Anlagevermögen		Eigenkapital (Reinvermögen)			
Materielles Anlagevermöge		Grundkapital			
Finanzielles Anlagevermögen		Zuwachskapital			
Immaterielles Anlagevermögen					
Total Vermögen (Bilanzsumme)		Total Verbindlichkeiten (Bilanzsumme)			

¹ Doppik steht für die Abkürzung des Begriffs **D**oppelte Buchführung in **K**onten.

1.2.2. Balance Sheet

Grundstruktur der Bilanz, englische Bezeichnungen

Balance sheet	
Assets	Liabilities & Shareholder's Equity
Current assets	Liabilities
Cash	Current liabilities
Accounts receivable	Long-term debt
Inventories	
Fixed assets / Long-term assets	Shareholder's Equity
Tangible fixed assets	Share capital
Machinery and equipments	Owner's net worth
Building and Land	Partnership equity
Intangible assets	Common stock equity
Long-term investments/financial assets	Reserves
Total assets	Total debt and equity

1.3. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung / Erfolgsrechnungen**1.3.1. Gewinn- und Verlustrechnung / Erfolgsrechnungen**

Grundstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung), deutsche Bezeichnungen.

Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen

Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen

sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen

Materialaufwand

Bruttogewinn

Personalaufwand

Übriger betrieblicher Aufwand

Betriebliches Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA)

Abschreibungen auf Positionen des Anlagevermögens

Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens

Betriebliches Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)

Finanzaufwand

Finanzertrag

Betriebliches Ergebnis vor Steuern

Betriebsfremder Aufwand

Betriebsfremder Ertrag

Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand

Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag

Jahresergebnis vor Steuern

Direkte Steuern

Jahresgewinn / (Jahresverlust)

1.3.2. Income Statement

Grundstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung), englische Bezeichnungen.

Operating Activities

+ Sales	Umsatz
- Cost of Sales	Herstellungskosten
= Gross Profit	Rohertrag
- Other Operating Expenses (Marketing, Selling, General, Administrative)	Übriger Betriebsaufwand
= EBITDA (Earnings before Interest Tax Depreciation and Amortization)	
- Depreciation	Abschreibungen mat. und fin. AV
- Amortization	Abschreibung imm. AV
= EBIT (Operating Income)	operatives Ergebnis

Financial Activities

- Interest Expenses	Zinsaufwand
+ Interest Income	Zinsertrag
= EBT (Earnings before Taxes)	

Taxes

- Income Taxes	Ertragssteuern
= Net Income / Net Profit	Gewinn nach Steuern

2. Einführungsbeispiel Buchführung

Bilden Sie die folgenden Buchungstatbestände im nachfolgenden Kontenraster ab und ermitteln sie den erzielten Gewinn (alle Beträge in 1'000 €).

- Bargründung der Unternehmung mit einem Grundkapital von € 200.
- Aufnahme eines Darlehens über € 50, welches auf das Bankkonto einbezahlt wird.
- Kauf von Büromobiliar und Computer für insgesamt € 65 auf Kredit.
- Einkäufe von Handelswaren auf Kredit für € 172.
- Verkäufe von Handelswaren von insgesamt € 306 gegen Rechnung.
- Zahlungen an Lieferanten zu Lasten des Bankkontos € 122.
- Zahlung von Kunden auf das Bankkonto von insgesamt € 209.
- Lohnzahlungen von € 92 an die Mitarbeiter zu Lasten des Bankkontos.
- Zahlungen von Versicherungsprämien und Büromiete über € 46 zu Lasten des Bankkontos.
- Bezahlung der Darlehensjahreszinsen von 6% der Darlehenssumme zu Lasten des Bankkontos.
- Abschreibungen von 20% des Anschaffungspreises auf die Mobilien.
- Warenbestand zu Einstandspreisen gem. Inventar am Ende der Periode € 44.
- Rückstellung von einem Drittel des Gewinns vor Steuern für Steuerzahlungen.
- Verbuchung des Reingewinns zwischen Erfolgsrechnung (GuV) und Bilanz.

Bilanz

Liquide Mittel		kurzfristige Verbindlichkeiten	
Forderungen		langfristige Verbindlichkeiten	
Vorräte		Aktienkapital	
Mobilien		Gewinnvortrag	

Gewinn- und Verlustrechnung (ER)

Warenaufwand		Umsatzerlöse	
Personalaufwand			
Betriebsaufwand			
Abschreibungen			
Zinsen			
Steuern			
Reingewinn			

Aufgabe RELE-Teil III.1: Kurzfragen

Folgend finden Sie 50 Kurzfragen zu verschiedenen Themen des Rechnungswesens. Nehmen Sie sich eine halbe Stunde Zeit und notieren Sie die Antworten zu diesen Fragen in Stichworten.

1.	Wie wird das Vermögen in der Bilanz eingeteilt?	
2.	Unter welche Bilanzposition fallen Rückstellungen?	
3.	Wie heissen die Eigenkapitalkonten bei einer Aktiengesellschaft?	
4.	Was zeigt die Aktivseite der Bilanz?	
5.	Woran erkennen Sie, welcher Gesellschaftsrechtsform eine Bilanz zuzuordnen ist?	
6.	Nach welchem Kriterium wird die Aktivseite der Bilanz gegliedert?	
7.	Auf welcher Bilanzseite wird ein Verlust ausgewiesen?	
8.	Was zeigt die Passivseite der Bilanz?	
9.	Woran erkennen Sie, ob eine Bilanz von einer Handels- oder Industrieunternehmung stammt?	
10.	Wie heisst eine Buchung zwischen Konten des Fremd- und des Eigenkapitals?	
11.	Wie lautet der Buchungssatz für die Überweisung der Hypothekenzinsen zu Lasten des Bankkontos eines Produktionsbetriebes (aus der Sicht des Produktionsbetriebes)?	
12.	Wie heisst eine Buchung, zwischen Konten des Umlauf- und des Anlagevermögens?	
13.	Wie werden die Schulden eingeteilt?	
14.	Auf welcher Seite steht der Saldo im Kassenkonto?	
15.	Auf welcher Seite steht der Saldo im Eigenkapitalkonto?	
16.	Wie lautet die Abschlussbuchung der Kontos Kasse?	
17.	Unter welche Bilanzposition fallen Beteiligungen?	
18.	Wie lautet die Eröffnungsbuchung des Kontos Eigenkapital?	
19.	Unter welche Bilanzposition fallen Reserven?	
20.	Nach welchem Kriterium wird die Passivseite der Bilanz gegliedert?	

21.	Wie lautet die Eröffnungsbuchung der Kontos Kasse?	
22.	Auf welcher Seite der Erfolgsrechnung wird ein Verlust ausgewiesen?	
23.	Welches ist der zentrale Unterschied zwischen Bilanz und Erfolgsrechnung?	
24.	Welches Konto zeigt den Umsatz einer Unternehmung?	
25.	Auf welcher Seite steht der Saldo eines Sollkontos?	
26.	Wie lautet die Eröffnungsbuchung der Kontos Lohnaufwand?	
27.	Wie lautet die Abschlussbuchung der Kontos Warenaufwand?	
28.	Wie verbuchen Sie eine Verlustverrechnung?	
29.	Wie lautet die Abschlussbuchung des Kontos Eigenkapital?	
30.	Welcher Unterschied besteht zwischen der Schlussbilanz I und der Schlussbilanz II?	
31.	Wie buchen Sie einen Umsatzbonus, den Sie Ende Jahr von Ihrem Lieferanten erhalten?	
32.	Wie verbuchen Sie Warenrücksendungen Ihrer Kunden?	
33.	Wie buchen Sie eine Bestandeszunahme in Ihrem Halbfabrikatelager?	
34.	Wie buchen Sie eine Bestandeszunahme in Ihrem Rohmateriallager?	
35.	Wie buchen Sie eine Bestandesabnahme in Ihrem Warenlager?	
36.	Wie buchen Sie eine Bestandesabnahme in Ihrem Fertigfabrikatelager?	
37.	Wie heissen die Erfolgsbeteiligungen des Verwaltungsrates?	
38.	Wie heisst der Dividendenanteil über 5% bei einer Aktiengesellschaft?	
39.	Mit welchem Buchungssatz schreiben Sie indirekt ab?	
40.	Wie wird die Abschreibungstechnik genannt, bei der jährlich derselbe Prozentsatz vom Buchwert abgeschrieben wird?	

41.	Buchen Sie eine Erhöhung der Delkredererückstellungen?	
42.	Unter welcher Bilanzposition führen Sie Partizipationsscheinkapital?	
43.	Was ist das Konto Delkredere für ein Kontotyp?	
44.	Wie heisst der Buchungssatz zur Bildung von Transitorischen Aktiven?	
45.	Wie heisst der Buchungssatz zur Auflösung von Transitorischen Passiven?	
46.	Wie lauten die Buchungen bei einer Dividendenabrechnung einer Schweizer Aktie über die Bank?	
47.	Wie lautet die Buchung für eine Verrechnungssteuerrückerstattung?	
48.	Wie heissen die drei Stufen der dreistufigen Erfolgsrechnung?	
49.	Welche Stufen der dreistufigen Erfolgsrechnung werden durch einen höheren Lohnaufwand verändert?	
50.	Welche Stufen der dreistufigen Erfolgsrechnung werden durch die Zunahme des Warenlagers verändert?	

Teil IV Bilanztheorie

1. Bilanzmechanik

Bilanz

Umlaufvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Aktienkapital
	Reserven

2. Kapitalerhöhung

Bilanz

Umlaufvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Aktienkapital
	Reserven

3. Kapitalherabsetzung / Nennwertreduktion / Nennwertrückzahlung

Bilanz	
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Aktienkapital
	Reserven

4. Aktien-Splitting

Bilanz	
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Aktienkapital
	Reserven

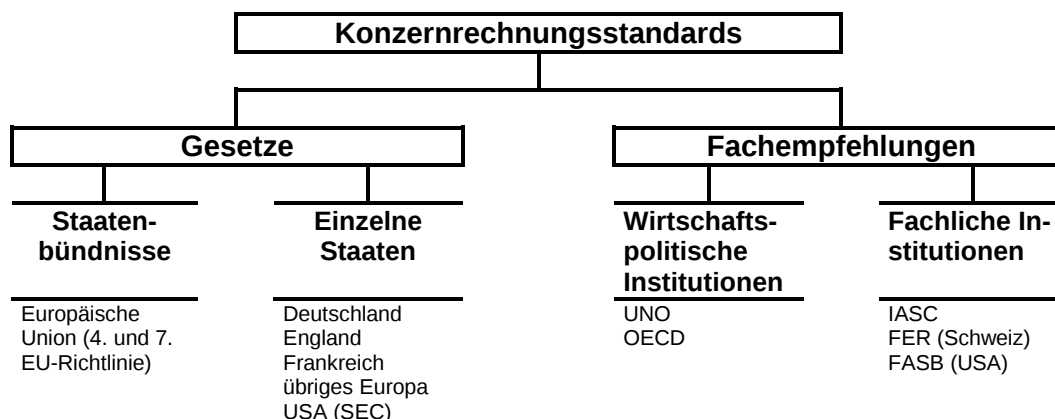
5. Gratisaktien

Bilanz	
Umlaufvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Aktienkapital
	Reserven

Teil V Standards für die Rechnungslegung

1. Einführung

1.1. Übersicht über bestehende Standards²



1.2. Inhalte der wichtigsten Standards

- **OR:** neues Aktienrecht (Bern)
Gliederungsvorschriften, Pflichtangaben im Anhang
- **Swiss GAAP (Zürich)** [vormals FER, Fachempfehlung zur Rechnungslegung]
True and fair view
- **KR:** Kotierungsreglement der Börsenvorschriften in der Schweiz (Zürich)
Zwischenberichte
- **EURL:** EU-Richtlinien zum Gesellschaftsrecht (Brüssel)
Gliederung und Bewertung des Einzelabschlusses, Qualifikation der Abschlussprüfer, spezielle Richtlinien für Banken und Versicherungen
- **BiRiLiG:** Bilanzrichtliniengesetz in Deutschland (Bonn)
Umsetzung der EURL ins deutsche Recht
- **IFRS:** International Financial Reporting Standard (London) [vormals IAS, International Accounting Standards]
Messlatte der schweizerischen Finanzanalysten, ist durch anglo-amerikanische Praxis und internationale Prüfgesellschaften stark beeinflusst
- **US GAAP:** US Generally Accepted Accounting Prinziples (Stamford CT)
umfassende Regelung der Rechnungslegung
- **SEC:** Securities and Exchange Commission (Washington)
Amerikanische Börsenaufsichtsbehörde, regelt Offenlegungsvorschriften für alle in den USA kotierten Gesellschaften
- **OECD:** Organization for Economic Co-Operation and Development (Paris)
Verhaltenskodex für multinationale Unternehmungen, Offenlegung von Informationen, Erläuterung von Rechnungslegungsbegriffen
- **UNO:** Vereinte Nationen (New York)
Internationale Standards der Rechnungslegung, Verhaltenskodex für multinationale Unternehmungen

² Quelle: Bertschinger Peter, Zenhäusern Markus: Konzernabschlüsse verstehen, Verlag SKV Zürich

1.3. Eigenschaften der wichtigsten Rechnungslegungsgrundsätze

Standard Setter / Rechnungslegungsgremium		Wesentliche Eigenschaften der getroffenen Regelung
SEC	Securities Exchange Commission der USA	starke Formalisierung der Berichterstattung, streng börsenorientiert
FASB	Financial Accounting Standards Board der USA	hohe Regelungsdichte, kostspielige Anwendung
IASC	International Accounting Standards Committee	Freiwillig, anglo-amerikanisch, starker Einfluss der Prüfer und Finanzanalysten, investorenorientiert
OECD	Organization for Economic Co-Operation and Development	eher allgemeine Grundsätze für das Verhalten und die Berichterstattung multinationaler Konzerne
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz in Deutschland	starke Gliederungsvorschriften, konservative Bewertung, gilt für alle Kapitalgesellschaften
EUR	EU-Richtlinien	Umsetzung in Landesrecht der EU-Staaten erforderlich, zahlreiche Optionen, veraltet
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung in der Schweiz	freiwillig, konzernorientiert, zahlreiche Optionen, neue Entwürfe in Vorbereitung
KR	Kotierungsrichtlinien in der Schweiz	Übernahme von FER 1 bis 8, 12 und 14 nur für Publikumsgesellschaften
OR	Aktienrecht nach Schweizerischem Obligationenrecht	Konsolidierungspflicht, Gliederungsvorschriften, stille Reserven erlaubt, nur Auflösung ist offen zu legen, nur sehr allgemeine Regeln

1.4. Konzeptionelle Unterschiede der verschiedenen Standards

OR HGB	IFRS Swiss GAAP FER	US-GAAP
top down-Prinzip	top down-Prinzip	bottom up-Prinzip
Legalistisches Gesetzbuchprinzip	Privatwirtschaftliche Empfehlungen ohne Rechtskraft (soft law); Faktische Verpflichtung resultiert aus nationalen Regelungen	Einzelfallbezogenes Richterrecht (case law), legislativ erlassene Gesetze eher gering
Kodifiziertes Recht als Basis (Code Napoleon, Zivilgesetz etc.)	Zentrales Organ ist IASB	Rechtslegungs-vorschriften entstehen kasuistisch im Wechselspiel mit betroffenen/befassten Institutionen (SEC etc.)
OR/HGB und gesetzliche Basis der Rechnungslegung + Kommentierungen + Fachliteratur etc. als Ausformung	Überschaubare Regeln: - Framework als Rahmenkonzept - IAS/IFRS/IFRIC	

2. Geschichte der Rechnungslegung in der Schweiz

2.1. Meilensteine

unverändertes Aktienrecht zwischen 1936 und 1991

Aktienrechtsreform 1991

- Partialrevision, 26. Teil des OR
- Dauer der Expertenarbeiten bis zu Inkrafttretung: 27 Jahre

Groupe de réflexion «Gesellschaftsrecht», 1991

- Fusionsgesetz
- Mindestnennwert von Aktien
- Totalrevision des GmbH-Rechts
- Neuordnung des Revisionsrechts
- Regelung der Offenlegung von Bezügen und Beteiligungen von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung

Handlungszwang durch tiefgreifende Veränderungsprozesse der Wirtschaft im ausgehenden 20. Jahrhundert:

- Durch die Integration der Märkte haben sich die internationalen Interdependenzen erheblich verstärkt.
- Die früher über Jahrzehnte recht statische schweizerische Unternehmenswelt wurde von einer zunehmenden wirtschaftlichen Dynamik erfasst.
- Die Informatisierung der Gesellschaft hat auch die Unternehmen massgeblich geprägt.
- Verabschiedung des neu gefassten Rechts der kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (32. Titel des Obligationenrechts) am 23. Dezember 2011 durch die Bundesversammlung.

2.2. Übersicht über die aktuellen Gesetzesrevisionen

Revisionsrecht: Verabschiedet und per 1. Januar 2012 in Kraft getreten

Rechnungslegungsrecht: Verabschiedet und per 1. Januar 2013 (mit Übergangsfristen von 2 bzw. 3 Jahren) in Kraft getreten

Aktienrechtsrevision: in Arbeit, Neugestaltung mit den Anforderungen der Volksabstimmung gegen die Abzockerei)

3. Das neue Rechnungslegungsrecht

3.1. Stichtermine der Rechtsfolge

01.01.2013 Inkrafttreten neues Rechnungslegungsrecht

31.12.2013 Rechnungslegung nach neuem Recht freiwillig möglich (Option)

31.12.2014 Rechnungslegung nach neuem Recht freiwillig möglich (Option)

31.12.2015 Erster Einzelabschluss zwingend nach neuem Recht

31.12.2016 Erste Konzernrechnung zwingend nach neuem Recht (bei Erstellungspflicht)

3.2. Ziele des nRLR

Die Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007 verfolgt vier Hauptziele:

1. Verbesserung der Corporate Governance:
 - Informationsrechte
 - Entschädigungen an Verwaltungsrat und Geschäftsleitung
 - Depotstimmrecht
 - Effektenleihe
 - Interessenkonflikten in Verwaltungsrat und Geschäftsleitung
 - Haftung der Revisionsstelle
2. Regelung der Kapitalstrukturen:
 - Kapitalband (mittels eines Kapitalbands kann die Generalversammlung den Verwaltungsrat ermächtigen, das Aktienkapital innerhalb einer bestimmten Bandbreite wiederholt herauf- und herabzusetzen)
 - Verzicht auf festen Mindestnennwert (Nennwert kann beliebig null angenähert werden)
 - Partizipationskapital (bei börsenkotierten Unternehmungen entfällt die bisherige Beschränkung des Partizipationskapitals auf das Doppelte des Aktienkapitals)
- Neuregelung von Bildung und Verwendung der Reserven
3. Ordnung der Generalversammlung:
 - Zulassung elektronischer Mittel für Generalversammlung
 - Durchführung an mehreren Tagungsorten bzw. im Ausland (virtuelle Generalversammlung)
4. Aktualisierung des Rechnungslegungsrechts

3.3. Konzept des nRLR

Die anzuwendenden Vorschriften hängen nicht mehr von der Rechtsform, sondern von der wirtschaftlichen Bedeutung eines Unternehmens ab.

Kleinstunternehmen, Vereine und Stiftungen sind in bestimmten Fällen von der doppelten Buchführung entlastet.

Bei der Jahresrechnung unterliegen alle anderen Rechtsträger Mindestvorschriften, die systematischer und detaillierter sind als bisher. Sie gelten auch für jene Rechtsträger, die bisher nicht den aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unterstanden. Stille «Willkürreserven» bleiben zulässig.

Unternehmen, Vereine und Stiftungen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen zusätzlich eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht erstellen sowie im Anhang zusätzliche Angaben machen.

Ein kleiner Kreis von Unternehmen und Stiftungen muss einen zusätzlichen Abschluss nach einem «anerkannten Standard» erstellen. Gegebenenfalls wird die Konzernrechnung nach diesem Standard erstellt.

Die Schwellenwerte für die Konzernrechnung wurden erhöht; Mindestvorschriften fehlen für die Konzernrechnung weiterhin.

Minderheiten können jedoch Geldflussrechnung, Lagebericht und zusätzliche Angaben im Anhang, den zusätzlichen Abschluss nach «anerkanntem Standard», die Konzernrechnung sowie die Konzernrechnung nach «anerkanntem Standard» verlangen.

3.4. Übersicht über das neue Rechnungslegungsrecht

Das neue Rechnungslegungsrecht bestimmt die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung. Es umfasst Art. 957-962a OR (Total 29 Artikel) und beschreibt ein rechtsformneutrales Konzept. Die bisherigen rechtsformspezifischen Vorschriften von Art. 662-669 OR (Aktienrecht) werden aufgehoben

Gliederung des neuen Rechnungslegungsrechts:

1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

A. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung		OR 957
B. Buchführung		OR 957a
C. Rechnungslegung	I. Zweck und Bestandteile	OR 958
	II. Grundlagen der Rechnungslegung	OR 958a OR 958b
	1. Annahme der Fortführung	
	2. Zeitliche und sachliche Abgrenzung	
	III. Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	OR 958c
IV. Darstellung, Währung und Sprache		OR 958d
D. Offenlegung und Einsichtnahme		OR 958e
E. Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher		OR 958f

2. Abschnitt: Jahresrechnung

A. Bilanz	I. Zweck der Bilanz, Bilanzierungspflicht und -fähigkeit	OR 959
	II. Mindestgliederung	OR 959a
B. Erfolgsrechnung	Mindestgliederung	OR 959b
C. Anhang		OR 959c
D. Bewertung	I. Grundsätze	OR 960
	II. Aktiven	OR 960a OR 960b OR 960c OR 960d
	1. Im Allgemeinen	
	2. Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis	
	3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen	
	4. Anlagevermögen	OR 960d
III. Verbindlichkeiten		OR 960e

3. Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen

A. Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht	OR 961
B. Zusätzliche Angaben im Anhang zur Jahresrechnung	OR 961a
C. Geldflussrechnung	OR 961b
D. Lagebericht	OR 961c
E. Erleichterung infolge Konzernrechnung	OR 961d

4. Abschnitt: Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

A. Im Allgemeinen	OR 962
	OR 962a

5. Abschnitt: Konzernrechnung

A. Pflicht zur Erstellung	OR 963
B. Befreiung von der Pflicht zur Erstellung	OR 963a
C. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	OR 963b

3.5. Unterschiedliche Anforderungen an Jahresrechnung

	„Unternehmen“ (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, juristische Personen)			
Grössenkriterien	Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit Umsatz unter CHF 500'000.- Nicht im Handelsregister eingetragene Vereine und Stiftungen (Kleinstunternehmen)	Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen	juristische Personen	Börsenkotierte Gesellschaften, Genossenschaften ab 2'000 Genossenschaftern, grosse Stiftungen
		Pflicht zur ordentlichen Revision 2 der folgenden drei Kriterien sind in zwei aufeinanderfolgenden Jahren erfüllt: - Bilanzsumme ≥ CHF 20 Mio. - Umsatz ≥ CHF 40 Mio. - Mitarbeiter ≥ 250 Vollstellen		
		nicht erreicht	erreich	
Revision	keine	keine oder eingeschränkte Revision	ordentliche Revision	ordentliche Revision
Rechnungslegung nach OR	Vereinfachte Einnahmen-/Ausgabenrechnung, Vermögenslage (Milchbüchlein-Rechnung)	Jahresrechnung bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, nicht aber juristische Personen, können auf den Anhang verzichten)	Jahresrechnung bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang sowie zusätzlichen Informationen	
Zusätzlich nach anerkannten Standards	auf Verlangen von Minderheitsbeteiligten	auf Verlangen von Minderheitsbeteiligten	auf Verlangen von Minderheitsbeteiligten	zwingend

3.6. Inhalte des neuen Rechnungslegungsrechts**3.6.1. Buchführung****Art. 957a**

¹ Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind.

² Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten:

1. die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte;
2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge;
3. die Klarheit;
4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens;
5. die Nachprüfbarkeit.

³ Als Buchungsbeleg gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können.

⁴ Die Buchführung erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung.

⁵ Sie erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch. Sie kann schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt werden.

3.6.2. Rechnungslegung**Art. 958**

¹ Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.

² 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.

³ 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.

Art. 958a

¹ Die Rechnungslegung beruht auf der Annahme, dass das Unternehmen auf absehbare Zeit fortgeführt wird.

² Ist die Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten ab Bilanzstichtag beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar, so sind der Rechnungslegung für die betreffenden Unternehmensteile Veräusserungswerte zugrunde zu legen. Für die mit der Einstellung verbundenen Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden.

³ Abweichungen von der Annahme der Fortführung sind im Anhang zu vermerken; ihr Einfluss auf die wirtschaftliche Lage ist darzulegen.

Art. 958b

¹ Aufwände und Erträge müssen voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.

² Sofern die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge 100'000 Franken nicht überschreiten, kann auf die zeitliche Abgrenzung verzichtet und stattdessen auf Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden.

Art. 958c

¹ Für die Rechnungslegung sind insbesondere 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.

² Der Bestand der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang ist durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen.

³ Die Rechnungslegung ist unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen.

3.6.3. Mindestgliederung**Art. 959a**

¹ Unter den Aktiven müssen ihrem Liquiditätsgrad entsprechend mindestens folgende Positionen einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. Umlaufvermögen:
 - a. flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs,
 - b. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
 - c. übrige kurzfristige Forderungen,
 - d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen,
 - e. aktive Rechnungsabgrenzungen;
2. Anlagevermögen:
 - a. Finanzanlagen,
 - b. Beteiligungen,
 - c. Sachanlagen,
 - d. immaterielle Werte,
 - e. nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital.

² Unter den Passiven müssen ihrer Fälligkeit entsprechend mindestens folgende Positionen einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. kurzfristiges Fremdkapital:
 - a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - b. kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,
 - c. übrige kurzfristige Verbindlichkeiten,
 - d. passive Rechnungsabgrenzungen;
2. langfristiges Fremdkapital:
 - a. langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,
 - b. übrige langfristige Verbindlichkeiten,
 - c. Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen;
3. Eigenkapital:
 - a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach Beteiligungskategorien,
 - b. gesetzliche Kapitalreserve,
 - c. gesetzliche Gewinnreserve,
 - d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten,
 - e. eigene Kapitalanteile als Minusposten.

³ Weitere Positionen müssen in der Bilanz oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.

Art. 959b

¹ Die Erfolgsrechnung stellt die Ertragslage des Unternehmens während des Geschäftsjahres dar. Sie kann als Produktionserfolgsrechnung oder als Absatzerfolgsrechnung dargestellt werden.

² In der Produktionserfolgsrechnung (Gesamtkostenverfahren) müssen mindestens folgende Positionen je einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Bestandänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;
3. Materialaufwand;
4. Personalaufwand;
5. übriger betrieblicher Aufwand;
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens;
7. Finanzaufwand und Finanzertrag;
8. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
9. ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
10. direkte Steuern;
11. Jahresgewinn oder Jahresverlust.

³ In der Absatzerfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren) müssen mindestens folgende Positionen je einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen;
3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand;
4. Finanzaufwand und Finanzertrag;
5. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
6. ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
7. direkte Steuern;
8. Jahresgewinn oder Jahresverlust.

⁴ Bei der Absatzerfolgsrechnung müssen im Anhang zudem der Personalaufwand sowie in einer Position Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens ausgewiesen werden.

3.6.4. Anhang**Art. 959c**

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;³
2. Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung;
3. den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüberhinausgehenden 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.⁴

² Der Anhang muss weiter folgende Angaben enthalten, sofern diese nicht bereits aus der Bilanz oder der Erfolgsrechnung ersichtlich sind:

1. Firma oder Name sowie Rechtsform und Sitz des Unternehmens;
2. eine Erklärung darüber, ob die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt nicht über 10, über 50 beziehungsweise über 250 liegt;
3. Firma, Rechtsform und Sitz der Unternehmen, an denen direkte oder wesentliche indirekte Beteiligungen bestehen, unter Angabe des Kapital- und des Stimmenanteils;
4. Anzahl eigener Anteile, die das Unternehmen selbst und die Unternehmen, an denen es beteiligt ist, halten;
5. Erwerb und Veräusserung eigener Anteile und die Bedingungen, zu denen sie erworben oder veräussert wurden;
6. der Restbetrag der Verbindlichkeiten aus kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäften und anderen Leasingverpflichtungen, sofern diese nicht innert zwölf Monaten ab Bilanzstichtag auslaufen oder gekündigt werden können;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen;
8. der Gesamtbetrag der für Verbindlichkeiten Dritter bestellten Sicherheiten;
9. je der Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verbindlichkeiten verwendeten Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt;
10. rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann (Eventualverbindlichkeit);
11. Anzahl und Wert von Beteiligungsrechten oder Optionen auf solche Rechte für alle Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für die Mitarbeitenden.

³ Die unter Ziffer 1 verlangten angewandten Grundsätze sind in der Praxis noch nicht abschliessend definiert. Möglich wären hier Angaben zu:

- Bewertung der Vorräte
- Bewertung der Debitoren
- Abschreibungsmethoden / Sofortabschreibungen
- Aktivierungspolitik
- Rückstellungspolitik
- u.v.a.

Da die Steuerverwaltung in die Jahresrechnung Einblick hat, können diese Angaben heikel sein.

⁴ Bei den unter Ziff. 4 erwähnten «weitere vom Gesetz verlangten Angaben» handelt es sich um:

- Abweichung von der Bilanzierung zu Fortführungswerten
- Umrechnungskurse, falls in Fremdwährung bilanziert wird
- Offenlegung der Option «Bilanzierung zu beobachtbaren Marktpreisen»
- Abweichung vom Prinzip der Stetigkeit
- Angaben zu Schwankungsreserven, sofern dies nicht in der Bilanz ersichtlich ist
- Angaben zu Anleiheobligationen
- Angaben zu Nahestehenden, Rangrücktritte
- Positionen, die zur Beurteilung der Ertragslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich sind.
- u.a.

3.7. Begriffe und Konzepte

Grundsatz der Wahrheit:

Der Grundsatz der Wahrheit verlangt die Vollständigkeit der Abschlussrechnungen und Geschäftsbücher (sogenannte formelle Wahrheit) einerseits und die richtige Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft (sogenannte materielle Wahrheit) andererseits.

Grundsatz der Klarheit:

Bilanzklarheit bedeutet die klare, übersichtliche und damit verständliche Darstellung und Gliederung des finanziellen Abschlusses, insbesondere die Anpassung der Darstellung an die Besonderheiten des Unternehmens, zweckmässige Gruppierung und sachgerechte Bezeichnung der Rechnungsposten. Die einzelnen Posten sollen richtig und verständlich bezeichnet sein. Aus diesen Geboten werden noch weitere Grundsätze abgeleitet:

- Verrechnungsverbot (Bruttoprinzip)
- Grundsatz der Stetigkeit (Stetigkeit von Darstellung und Bewertung [consistency] verlangt über die Geschäftsjahre hinaus gleichbleibende Grundsätze in Bezug auf Darstellung, Inhalt und Bewertung)
- Grundsatz der Wesentlichkeit (Der Grundsatz der Wesentlichkeit [materiality] besagt, dass alle Informationen, die für die Adressaten zur korrekten Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmung nötig sind, aufgeführt werden müssen. Umgekehrt darf und muss Unwesentliches weggelassen werden.)

Fortführungswert:

Die Rechnungslegung hat zu Fortführungswerten zu erfolgen, d.h. nach dem Beschaffungswert und nicht dem Veräusserungswert (Prinzip des going concern).

Periodengerechte Abgrenzung:

Aufwand, der erst in der nächsten Periode wirksam werden wird ist durch ein transitorisches Aktivum in der laufenden Periode zu korrigieren ist. Umgekehrt ist ein Ertrag, der noch durch eigenen Aufwand zu verdienen ist durch ein transitorisches Passivum zu kompensieren.

Vorsichtsprinzip:

Vorsichtsprinzip der Bewertung bedingt, dass unsichere Chancen nur zurückhaltend aber unsichere Risiken reichlich berücksichtigt werden.

Gläubigerschutz:

Die Vorschriften der Rechnungslegung sollen aussenstehende Gläubiger vor dem Verlust ihrer Forderungen schützen.

Imparitätsprinzip:

Bewertungsprinzip der Ungleichheit: Aktiven dürfen nie überbewertet und Passiven nie unterbewertet werden, Erträge dürfen nie überbewertet und Aufwende nie unterbewertet werden.

Grundsatz der Vollständigkeit:

Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass wesentliche Positionen nicht grundlos weggelassen werden dürfen. Dies bedeutet im Ergebnis eine Aktivierungspflicht, die im geltenden Aktienrecht zwar nicht ausdrücklich aufgestellt wird, jedoch mit Blick auf die Zielsetzung der Rechnungslegung zu bejahen ist. Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit ist ein weiterer Grundsatz abzuleiten:

- Prinzip der Aktualität (Lückenlose termingerechte Nachführung der Buchhaltung)

Niederstwertprinzip:

Das Niederstwertprinzip gehört zu dem Grundsatz der ordnungsmässigen Buchführung. Das Niederstwertprinzip ergibt sich aus dem Vorsichtsprinzip und bezieht sich auf die Folgebewertung von Vermögensgegenständen. So müssen diese in der Folgebewertung zum jeweils niedrigeren Wert der beiden Grössen «Marktwert» und «Anschaffungskosten» angesetzt. Ziel des Niederwertprinzips ist der Ausweis nicht realisierter Verluste.

Realisationsprinzip:

Gewinne und Vermögenszugänge dürfen erst dann in den Büchern erfasst werden, wenn diese realisiert sind.

3.8. Bewertung**3.8.1. Einzel- und Gruppenbewertung**

Aktiven und Passiven sind in der Regel einzeln zu bewerten. Ausnahmen bilden solche Positionen, welche infolge ihrer Gleichartigkeit in Gruppen zusammengefasst werden können (bspw. Forderungen oder Warenvorräte). Pauschalbewertungen wie bspw. das «Warendrittel» oder «Delkredere» sind nach wie vor erlaubt.

3.8.2. Vorsichtsprinzip im Schweizer Rechnungslegungsrecht

Das Schweizer Rechnungslegungsrecht orientiert sich am international anerkannten Prinzip der «True & Fair View». Aus Sicht des Vorsichtsprinzips sind aber stille Reserven über Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nach wie vor zulässig (Art. 960a Abs. 4 OR, Art. 960e Abs. 4 OR).

3.8.3. Bewertung von Aktiven

Das Schweizerische Obligationenrecht unterscheidet zwischen Ersterfassung (Bewertung zum Zeitpunkt des Vermögenszugangs) und Folgebewertung (Bewertung im Nachgang zur Ersterfassung).

Ersterfassung

Art. 960a Abs. 1 OR: Jeder Vermögenswert ist höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassen).

Folgebewertung

Art. 960a Abs. 2 und Abs. 3 OR: Der Wert jedes Vermögensgegenstandes darf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschreiten. Ausnahmen bilden Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis (bspw. Aktiven mit Börsenkursen).

Bewertung nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden, um eine nutzungsbedingten, altersbedingten sowie anderweitig bedingten⁵ Wertverzehr abzubilden.

Zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen (Wiederbeschaffungsabschreibungen) dürfen erfasst werden und müssen nicht aufgelöst werden (Wiederbeschaffungsreserven).

Bewertung nach beobachtbarem Marktpreis:

Art. 960a Abs. 1 OR: Aktiven mit Börsenkursen oder anderen beobachtbaren Marktpreisen können nach neuem Recht in der Folgebewertung zum Kurs- oder zum Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden. Ein beobachtbarer Marktpreis ist nur dann gegeben, wenn am betreffenden «Markt» eine aufsichtsrechtliche Regulierung besteht.

Dieser Bewertungsansatz muss für alle Aktiven der entsprechenden Bilanzposition gelten (bspw. alle Warenvorräte oder alle Wertschriften).

⁵ Anderweitig bedingter Wertverzehr kann beispielsweise der zeitliche Ablauf von Patenten oder Lizenzen sein oder die Verwässerung eines Markenrechts durch sich verändernde Märkte.

Aufgabe RELE-Teil V.1: Bilanz

Folgend finden Sie eine Bilanz und Erfolgsrechnung einer Unternehmung. Die Leitwährung der Rechnungslegung ist CHF, die Unternehmung verfügt über keine Fremdwährungspositionen.

Bereinigte BILANZ			
<u>Liquide Mittel</u>		<u>kurzfristige Verbindlichkeiten</u>	
Kasse	23	Verbindlichkeiten aus L&L	366
Post	51	Passive Rechnungsabgrenzung	82
Bank	34		
<u>Forderungen</u>		<u>langfristige Verbindlichkeiten</u>	
Forderungen aus L&L	320	Darlehen (lfr.)	750
Delkredere	-30	Hypotheken	1'800
Aktive Rechnungsabgrenzung	17	Rückstellungen	120
<u>Vorräte</u>			
Warenlager	658		
Umlaufvermögen	1'073	Fremdkapital	3'118
<u>materielles Anlagevermögen</u>		<u>Eigenkapital</u>	
Mobilien	244	Aktienkapital	800
Maschinen	195	Gewinnvortrag	22
- Wertberichtigung Maschi	-70	Kapitalreserven	250
Fahrzeuge	125	Gewinnreserven	40
Immobilien	2'490		
<u>Immaterielles Anlagevermögen</u>			
Lizenzen	20		
Goodwill	103		
<u>finanzielles Anlagevermögen</u>			
Beteiligungen	50		
Anlagevermögen	3'157	Eigenkapital	1'112
Bilanzsumme	4'230	Bilanzsumme	4'230

Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung)	
Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen	5'320
Bestandesänderungen Erzeugnisse	-11
Warenaufwand	-2'109
Bruttogewinn	3'200
Personalaufwand	-1'896
Übriger betrieblicher Aufwand	-931
Betriebliches Ergebnis vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen (EBITDA)	373
Abschreibungen auf Positionen des materiellen Anlagevermögens	-110
Wertberichtigungen auf Positionen des immateriellen Anlagevermögens	-22
Betriebliches Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	241
Finanzaufwand	-41
Finanzertrag	2
Betriebliches Ergebnis vor Steuern	202
Betriebsfremder Aufwand	-13
Betriebsfremder Ertrag	7
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand	-1
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag	3
Jahresergebnis vor Steuern	198
Direkte Steuern	-40
Jahresgewinn / (Jahresverlust)	158

Beantworten Sie die folgenden Fragen zum vorstehenden Abschluss.

- Um welche Rechtsform handelt es sich bei dieser Unternehmung?
- Erklären Sie die einzelnen aufgeführten Konten von Bilanz und Erfolgsrechnung.
- Nennen Sie alle Bilanzpositionen, welche stille Reserven enthalten könnten.
- Beurteilen Sie die Finanzierung dieser Unternehmung.
- Beurteilen Sie die Liquidität dieser Unternehmung.
- Beurteilen Sie die Rentabilität der Unternehmung.

Aufgabe RELE-Teil V.2: Bewertung

Für eine Handelsunternehmung sind für den Jahresabschluss am einige Vermögenspositionen zu bewerten. Kreuzen Sie denjenigen Wert an, welcher in der Schlussbilanz gemäss Rechnungslegungsrecht höchstens eingesetzt werden darf und begründen Sie Ihre Wahl mit den entsprechenden Gesetzesartikeln aus dem Obligationenrecht.

	Wahl	Begründung
Warenbestand gemäss Eröffnungsbilanz: CHF 11'700.-	☐	
Warenbestand gemäss Inventar am Jahresende: CHF 13'200.-	☐	
Marktpreis für die Wiederbeschaffung des Warenbestandes am Jahresende: CHF 12'000.-	☐	

	Wahl	Begründung
Kauf von Wertschriften an der Börse, Belastung gemäss Bankabrechnung CHF 30 000.-	☐	
Kurswert der Wertschriften am Abschlusstag CHF 32 000.-	☐	

	Wahl	Begründung
Anschaffungswert einer Betriebsliegenschaft vor 10 Jahren für CHF 2.55 Mio.	☐	
Marktwert gemäss Schätzung per Jahresabschluss CHF 3.15 Mio.	☐	

	Wahl	Begründung
Einstandspreis von Rohmaterial bei der Beschaffung je kg für CHF 11.80	☐	
Einstandspreis am Jahresende (Marktpreis) des Rohmaterials je kg: CHF 10.50	☐	

	Wahl	Begründung
Anschaffungswert von Waren je Stück zum Einstandspreis von CHF 135.-	☐	
Verkaufspreis dieser Waren am Jahresende je Stück zum Verkaufspreis von CHF 157.-	☐	
Einstandspreis dieser Waren am Jahresende zu CHF 144.-	☐	

	Wahl	Begründung
Kaufpreis eines Geschäftswagens vor 4 Jahren zum Preis von CHF 88 000.-	☐	
Bilanzwert des Geschäftswagens am Jahresende CHF 39 500.-	☐	
Wert (Eurotax) gemäss einer objektiv geschätzten Lebensdauer von 7 Jahren CHF 38 000.-	☐	

	Wahl	Begründung
Anschaffungswert einer Maschine welche vor 2 Jahren gekauft wurde: CHF 60 000.-	☐	
Marktpreis am Jahresende für den Kauf der glei- chen Maschine CHF 51 500.-	☐	
Wert der Maschine gemäss einer objektiv ge- schätzter Lebensdauer von 8 Jahren CHF 44'500.-	☐	

Aufgabe RELE-Teil V.3: Kontenplan und Kontenrahmen

Stellen mit den folgenden Konten eine Bilanz nach Gewinnverteilung mit der Struktur gemäss OR 959a sowie eine Absatzerfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren) gemäss OR 959b auf. Ermitteln Sie Bilanzsumme und weisen Sie den Jahreserfolg in der Erfolgsrechnung aus.

Abschreibungen	29
Aktienkapital	750
Aktive Rechnungsabgrenzung	17
Bank	21
Bankdarlehen	400
Beteiligungen	50
Fahrzeuge	92
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	133
Forderungsverlust aus Vorjahr	3
Garantierückstellungen	22
Gewinnreserven	63
Gewinnvortrag	4
Handelswarenertrag	1200
Handelswarenvorräte	188
Hypotheken	380
Immobilien	670
Immobilienenertrag	14
Jahresgewinn	15
Kasse	12
Lohnaufwand	390
Maschinen	119
Materialaufwand	686
Mietaufwand	112
Mobiliar	37
Passive Rechnungsabgrenzung	63
Patente	80
Post	43
Rohmaterialvorräte	292
Schulden gegenüber Vermieter	11
Steuern	4
Unterhaltsaufwand	287
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	57
Verkaufserlöse hergestellte Produkte	980
Verwaltungsaufwand	51
Warenaufwand	600
Wertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	-4
Zinsaufwand	22

Lösungsraster Bilanz

Aktiven			Passiven	
Umlaufvermögen			kurzfristiges Fremdkapital	
			langfristiges Fremdkapital	
Anlagevermögen			Eigenkapital	
Bilanzsumme			Bilanzsumme	

Lösungsraster Erfolgsrechnung

Bruttogewinn	
Betriebliches Ergebnis vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen	
Betriebliches Ergebnis vor Zinsen und Steuern	
Betriebliches Ergebnis vor Steuern	
Ergebnis vor Steuern nach betriebsfremdem Erfolg	
Ergebnis vor Steuern nach periodenfremden Erfolg	
Jahresgewinn/-verlust	

4. Swiss GAAP FER⁶

Die Fachkommission für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) wurde im Jahr 1984 auf Initiative der Schweizerischen Treuhandkammer als unabhängige Rechnungslegungsorganisation gegründet (bundesrechtliche Stiftung).

4.1. Aufbau

Modularer Aufbau, bestehend aus vier Bausteinen:

- Rahmenkonzept
- Kern-FER
- weitere Standards
- Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen

4.2. Anwendungsbereich

Falls zwei der nachstehenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht überschritten werden, gilt eine Organisation im Kontext des Swiss GAAP FER als kleine Organisation:

- a) Bilanzsumme von CHF 10 Millionen,
- b) Jahresumsatz von CHF 20 Millionen,
- c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

(in der Praxis als 10-20-50-Regel bezeichnet)

Für kleine Organisationen wird die Möglichkeit geschaffen, lediglich das Rahmenkonzept und die Kern-FER zu beachten.

Mittelgrosse Organisationen haben die Kern-FER und die weiteren Swiss GAAP FER einzuhalten.

Konzerngruppen haben zusätzlich Swiss GAAP FER 30 «Konzernrechnung» anzuwenden. In diesem Standard sind alle Regeln zusammengefasst, welche die Konsolidierung betreffen.

4.2.1. Kern-FER

Die Kern-FER umfasst die Artikel Swiss GAAP FER 1 bis 6:

- Grundlagen (Swiss GAAP FER 1)
- Bewertung (Swiss GAAP FER 2)
- Darstellung und Gliederung (Swiss GAAP FER 3)
- Geldflussrechnung (Swiss GAAP FER 4)
- Ausserbilanzgeschäfte (Swiss GAAP FER 5)
- Anhang (Swiss GAAP FER 6)

⁶ Quelle: www.fer.ch

Swiss GAAP FER 1 "Grundlagen"

In diesem Standard werden zuerst Aussagen zum Verfahren, zum Zweck der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER und zu den Grundsätzen gemacht. Letztere sind:

- Förderung einer aussagekräftigen Rechnungslegung
- True & Fair View als Fundament
- Prinzipienorientierte Fachempfehlungen mit einem generell gültigen Rahmenkonzept
- Gewährung von Wahlrechten; Offenlegung der gewählten Methoden
- Schaffung günstiger Voraussetzungen für einen allfälligen Übergang zu internationalen Standards

Swiss GAAP FER 2 "Bewertung"

Swiss GAAP FER 2 „Bewertung“ enthält die Bewertungsrichtlinien. Dabei werden die Bewertungsgrundsätze für einzelne Bilanzpositionen detailliert erläutert und auch die Behandlung allfälliger Wertbeeinträchtigungen wird geregelt. Zudem werden Fremdwährungstransaktionen sowie die Entstehung und Erfassung latenter Steuern behandelt.

Swiss GAAP FER 3 "Darstellung und Gliederung"

Es ist Aufgabe der Swiss GAAP FER 3 „Darstellung und Gliederung“, ein verbindliches (Mindest-) Gliederungsschema sowohl für die Bilanz als auch die Erfolgsrechnung vorzugeben. Die Aktivseite der Bilanz umfasst verschiedene, explizit erwähnte Positionen des Umlauf- und Anlagevermögens. Die Passivseite unterteilt sich in kurzfristiges Fremdkapital, langfristiges Fremdkapital und Eigenkapital. Die Erfolgsrechnung kann entweder nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden.

Aktiven**A. Umlaufvermögen**

- I. Flüssige Mittel und Wertschriften
- II. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- III. Andere Forderungen
- IV. Vorräte
- V. Aktive Rechnungsabgrenzung

A. Anlagevermögen

- I. Sachanlagen
- II. Finanzanlagen
- III. Immaterielle Anlagen

Passiven**A. Kurzfristiges Fremdkapital**

- I. Finanzverbindlichkeiten
- II. Andere Verbindlichkeiten
- III. Passive Rechnungsabgrenzung

B. Langfristiges Fremdkapital

- I. Finanzverbindlichkeiten
- II. Andere Verbindlichkeiten
- III. Rückstellungen

C. Betriebsfremdes Fremdkapital**D. Eigenkapital**

- I. Grundkapital
- II. Kapitalreserven
- III. Neubewertungsreserven
- IV. Gewinnreserven

Die Erfolgsrechnung kann nach dem Gesamtkostenverfahren wie folgt dargestellt werden:

1. Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen
2. Bestandänderungen Halb- und Fertigfabrikate und unverrechnete Lieferungen und Leistungen
3. Aktivierte Eigenleistungen
4. Andere betriebliche Erträge

Zwischentotal

5. Materialaufwand
6. Personalaufwand
7. Abschreibungen auf Sachanlagen und immateriellen Anlagen
8. Andere betriebliche Aufwendungen
9. Ergebnis aus nicht konsolidierten Beteiligungen
10. Finanzergebnis
11. Übriges Ergebnis

Zwischentotal

12. Jahresgewinn/-verlust vor Steuern
13. Steuern
14. Minderheitsanteil am Jahresergebnis (von Tochtergesellschaften)

Konzerngewinn/-verlust

Alternativ ist in der Erfolgsrechnung auch das Umsatzkostenverfahren zugelassen, wobei die Untergliederung des zweiten Teils (Posten 9 bis 14) der Untergliederung beim Gesamtkostenverfahren entspricht:

1. Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen
2. Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen

Bruttoergebnis

3. Verwaltungsaufwand
4. Vertriebsaufwand
5. Andere betriebliche Erträge
6. Andere betriebliche Aufwendungen

Betriebsergebnis

9. Ergebnis aus nicht konsolidierten Beteiligungen
10. Finanzergebnis
11. Übriges Ergebnis

Zwischentotal

12. Jahresgewinn/-verlust vor Steuern
13. Steuern
14. Minderheitsanteil am Jahresergebnis (von Tochtergesellschaften)

Konzerngewinn/-verlust

Swiss GAAP FER 4 "Geldflussrechnung"

Swiss GAAP FER 4 "Geldflussrechnung" behandelt den Geldfluss durch Ein- und Auszahlungen. Die Fonds "flüssige Mittel" und "netto-flüssige Mittel" sind die einzig zulässigen. Unterteilt wird der Geldfluss in die Bereiche Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Die Fachempfehlung verlangt zudem die Offenlegung von nichtliquiditätswirksamen Sachverhalten und beinhaltet umfangreiche Erläuterungen zur Darstellung der Geldflüsse.

Swiss GAAP FER 5 "Ausserbilanzgeschäfte"

Verpflichtungen des Unternehmens, welche keinen unmittelbaren Niederschlag in der Bilanz finden, werden von Swiss GAAP FER 5 "Ausserbilanzgeschäfte" geregelt. Besondere Beachtung finden Eventualverpflichtungen und Zusagen zugunsten Dritter. (Von den Kern-FER ausgeklammert und in den weiteren FER separat behandelt werden Derivate.)

Swiss GAAP FER 6 "Anhang"

Schliesslich sind in Swiss GAAP FER 7 "Anhang" die offen zu legenden Angaben, insbesondere die angewendeten Bewertungsgrundlagen und die Bewertungsgrundsätze, namentlich aufgezählt.

4.2.2. Weitere Standards**Swiss GAAP FER 10 "Immaterielle Werte"**

Die Behandlung von immateriellen Werten ist in Swiss GAAP FER 10 geregelt. Dabei wird zwischen erworbenen und selbst erarbeiteten immateriellen Werten unterschieden. Die Fachempfehlung enthält für die Aktivierung von selbst erarbeiteten immateriellen Werten vier Bedingungen, welche kumulativ erfüllt sein müssen. Die Abschreibung immaterieller Werte soll systematisch über die zukünftige Nutzungsdauer erfolgen. Sofern diese nicht eindeutig bestimmt werden kann, erfolgt die Abschreibung über 5, in begründeten Fällen höchstens über 20 Jahre. Immaterielle Anlagen sind zudem periodisch auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen. Schliesslich definiert die Fachempfehlung die im Anhang offen zu legenden Angaben.

Swiss GAAP FER 11 "Steuern"

Die Behandlung von Steuern ist Gegenstand von Swiss GAAP FER 11. Es wird zwischen laufenden und latenten Ertragssteuern unterschieden. Erstere sind zum effektiven Steuersatz zu berechnen und die entsprechende Steuerrückstellung separat in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen. Die jährliche Abgrenzung der latenten Ertragssteuern basiert auf einer bilanzorientierten Sicht und ist mittels der Comprehensive-Liability-Methode⁷ zu berechnen. Passive latente Ertragssteuern sind unter den Rückstellungen, aktive latente Ertragssteuern unter den übrigen Aktiven gesondert auszuweisen. Der latente Steueraufwand ist in der Erfolgsrechnung ebenfalls separat auszuweisen.

Swiss GAAP FER 12 "Zwischenberichterstattung"

Die Erstellung der Zwischenberichterstattung ist bei Swiss GAAP FER-konformen Jahresabschlüssen freiwillig, wird aber für Unternehmen mit kotierten Beteiligungspapieren vom Kotierungsreglement der SWX Swiss Exchange zwingend vorgeschrieben. Entschliesst sich eine Unternehmung zu einer Zwischenberichterstattung, so ist diese Fachempfehlung einzuhalten. Swiss GAAP FER 12 regelt den Berichtszeitraum ebenso wie die mindestens ausweispflichtigen Angaben. Die Fachempfehlung schreibt die Erstellung einer verkürzten Bilanz und Erfolgsrechnung vor. Im Übrigen gelten für die Zwischenberichterstattung die gleichen Grundsätze wie für die Jahresrechnung. Ziel der Zwischenberichterstattung ist nicht allein eine zahlenmässige Darstellung des Ergebnisses, sondern auch eine qualitative Erläuterung des Geschäftsgangs.

⁷ Aufgeschobene und zukünftige Steuern werden aufgrund der »Comprehensive Liability-Method« berechnet. Bei dieser Methode sind die in Zukunft geltenden Steuersätze und Steuergesetze massgebend. Allfällig absehbare Gesetzesänderungen fliessen somit unmittelbar in die Steuerabrechnung ein.

Swiss GAAP FER 13 "Leasinggeschäfte"

Swiss GAAP FER 13 regelt die Darstellung der Leasinggeschäfte durch Leasingnehmer. Es wird unterschieden zwischen Finanzierungs-Leasing (financial lease) und operativem Leasing (operating lease). Beim Finanzierungs-Leasing wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet. Daher sind die vier in der Fachempfehlung aufgeführten Kriterien qualitativer Natur. Finanzierungs-Leasing wird in der Konzernbilanz erfasst und ist separat auszuweisen. Operatives Leasing wird nicht bilanziert und ist im Anhang offenzulegen. Der Gewinn aus Sale- und Lease-Back-Transaktionen ist abzugrenzen und über die Dauer des Leasingvertrags aufzulösen. Ein Verlust aus dem Verkauf von Sachanlagen durch ein Finanzierungsleasing ist sofort dem Periodenergebnis zu belasten.

Swiss GAAP FER 15 "Transaktionen mit nahestehenden Personen"

Die Offenlegung von Angaben, die Transaktionen mit nahestehenden Personen betreffen, wird in Swiss GAAP FER 15 geregelt. Die Definition von nahestehenden Personen stützt sich auf den bedeutenden Einfluss, welche jene auf finanzielle oder operative Entscheidungen der berichtenden Unternehmung ausüben können. Neben Bestandesgrößen (Guthaben/Schulden) müssen auch wesentliche Transaktionen offengelegt werden.

Swiss GAAP FER 17 "Vorräte"

Swiss GAAP FER 17 sieht eine Bewertung der Vorräte zu Anschaffungs-/Herstellkosten oder zum (tieferen) realisierbaren Veräusserungswert vor. Diese Kosten umfassen sämtliche Aufwendungen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Standort bzw. in ihren derzeitigen Zustand zu bringen. Es gilt zudem das Prinzip der Einzelbewertung. Als Bewertungsverfahren werden die Durchschnittsmethode ebenso wie FIFO oder LIFO namentlich erwähnt. Im Anhang sind u.a. die Bewertungsgrundsätze und -methoden offen zu legen.

Swiss GAAP FER 18 "Sachanlagen"

Swiss GAAP FER 18 definiert Sachanlagen als körperlich bestehende Vermögenswerte, die zur Herstellung von Gütern, zur Erbringung von Dienstleistungen oder zu Anlagezwecken der Unternehmung zur Verfügung stehen. Es werden Kriterien zur Aktivierung festgelegt. Dabei ist das Prinzip der Einzelbewertung anzuwenden. Die Folgebewertung hat zu Anschaffungs- oder Herstellkosten abzüglich planmässiger Abschreibung (über die Nutzungsdauer) zu erfolgen. Die Werthaltigkeit der Sachanlagen ist nach den Vorschriften von Swiss GAAP FER 20 zu prüfen. Zu den Offenlegungen gehört auch ein detaillierter Sachanlagespiegel. Renditeigenschaften können entweder zu aktuellen Werten oder zu Anschaffungswerten abzüglich Abschreibungen erfasst werden.

Swiss GAAP FER 20 "Wertbeeinträchtigungen"

Die Werthaltigkeit zahlreicher Vermögenswerte wird in einem sich rasant verändernden Umfeld immer öfter in Frage gestellt. Swiss GAAP FER 20 regelt, zu welchem Zeitpunkt ein sog. Impairment-Test⁸ durchzuführen ist, welche Methoden diesem zugrunde liegen und wie die Auswirkungen im Jahresabschluss zu erfassen sind: Liegen Anzeichen für eine Wertbeeinträchtigung vor, ist der erzielbare Wert des Vermögenswertes zu berechnen. Liegt dieser unter dem Buchwert, so muss der Minderwert als Wertbeeinträchtigung in der Erfolgsrechnung erfasst werden. Der erzielbare Wert ist der höhere von Netto-Marktwert (Verkaufspreis) und Nutzungswert (Barwert der künftigen Geldflüsse). Die Bestimmung des erzielbaren Wertes hat grundsätzlich auf Basis des einzelnen Vermögensgegenstandes zu geschehen. Wo dieser für sich allein keine unabhängigen Geldflüsse generiert, erfolgt die Berechnung auf Basis der kleinstmöglichen Gruppe von Vermögenswerten (sog. cash generating unit). Die Wertbeeinträchtigung ist erfolgswirksam zu erfassen und im Anhang zu erläutern. Die Veränderung der zugrundeliegenden Faktoren kann die Rückgängigmachung der Wertbeeinträchtigung erforderlich machen.

⁸ Zeigt die auf jeden Bilanzstichtag erforderliche Analyse, dass Anzeichen einer Wertbeeinträchtigung vorliegen, ist der erzielbare Wert zu bestimmen. Nach dem Prinzip der Einzelbewertung hat dieser Prozess grundsätzlich für jedes Aktivum separat zu erfolgen. Es ist die kleinstmögliche Einheit an Vermögenswerten (Cash Generating Unit) zu suchen, welche von anderen Aktiven unabhängige Geldflüsse erzeugt. Übersteigt der Buchwert der Aktiven der Cash Generating Unit deren erzielbaren Wert, liegt eine Wertbeeinträchtigung vor.

Swiss GAAP FER 22 "Langfristige Aufträge"

Nach Swiss GAAP FER 22 sind langfristige Fertigungsaufträge grundsätzlich nach der Percentage of Completion-Methode (PoC-Methode) zu erfassen. Unter der Bedingung, dass die in Ziffer 4 aufgeführten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, muss die PoC-Methode angewendet werden. Damit werden anteilige Gewinne über die Dauer des langfristigen Auftrags periodengerecht realisiert. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, erfolgt eine Bilanzierung nach der Completed Contract-Methode (CC-Methode). Offenzulegen sind u.a. die angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze für langfristige Aufträge, die zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades angewendete Methode und der Betrag, welcher als Umsatz aufgrund der PoC-Methode erfasst wurde.

Swiss GAAP FER 23 "Rückstellungen"

Zur Regelung der Kernfragen gehört der Bereich der Rückstellungen. Der Standard sieht vor, dass Rückstellungen nur noch angesetzt werden können, falls eine aktuelle Verpflichtung als Resultat eines vergangenen Ereignisses besteht und falls der wahrscheinliche Geldabfluss zuverlässig geschätzt werden kann. Damit wird der Spielraum bei der Bildung von Rückstellungen stark eingeschränkt. Nicht mehr benötigte Rückstellungen sind aufzulösen. Es ist ein Rückstellungsspiegel zu erstellen, der Aufschluss über die einzelnen Bestandteile und deren Veränderungen gibt.

Swiss GAAP FER 24 "Eigenkapital und Rechnungslegung von eigenen Aktien und Transaktionen mit Aktionären"

Der Standard regelt sowohl die Darstellung von Bestand und Veränderungen des Eigenkapitals als auch die Behandlung von eigenen Aktien. Der Erwerb eigener Aktien wird zu Anschaffungskosten bilanziert. Die eigenen Aktien sind als Minusposten im Eigenkapital zu erfassen und separat ausgewiesen. Es findet keine Folgebewertung dieser Bestände statt. Mehr- oder Mindererlöse bei der späteren Veräusserung wird nicht erfolgswirksam, sondern als Zugang resp. Reduktion der Kapitalreserven (Agio) erfasst. Es ist zudem ein ausführlicher Eigenkapitalnachweis vorgesehen.

Der Eigenkapitalnachweis wird als separates Element der Jahresrechnung gleichwertig zur Bilanz, Erfolgs- und Geldflussrechnung dargestellt. Er zeigt für die Berichts- und die Vergleichsperiode tabellarisch für jede wesentliche Eigenkapitalkomponente den Anfangsbestand, den Endbestand und eine Überleitung vom Anfangs- zum Endbestand, wobei jede für die Beurteilung der Jahresrechnung wesentliche Bewegung separat aufzuzeigen ist. Er wird in tabellarischer Form, einerseits nach den wesentlichen Eigenkapitalkomponenten und andererseits nach den einzelnen wesentlichen Eigenkapitalveränderungen, gegliedert.

Folgende Eigenkapitalkomponenten werden separat dargestellt:

- Gesellschaftskapital
- Nicht einbezahltes Gesellschaftskapital (Minusposten)
- Kapitalreserven
- Eigene Aktien (Minusposten)
- Einbehaltene Gewinne (Teil der Gewinnreserven)
- Neubewertungsreserven (Teil der Gewinnreserven) allenfalls weitere wesentliche Komponenten
- Total Eigenkapital.

Folgende Eigenkapitalveränderungen werden für die aufgeführten Eigenkapitalkomponenten separat ausgewiesen:

- Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen
- Eigenkapitaltransaktionskosten
- Erwerb eigener Aktien
- Verkauf eigener Aktien
- Reingewinn/ -verlust
- Gewinnausschüttungen/ Dividenden
- Veränderung der Neubewertungsreserven
- Effekt von Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung
- Effekt von Fehlern
- allenfalls weitere wesentliche Erfolgspositionen, sofern eine andere Fachempfehlung deren Erfassung im Eigenkapital erlaubt oder verlangt.

Swiss GAAP FER 27 "Derivative Finanzinstrumente"

Derivative, welche die Definition von Aktivum oder Verbindlichkeit erfüllen, müssen in der Bilanz erfasst werden. Derivative zu Handelszwecken sind zu aktuellen Werten zu bewerten; Wertänderungen werden im Periodenergebnis erfasst. Derivative zu Absicherungszwecken und Derivative, die weder zu Handels- oder Absicherungszwecken gehalten werden, können zu aktuellen Werten oder gemäss Niederstwertprinzip bewertet werden; daraus resultierende Wertänderungen sind im Periodenergebnis zu erfassen.

Der Betrag offener Derivative ist im Anhang offen zu legen. Der Ausweis ist zu gliedern in Zinssätze, Devisen, Eigenkapitalinstrument/entsprechende Indizes und übrige Basiswerte. Der Zweck des Haltens des Derivativs ist offen zu legen.

4.2.3. Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen

In dieser Fachempfehlung sind alle zusätzlichen Erfordernisse für den Konzernabschluss enthalten. Der Konsolidierungskreis wird definiert und die Behandlung von Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Organisationen ebenso wie von Beteiligungen wird geregelt. Goodwill ist grundsätzlich zu aktivieren und in der Regel über 5 Jahre (in begründeten Fällen höchstens 20 Jahre) abzuschreiben. Als Wahlrecht ist die Verrechnung von erworbenem Goodwill mit dem Eigenkapital im Zeitpunkt des Erwerbs zulässig, wenn gleichzeitig im Anhang die Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung auf Eigenkapital und Periodenerfolg dargestellt wird. Zusätzliche Offenlegungen betreffen konzernspezifische Sachverhalte, Angaben über die Aufgliederung der Nettoerlöse und die wichtigsten Bestandteile der Bilanzen der gekauften/verkauften Organisationen.

5. IFRS

5.1. Grundstruktur der Rechnungslegung nach IFRS

5.1.1. Entwicklung des IASB

- gegründet als IASC am 29. Juni 1973 in London als privatrechtliche Organisation
- als IASC zuletzt ca. 150 Mitgliedsorganisationen aus 112 Ländern

5.1.2. Ziele

- Formulierung und Veröffentlichung von Rechnungslegungsgrundsätzen
- Förderung der weltweiten Akzeptanz und Einhaltung der Standards
- Verbesserung und Vereinheitlichung der Rechnungslegungsnormen

Grundlage für die Konzeption nationaler Rechnungslegungssysteme (z. B. China, Polen), Übernahme als nationales Rechnungslegungssystem (z. B. Kroatien).

5.1.3. Arbeit des IASC/IASB im Zeitablauf

- 1973 – 1988: Entwicklung von Standards mit zahlreichen Wahlrechten
- 1989 – 1993: Ausarbeitung des Frameworks und Reduzierung von Wahlrechten
- 1994 – 1999: Erfüllung der Anforderungen der internationalen Organisation der Börsenaufsichtsbehörden (IOSCO): „Core set of standards“
- seit 2000: Akzeptanz durch die EU, Anerkennung durch die SEC offen
- seit 2004: Improvement Project: Überarbeitung zahlreicher IAS/IFRS-Artikel

5.1.4. Aufbau der IFRS-Rechnungslegung

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

- quasi “theoretischer Unterbau” der gesamten Rechnungslegung
- Konzeptionelle Grundlage für die Entwicklung neuer Standards
- gegenüber Standards untergeordnete Rolle (gehört explizit nicht zu den Standards!)

Standards

- Normierung von Einzelfragen zur Rechnungslegung
- 41 Artikel des International Accounting Standards (IAS)
- 7 Artikel des International Financial Reporting Standards (IFRS)

Interpretations

- Verfasser: SIC bzw. IFRIC⁹
- Funktion: Ergänzung des Frameworks und einzelner Standards zum Abbau von Auslegungsspielräumen einzelner Regelungen
- gleiche bindende Wirkung wie einzelne Standards
- SIC 1 bis 33 verabschiedet (verschiedene SIC sind nicht mehr in Kraft) IFRIC 1-9

⁹ Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ist eine Gruppe im Rahmen der International Accounting Standards Committee Foundation. Das IFRIC wurde im Dezember 2001 im Zuge der Neuorganisation des IASC als Nachfolger des Standing Interpretations Committee (SIC) gegründet. Die Gruppe umfasst zwölf Mitglieder. Aufgabe des IFRIC ist es, für IFRS und IAS Rechnungslegungsstandards-Auslegungen zu veröffentlichen, in den Fällen, wo sich zeigt, dass der Standard unterschiedlich oder falsch interpretiert werden kann, bzw. neue Sachverhalte in den bisherigen Standards nicht ausreichend gewürdigt wurden.

6. Rechnungslegungsanwendung am Beispiel F&E

6.1. IFRS/IAS

6.1.1. IAS 38 (immaterielle Vermögenswerte)

Gegenstand des Standards IAS 38 regelt Ansatz und Bewertung von immateriellen Vermögenswerten, ausser:

immaterielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen (IAS 2 [Vorräte] bezieht sich beispielsweise auf immaterielle Vermögenswerte, die zur Veräußerung im normalen Geschäftszyklus gehalten werden und Schürfrechte und Kosten für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von nicht regenerativen Ressourcen [IFRS 6: als Ergebnis von Explorationstätigkeiten entsteht ein immaterieller Vermögensgegenstand]).

Ein immaterieller Vermögenswert wird erstmalig erfasst, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- der Vermögenswert erfüllt die Definition eines immateriellen Vermögenswertes, d.h. er ist identifizierbar und dem Unternehmen steht die Verfügungsmacht über den Vermögenswert zu;
- es ist wahrscheinlich, dass dem Unternehmen künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt, der im Zusammenhang mit dem Vermögenswert steht;
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts können verlässlich bestimmt werden.

Ein Vermögenswert erfüllt die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswertes, wenn:

- er separierbar ist, d.h. er kann vom Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen; oder
- er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Nicht aktivierbare Immaterialgüter:

- selbst geschaffener Goodwill
- Markennamen
- Drucktitel
- Verlagsrechte
- Kundenlisten
- Forschungskosten

Forschung (IAS 38.8)

Forschung ist die eigenständige und planmässige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.

Aktivierung:

Forschungskosten werden als Aufwand erfasst, immaterielle Vermögenswerte, die sich aus der Forschung ergeben, dürfen nicht aktiviert werden.

Entwicklung (IAS 38.8)

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.

Aktivierung:

immaterielle Vermögenswerte, die sich aus der Entwicklung ergeben, sind zu aktivieren, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Aktivierung Entwicklung (IAS 38.57)

Ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert ist dann, aber nur dann, anzusetzen, wenn ein Unternehmen alle der folgenden sechs Nachweise erbringen kann:

1. die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes, damit er zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung stehen wird.
2. seine Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen.
3. seine Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
4. wie der immaterielle Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird. (Nachgewiesen werden kann von dem Unternehmen u.a. die Existenz eines Marktes für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes oder den immateriellen Vermögenswert an sich oder, falls er intern genutzt werden soll, der Nutzen des immateriellen Vermögenswertes.)
5. die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abzuschliessen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können.
6. seine Fähigkeit, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

Bewertung von immateriellen Werten

Erfüllt ein immaterieller Vermögenswert die Voraussetzungen nicht, so sind die Ausgaben dann als Aufwand zu erfassen, wenn sie entstanden sind.

Ausgaben, die bereits in vorangegangenen Perioden als Aufwand erfasst wurden, dürfen nicht nachträglich in die Anschaffungs- und Herstellungskosten einbezogen werden.

Im Anschluss an die erstmalige Erfassung wird ein immaterieller Vermögenswert angesetzt mit¹⁰:

- den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibung und Wertminderungsaufwendungen;
- dem Neubewertungsbetrag abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen. Der Neubewertungsbetrag stellt den beizulegenden Zeitwert zum Neubewertungszeitpunkt dar und wird über einen aktiven Markt ermittelt.

¹⁰ Ein immaterieller Vermögenswert kann nur zum Neubewertungsbetrag angesetzt werden, wenn ein aktiver Markt für den Vermögenswert vorhanden ist. Jede Wertsteigerung ist direkt erfolgsneutral in der Neubewertungsrücklage zu erfassen, es sei denn, es wird eine Wertminderung desselben Vermögenswertes rückgängig gemacht, die zuvor im Periodenergebnis erfasst wurde. Jede Wertminderung ist im Periodenergebnis zu erfassen. Die Minderung wird jedoch in der Höhe direkt mit der Neubewertungsrücklage verrechnet, in der bereits für denselben Vermögenswert eine Wertsteigerung erfasst wurde.

Nutzungsdauer immaterieller Werte

Ein Unternehmen hat festzustellen, ob die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes begrenzt oder unbegrenzt ist.

Die Nutzungsdauer ist unbegrenzt, wenn es keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows erzeugen wird.

Abschreibung immaterieller Werte

Das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer ist planmässig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.

Ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer wird nicht abgeschrieben, ist aber mindestens jährlich auf Wertminderung zu testen (Wertminderungen von immateriellen Vermögenswerten werden in Übereinstimmung mit IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten erfasst).

Die aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswerts resultierenden Gewinne oder Verluste, sind als Differenz zwischen dem eventuellen Nettoveräusserungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen. Dieser Gewinn oder Verlust wird im Periodenergebnis erfasst.

Der Standard enthält Pflichten zur Angabe von immateriellen Vermögenswerten.

6.2.**US-GAAP****FAS 2 (Accounting for Research and Development Costs)**

This Statement establishes standards of financial accounting and reporting for research and development (R&D) costs. This Statement requires that R&D costs be charged to expense when incurred. It also requires a company to disclose in its financial statements the amount of R&D that it charges to expense.

FAS 68 (Research and Development Arrangements)

This Statement specifies how an enterprise should account for its obligation under an arrangement for the funding of its research and development by others. The enterprise must determine whether it is obligated only to perform contractual research and development for others, or is otherwise obligated. To the extent that the enterprise is obligated to repay the other parties, it records a liability and charges research and development costs to expense as incurred.

7. Bewertung von Goodwill

7.1. Wirtschaftlicher Charakter des Goodwills

Originärer und derivativer Firmenwert können sich, müssen sich aber nicht, im Rahmen einer Unternehmungsübereignung entsprechen. Bei gegebener Übereinstimmung der Subtrahenden kommt es dabei auf die Übereinstimmung von Kaufpreis und Zukunftserfolgswert an. Unter der Voraussetzung, dass der Kaufpreis zwischen dem Zukunftserfolgswert des Käufers und des Verkäufers liegt, wird deutlich: Der (rationale) Käufer erwirbt ein Unternehmen ‚unter Wert‘. Der Verkäufer verkauft es ‚über Wert‘.

7.1.1. Originärer Goodwill

Der originäre Goodwill ist grundsätzlich das Ergebnis zweier Berechnungen, die zu keiner Realisation geführt haben.

Zukunftserfolgswert

- Netto-Teilreproduktionswert (Summe der Zeitwerte bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstände abzüglich Zeitwert der Schulden)

= originärer Goodwill

7.1.2. Derivativer Goodwill

Die Definition des derivativen Goodwills basiert demgegenüber auf zwei realisierten Größen.

Kaufpreis

- Netto-Teilreproduktionswert (Summe der Zeitwerte bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstände abzüglich Zeitwert der Schulden)

= derivativer Goodwill

7.2. Purchase-Methode (Erwerbsmethode)

Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zugrunde, dass das Mutterunternehmen nicht nur die Anteile am Kapital der Tochterunternehmung erwirbt, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden.

Es werden nicht die Buchwerte, sondern die Anschaffungswerte im Zeitpunkt des Erwerbs in den Konzernabschluss übernommen. Als Konsequenz sind stille Ansatz- und Bewertungsreserven (aber auch stille Lasten) aufzudecken:

- Selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Patente, DV-Programme) sind aufzuführen.
- Bewertungsreserven können z. B. in Grundstücken und Gebäuden, Finanzbeteiligungen sein, deren aktueller Marktwert über dem Buchwert liegt.

Teil VI Stille Reserven

1. Gewinnbeeinflussung durch Bildung stiller Reserven

Niederstwertprinzip am Beispiel HGB §253, Zugangs- und Folgebewertung

(3) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

(4) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.

2. Funktionsweise der stillen Reserven

Eröffnungsbilanz (intern)

UV	FK
AV	EK
	st. Reserven

Schlussbilanz (intern)

UV	FK
AV	EK
	st. Reserven

Erfolgsrechnung (intern)

Aufw.	Ertr.
Gewinn	

Zunahme
st. Reserven

Zunahme
st. Reserven

Aufgabe RELE-Teil VI.1: Stille Reserven bei Lagerschwankungen (1)

Der in der externen Eröffnungsbilanz ausgewiesene Warenbestand betrug per 1.1.2015 Fr. 120'000.-, der in der externen Schlussbilanz ausgewiesene Warenbestand betrug am 31.12.2015 Fr. 180'000.-. Die finanzbuchhalterische Bewertung des Warenlagers erfolgt in Einklang mit den massgebenden Vorschriften des Schweizerischen Obligationenrechts zu 80% des Einstandspreises¹¹.

Wurden stille Reserven gebildet oder aufgelöst und wenn ja, wie viele stille Reserven wurden gebildet bzw. aufgelöst?

Aufgabe RELE-Teil VI.2: Stille Reserven bei Lagerschwankungen (2)

Der in der externen Eröffnungsbilanz ausgewiesene Warenbestand betrug per 1.1.2015 3,8 Mio. Franken, der in der externen Schlussbilanz ausgewiesene Warenbestand betrug am 31.12.2015 2,6 Mio. Franken. Die finanzbuchhalterische Bewertung des Warenlagers erfolgt in Einklang mit den massgebenden Vorschriften des Schweizerischen Obligationenrechts zu zwei Dritteln des Einstandspreises⁸.

Wurden stille Reserven gebildet oder aufgelöst und wenn ja, wie viele stille Reserven wurden gebildet bzw. aufgelöst?

11 Einstandspreis = Nettobarankaufspreis zuzüglich Beschaffungskosten (Fracht, Zoll, Transportversicherung, Verpackung etc.).

Aufgabe RELE-Teil VI.3: Stille Reserven (1)

Folgend finden Sie das Konto Warenbestand und Warenaufwand des externen Abschlusses 2015 eines Handelsbetriebes. Die Bewertung der Waren erfolgt zu 75% der Einstandspreise. Ermitteln Sie die Veränderung der stillen Reserven, welche durch die Lagerbewertung im Jahr 2015 ausgelöst wurde.

Warenbestand		Warenaufwand	
344'400		2'453'400	
42'300			42'300
	386'700		2'411'100
386'700	386'700	2'453'400	2'453'400

Aufgabe RELE-Teil VI.4: Stille Reserven (2)

Folgend finden Sie das Konto Warenbestand und Warenaufwand des externen Abschlusses 2015 eines Handelsbetriebes. Die Bewertung der Waren erfolgt zu 80% der Einstandspreise. Ermitteln Sie die Veränderung der stillen Reserven, welche durch die Lagerbewertung im Jahr 2015 ausgelöst wurde.

Warenbestand		Warenaufwand	
22'800		893'200	
	6'800	6'800	
	16'000		900'000
22'800	22'800	900'000	900'000

Aufgabe RELE-Teil VI.5: Stille Reserven und Debitoren

Durch die Erfassung von Delkredere können erwartete Zahlungsausfälle von Kunden erfasst werden. Durch die willkürliche Ansetzung der erwarteten zukünftigen Zahlungsausfälle können stille Reserven gebildet und aufgelöst werden. Dies hat wiederum einen Einfluss auf den Ausweis der Aktivitätskennzahl Debitorenzahlungsfrist.

Untersuchen Sie die Veränderungen der Debitorenzahlungsfristen, welche durch die Veränderung der stillen Reserven verursacht werden. Folgend finden Sie die notwendigen Basisinformationen als Auszug einer Buchhaltung:

Kreditverkaufsumsatz 2015 und 2016 je	3'420'000	CHF
Debitorenanfangsbestand per 1.1.15 (Brutto)	458'000	CHF
Debitorenendbestand per 31.12.15 (Brutto)	492'000	CHF
Delkredere extern (in % der Bruttodebitorenbestände)	10%	
Delkredere intern (in % der Bruttodebitorenbestände)	6%	
externer Reingewinn	77'320	CHF

Ermitteln Sie folgende Größen:

- Veränderung stille Reserven auf Debitoren
- Debitorenzahlungsfrist extern
- Debitorenzahlungsfrist intern
- interner Reingewinn

Aufgabe RELE-Teil VI.6: Stille Reserven und geometrisch degressive Abschreibung

Sie kalkulieren die Entwicklung der stillen Reserven einer Produktionsanlage. Die folgenden Werte sind Ihnen bekannt:

Anschaffungspreis einer Anlage	1'662'000	CHF
betriebswirtschaftliche Nutzungsdauer	6	Jahre
betriebswirtschaftlicher Restwert nach Nutzungsende	240'000	CHF
Abschreibung in der Finanzbuchhaltung geometrisch degressiv über	5	Jahre
in der Finanzbuchhaltung keine Berücksichtigung des Restwertes		
Verkauf der Anlage Ende des dritten Jahres für	920'000	CHF

- Stellen Sie in einer Tabelle die Entwicklung der Bestände an stillen Reserven vom Kauf der Anlage bis zu deren Verkauf dar.
- Notieren Sie die Buchungssätze, welche sich auf diese Anlage beziehen, beginnend beim Kauf bis zum Verkauf der Anlage. Die jeweiligen Eröffnungs- und Jahresabschlussbuchungen sind nicht notwendig.

Aufgabe RELE-Teil VI.7: Stille Reserven auf Warenlager

Dem Jahresabschluss eines Handelsbetriebs entnehmen Sie folgende Informationen:

WarenErtrag (extern)	CHF	542'000
WarenAufwand (extern)	CHF	243'900
WarenBestand extern per 1.1.15	CHF	88'400
WarenBestand extern per 31.12.15	CHF	55'880
Unterbewertung um "Warendrittel"		
externer Reingewinn	CHF	122'640

Ermitteln Sie folgende Grössen:

- interner Reingewinn
- externe Handelsmarge¹²
- interne Handelsmarge

Aufgabe RELE-Teil VI.8: Stille Reserven und Garantierückstellungen

Garantierückstellungen werden oft auf Basis der Umsatzzahlen ermittelt, bspw. auf Grund von historischen Werten oder Branchenkennzahlen. Durch Steuerung der anzuwendenden Rückstellungssätze können stille Reserven gebildet oder aufgelöst werden. Folgend finden Sie einen Auszug eines Jahresabschlusses:

Garantierückstellungen betragen effektiv im Mittel	2% des Umsatzes
Extern bilanziert sind die Rückstellungen aber mit	3% des Umsatzes
Umsatz 2013	5'608'000 CHF
Umsatz 2014	5'894'000 CHF
Umsatz 2015	5'597'000 CHF
externer Reingewinn 2014	265'900 CHF
externer Reingewinn 2015	197'800 CHF

Weisen Sie folgende Grössen nach:

- interner Reingewinn 2014
- interner Reingewinn 2015
- Summe der stillen Reserven auf Rückstellungen 2015

¹² Handelsmarge = (WarenErtrag – WarenAufwand) / WarenErtrag
Der Warenertrag drückt die Differenz zwischen WarenErtrag und WarenAufwand in Prozenten des WarenErtrages aus.

Aufgabe RELE-Teil VI.9: Repetition stille Reserven (1)

Die folgenden Daten einer Anlage sind bekannt:

- Der Kaufpreis der Anlage beträgt CHF 13'720.-, es wird mit keinem Restwert kalkuliert.
 - Die Nutzungsdauer beträgt 7 Jahre.
 - In der Finanzbuchhaltung wird geometrisch degressiv über die gesamte Nutzungsdauer abgeschrieben.
 - Die Anlage wird Ende des 4. Jahres für CHF 2'830.- verkauft.
- a) Weisen Sie die Entwicklung der stillen Reserven für folgende Anlage über deren gesamte Nutzungsdauer aus.
- b) Verbuchen Sie die Abschreibungen indirekt.

Aufgabe RELE-Teil VI.10: Repetition stille Reserven (2)

Auf den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden in der externen Buchhaltung 10% Delkredere-Rückstellungen gebildet obwohl korrekt kalkuliert nur 4% notwendig wären.

Der extern ausgewiesene Nettobetrag der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betrug am Jahresanfang CHF 822'600.- und wird in der externen Schlussbilanz um CHF 76'800.- tiefer ausgewiesen. Zeigen Sie die Auswirkung der damit verbundenen Veränderung der stillen Reserven auf den extern ausgewiesenen Reingewinn auf.

Teil VII Anhang

1. Verzeichnis der Aufgaben

Aufgabe RELE-Teil III.1: Kurzfragen.....	11
Aufgabe RELE-Teil V.1: Bilanz	28
Aufgabe RELE-Teil V.2: Bewertung.....	30
Aufgabe RELE-Teil V.3: Kontenplan und Kontenrahmen.....	32
Aufgabe RELE-Teil VI.1: Stille Reserven bei Lagerschwankungen (1)	47
Aufgabe RELE-Teil VI.2: Stille Reserven bei Lagerschwankungen (2)	47
Aufgabe RELE-Teil VI.3: Stille Reserven (1).....	48
Aufgabe RELE-Teil VI.4: Stille Reserven (2).....	48
Aufgabe RELE-Teil VI.5: Stille Reserven und Debitoren.....	48
Aufgabe RELE-Teil VI.6: Stille Reserven und geometrisch degressive Abschreibung	49
Aufgabe RELE-Teil VI.7: Stille Reserven auf Warenlager.....	49
Aufgabe RELE-Teil VI.8: Stille Reserven und Garantierückstellungen.....	49
Aufgabe RELE-Teil VI.9: Repetition stille Reserven (1)	50
Aufgabe RELE-Teil VI.10: Repetition stille Reserven (2)	50