

GLIEDERUNG UND ANHANGANGABEN GEMÄSS NEUEM RECHNUNGSLEGUNGSRECHT

Ausführungen zu einigen Problemen in der Praxis*

Das neue Rechnungslegungsrecht führte zu umfangreichen Änderungen in der Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung und erhöhte den Umfang der Angaben im Anhang. Der Artikel greift einige Fragen aus der Praxis auf und zeigt mögliche Lösungen.

1. EINLEITUNG

Viele Gesellschaften wandten mit der Jahresrechnung 2015 zum letztmöglichen Zeitpunkt erstmalig das neue *Rechnungslegungsrecht* (NRLR) an. Insbesondere die Umsetzung der Gliederungsvorschriften und der Anhangangaben führten zu interessanten Fragen. Die Gliederungsvorschriften sind im NRLR sehr eng definiert («einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge» [1]), und es war zu erwarten, dass dies bei der Vielfalt von Unternehmen zu Problemen führen würde. Andere Bestimmungen, wie z. B. jene zum Ausweis der Bilanzierungsgrundsätze im Anhang, sind so offen formuliert, dass in der Praxis sehr unterschiedliche Umsetzungen zu erwarten waren.

2. BILANZ

Die Mindestgliederung der Bilanz wurde mit Art. 959 a des *Obligationenrechts* (OR) stärker reglementiert, als es auf den ersten Blick erscheint. Die explizite Vorgabe der Reihenfolge der auszuweisenden Positionen – aus dem EU-Recht übernommen [2] – führt faktisch zu einem Verbot der angelsächsischen Bilanzdarstellung, in welcher das Anlagevermögen vor dem Umlaufvermögen aufgeführt wird. Verschiedene Unternehmen haben mit der Einführung des NRLR die Reihenfolge im statutarischen Abschluss angepasst, die Darstellung im IFRS-Konzernabschluss hingegen bei der angelsächsischen Variante belassen (so zum Beispiel die Alpiq Holding AG im Abschluss 2015).

2.1 Ausweis Nahestehende. Der Ausweis von Nahestehenden wurde vollständig überarbeitet:

«Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber direkt oder indirekt Beteiligten und Organen sowie gegenüber Unternehmen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht, müssen jeweils gesondert in der Bilanz oder im Anhang ausgewiesen werden.» [3]

Leider führte die neue Gesetzesbestimmung zu Unklarheiten. In der Praxis können unterschiedliche Lösungen beobachtet werden.

2.1.1 Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Schwestergesellschaften. Die neue Gesetzesnorm kennt keine Schwestergesellschaften. Die umfassende Formulierung des alten Rechts –

«Gesondert angegeben werden auch (...) die Gesamtbeträge (...) der Forderungen und der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gesellschaften des Konzerns oder Aktionären, die eine Beteiligung an der Gesellschaft halten ...» [4]

– wurde gestrichen. Einzig Gesellschaften, die in der Beteiligungshierarchie unter- bzw. übergeordnet sind, müssen gemäss NRLR berücksichtigt werden. Dies führt dazu, dass streng nach dem Wortlaut des Gesetzes lediglich der Anteil an Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligten und Organen sowie gegenüber Beteiligungen ausgewiesen werden. Der Rest teilt sich auf Dritte sowie Schwestergesellschaften auf (*Abbildung 1*).

Es ist nicht auszuschliessen, dass der Bilanzleser den Restwert von 4 (=10–4–2) bei dieser Darstellung intuitiv als Forderung gegenüber Dritten versteht. Im Sinne der Klarheit [5] ist deshalb eine Lösung anzustreben, welche über das gesetz-



THOMAS NÖSBERGER,
DR. RER. POL., CPA,
TITULARPROFESSOR
UNIVERSITÄT FREIBURG,
PARTNER, EY, BERN,
THOMAS.NOESBERGER@
CH.EY.COM



ANDREAS WEINGARTNER,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, FACHSEKRETÄR
KOMMISSION FÜR
RECHNUNGSLEGUNG
VON EXPERTSUISSE,
MANAGER, EY, BERN

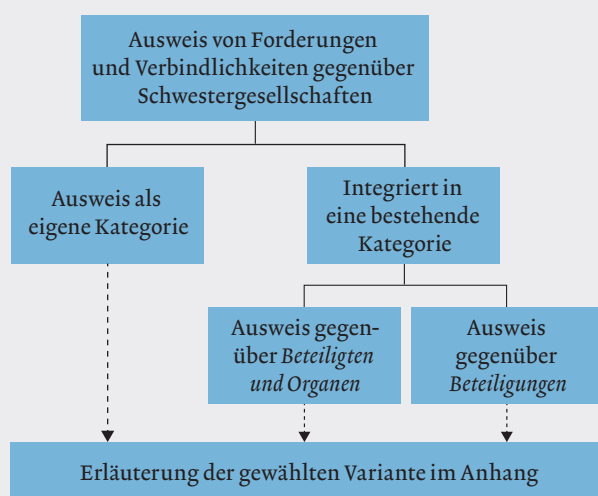
Abbildung 1: MINIMALER AUSWEIS VON NAHESTEHENDEN

Gemäss Art. 959a Abs. 4 OR

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	10
– davon Beteiligte und Organe	4
– davon Beteiligungen	2

liche Minimum hinausgeht. In der Praxis können zwei Ansätze beobachtet werden, welche in *Abbildung 2* dargestellt sind. In der ersten Lösung wird eine dritte Kategorie «Schwestergesellschaften» oder «übrige Konzerngesellschaften» ausgewiesen. In der zweiten Variante werden die Schwestergesellschaften in eine der beiden bestehenden Kategorien integriert. Naheliegender ist die Integration von Schwestergesellschaften in «Beteiligten und Organen». Das *Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP)* empfiehlt, die Schwestergesellschaften in der Kategorie «Beteiligungen» zu subsumieren [6]. Die Integration in «Beteiligten und Organen» erscheint sachlogischer aus der Tatsache, dass sich die Beziehung zu einer Schwestergesellschaft aus der gemeinsamen Mutter ergibt. Unabhängig von der gewählten Variante sollte im Anhang beschrieben werden, wie Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Schwestergesellschaften ausgewiesen werden.

2.1.2 Zu berücksichtigende Bilanzpositionen. Das Gesetz sieht den separaten Ausweis für Forderungen und Verbindlichkeiten vor. In der Praxis ist unklar, welche Bilanzpositionen konkret darunterfallen. Oft diskutierte Positionen sind die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen sowie die Finanzanlagen. Ein praktikabler Ansatz ist der Einbezug sämtlicher monetärer Bilanzpositionen, da Forderungen

Abbildung 2: MÖGLICHER AUSWEIS VON FORDERUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN gegenüber Schwestergesellschaften

und Verbindlichkeiten monetäre Positionen sind. Damit wäre die Position «Finanzanlagen» ebenfalls aufzuschlüsseln. Die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen können gemäss HWP sowohl «transitorische» als auch «antizipative» Positionen beinhalten [7], weshalb es aus Vereinfachungsgründen vertretbar erscheint, auf die Aufschlüsselung nach Art. 959a Abs. 4 OR zu verzichten.

2.1.3 Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Organen. Das Gesetz hat zum Ziel, Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Gesellschaft und den Organen separat auszuweisen, da diese Beziehungen potenziell einem erhöhten Risiko in Bezug auf die Arm's-length-Problematik unterliegen. Es ist daher sachlogisch, den Begriff «Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Organen» weit zu fassen und diese ungeachtet der juristischen Form auszuweisen. In der Praxis bedeutet dies zum Beispiel, dass die Verbindlichkeit gegenüber einem Verwaltungsrat, welcher sein Honorar über eine Anwaltskanzlei fakturiert, ebenfalls als Verbindlichkeit gegenüber einem Organ auszuweisen ist.

2.2 Gliederung Eigenkapital. In der Einführungsphase des NRLR wurde die Gliederung des Eigenkapitals breit diskutiert. Insbesondere zwei Fragestellungen standen im Vordergrund.

2.2.1 Bilanzgewinn. Das Gesetz kennt den Bilanzgewinn und den Gewinnvortrag nicht mehr. Das Fehlen der Begriffe in der Mindestgliederung ist nach *Böckli* auf einen Redaktionsfehler im Gesetzgebungsprozess zurückzuführen [8]. Das HWP äussert sich nicht explizit zu der Frage, ob die Mindestgliederung durch neue Hauptkategorien ergänzt werden darf [9]. Für den Ausweis des Bilanzgewinns – sofern die rechnungslegende Unternehmung diesen separat ausweisen will – sieht das HWP eine Unterkategorie unter den freiwilligen Gewinnreserven vor [10].

2.2.2 Eigene Kapitalanteile «erworben» aus Kapitaleinlagereserven. Das Erwerben eigener Kapitalanteile zieht Steuern nach sich, falls die eigenen Kapitalanteile über eine bestimmte Haltedauer hinaus gehalten oder falls diese nach dem Erwerb vernichtet werden. Diese Einkommens- und Verrechnungssteuern können vermieden werden, falls der Erwerb über steuerlich anerkannte Kapitaleinlagereserven erfolgt. Den Ausweis von eigenen Kapitalanteilen, welche über solche Kapitaleinlagereserven erworben wurden, hat die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* im Kreisschreiben 29 a geregelt. Im Anhang II des Kreisschreibens wird eine handelsrechtskonforme Darstellung des Erwerbs eigener Kapitalanteile über Kapitaleinlagereserven dargestellt (*Abbildung 3*).

3. ERFOLGSRECHNUNG

Die Struktur der Erfolgsrechnung orientiert sich an einem produzierenden Unternehmen. Obwohl neu die Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren vorgenommen werden kann, ist in der Praxis weiterhin die Produktionserfolgsrechnung die am häufigsten angewendete Gliederung.

Abbildung 3: AUSWEIS EIGENER KAPITALANTEILE AUS KAPITALEINLAGEN

Gemäss ESTV-Kreisschreiben 29a, Anhang II

Aktienkapital		20
Gesetzliche Kapitalreserven		
– Reserven aus Kapitaleinlagen	40	
– Übrige Kapitalreserven	160	200
Gesetzliche Gewinnreserven		30
Freiwillige Gewinnreserven/ kumulierte Verluste		50
Eigene Kapitalanteile		
– Gegen Reserven aus Kapitaleinlagen	–40	
– Übrige	–10	–50
Total Eigenkapital		250

Der Gesetzestext ist sehr starr und sieht nur eine Erweiterung der Mindestgliederung, aber nicht eine generelle Anpassung auf die Tätigkeit der Unternehmung vor [11].

3.1 Anpassung an die Art des Unternehmens. Die offensichtlichste Problematik des starren Gesetzes ist, dass Gesellschaften mit einem speziellen Zweck (z. B. Holdings, Finanzgesellschaften) im Gliederungsschema der Erfolgsrechnung nicht berücksichtigt werden. Die Praxis hat hier pragmatisch reagiert. Die meisten Holdings behandeln die Finanzerträge und -aufwände aus dem Beteiligungsgeschäft analog dem Nettoerlös aus Lieferung und Leistung bzw. dem Materialaufwand einer Produktionsgesellschaft und stellen den Ertrag an die Spitze der Erfolgsrechnung. Im Sinne der Klarheit erachten die Schreibenden die Lösung als sachgerecht [12]. Darüber hinausgehende Finanzerträge und -aufwände – beispielsweise aus Fremdwährungsumrechnungen – sollten in diesem Falle weiterhin von den operativen Aufwänden und Erträgen getrennt und separat nach dem operativen Ergebnis als Finanzertrag und -aufwand dargestellt werden.

3.2 Übriger betrieblicher Ertrag. Eine Position übriger betrieblicher Ertrag entsprechend der Mindestgliederungsposition übriger betrieblicher Aufwand kennt das Gesetz nicht. Sachgerecht ist der Ausweis einer neuen Hauptkategorie übriger betrieblicher Ertrag im Gliederungsschema [13], um die nötige Klarheit zu schaffen.

3.3 Betriebsfremder Aufwand und Ertrag. Das Gesetz sieht den separaten Ausweis von betriebsfremdem Aufwand und Ertrag vor. Es ist jedoch nicht ersichtlich, ob die Gliederung nach der Art (z. B. Abschreibung) der Gliederung nach der Funktion (betrieblich vs. betriebsfremd) vorgeht.

Es ist für eine Produktionsunternehmung korrekt und durch den Gesetzgeber gefordert, beispielsweise die Mieteinnahmen einer Renditeliegenschaft als betriebsfremd zu klassifizieren. Die Frage, ob die Abschreibungen dieses Renditeobjekts als betriebsfremder Aufwand oder als Abschreibung zu klassifizieren sind, kann aus dem Gesetz

nicht direkt beantwortet werden. Sachlogisch erscheint, die Abschreibungen der Renditeliegenschaft als betriebsfremder Aufwand auszuweisen, wie dies das Gesetz mit der sachlichen Abgrenzung postuliert:

«Aufwände und Erträge müssen voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.» [14]

Um dem Bilanzleser die Verständlichkeit der Art der Aufwände zu ermöglichen, ist im Anhang der betriebsfremde Aufwand aufzuschlüsseln und sind die Abschreibungen separat offenzulegen. Die Klassifikation als betriebsfremder Aufwand entspricht auch dem Konzept von Swiss GAAP FER 3.21.

4. ANHANG

Die umfassendsten Anpassungen haben die Bestimmungen zum Anhang erfahren. Gemäss Botschaft erfüllt dieser neu drei Funktionen [15]:

→ Angaben über die Bilanzierungsgrundsätze → Aufschlüsselung und Erläuterung zu einzelnen Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung sowie → Angabe weiterer gesetzlich geforderter Informationen.

Die ersten beiden Funktionen waren im alten Recht schwach ausgeprägt. Entsprechend gross war in der Erstanwendung die Vielfalt der Ausweise zu diesen neuen Vorgaben.

4.1 Bilanzierungsgrundsätze. Das Gesetz verlangt:

«Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze, soweit diese nicht vom Gesetz vorgeschrieben sind». [16]

Diese Formulierung führt immer wieder zu Diskussionen und Unklarheiten. Das HWP orientiert sich eng an den expliziten gesetzlichen Wahlrechten und fordert mindestens den Ausweis der folgenden Sachverhalte [17]:

→ Bewertung Vorräte und angefangene Arbeiten, PoC-Methode; → Umsatzerfassung bei komplexen Geschäftsmodellen; → Bewertung zu Marktpreisen und Bestimmung von Schwankungsreserven; → Erfassung von Gewinn und Verlust bei Veräusserung eigener Kapitalanteile; → Umrechnungsmethode bei Rechnungslegung in Fremdwährung; → Bilanzierung von Leasinggeschäften; → Behandlung von Sicherungsgeschäften (Hedge Accounting); → Behandlung aktienbasierter Vergütungen; → Änderung von angewandten Grundsätzen.

Ein weitergehender Ausweis als im HWP gefordert erfüllt die Absicht des Gesetzgebers besser. Dabei stehen insbesondere zwei Themenkreise im Vordergrund.

Bilanzierungsgrundsätze für wesentliche Positionen der Jahresrechnung, für die ein erheblicher Ermessensspielraum in der Bilanzierung besteht, sollten erläutert werden, beispielsweise die Behandlung von Kosten für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten bei den eigenen Liegenschaften.

In der Praxis wird oftmals eine sehr offen formulierte Aussage zu den stillen Reserven unter den Bilanzierungsgrundsätzen gemacht: «... der Verwaltungsrat kann von der

Möglichkeit Gebrauch machen». Diese Formulierung ist unnötig, da der Gesetzgeber explizit die Bildung von stillen Reserven erlaubt. Konsequenter und gesetzeskonformer ist eine

«Bilanzierungsgrundsätze für wesentliche Positionen der Jahresrechnung, für die ein erheblicher Ermessensspielraum in der Bilanzierung besteht, sollten erläutert werden.»

klare Aussage, ob der Verwaltungsrat *tatsächlich* von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht hat oder nicht.

4.2 Aufschlüsselung im Anhang. Erstaunlicherweise wurde in der Praxis die explizite Möglichkeit von Aufschlüsselungen im Anhang^[18] oft nicht wahrgenommen. Viele Anwender haben die Aufschlüsselung weiterhin direkt in der Bilanz und Erfolgsrechnung mittels Unterkategorien vorgenommen.

Anmerkungen: *Die Autoren vertreten ihre persönlichen Ansichten. **1)** Art. 959a Abs. 1 OR und Art. 959b Abs. 2 OR. **2)** «In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Posten (...) gesondert und in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen. Eine weitere Untergliederung der Posten ist gestattet; dabei ist jedoch die Gliederung der Schemata zu beachten.» Art. 4 Abs. 1 Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, Abl. Nr. L 222 vom 14. 8.

1978, mehrmals geändert. **3)** Art. 959a Abs. 4 OR. **4)** Art. 663a Abs. 4 aOR. **5)** Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 OR. **6)** Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 2014, Band Buchführung und Rechnungslegung (zit.: HWP B&R), S. 66. **7)** Eine konsequente Trennung in transitorische und antizipative Posten wird nicht gefordert. Vgl. HWP B&R, S. 171. **8)** Vgl. Böckli P. Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, Rz. 440 ff. **9)** Vgl. HWP B&R, S. 65. **10)** Vgl. HWP B&R, S. 68. **11)** Art. 959b Abs. 5 OR und Art. 958c Abs. 3 OR. **12)** Vgl. auch Art. 958c Abs. 3 OR, «Die Rechnungslegung ist unter Wah-

Der Klarheit dient die direkte Aufschlüsselung in der Bilanz und der Erfolgsrechnung nicht. Die Botschaft erwähnt explizit, dass die Klarheit und Verständlichkeit bei der Mindestgliederung im Vordergrund steht und sich das Konzept einer schlanken Gliederung an IFRS und US GAAP orientiert^[19]. Dass ein lokal und fokussiert tätiges Unternehmen nach OR teilweise eine umfassendere Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung aufweist als die Konzernrechnung eines multinationalen und diversifizierten Unternehmens, erscheint nicht im Sinne des Gesetzgebers.

5. FAZIT

Die konkrete Umsetzung des NRLR hat zu verschiedenen Fragestellungen geführt. Diese wurden in der Praxis in den meisten Fällen pragmatisch und sachgerecht gelöst.

Unternehmen, welche die Umstellung auf das neue Recht systematisch und ganzheitlich angehen, haben mehr Anpassungen vorgenommen als andere Unternehmen. Eine gesetzeskonforme Jahresrechnung allein garantiert noch nicht, dass die verschiedenen Stakeholder über eine gute Entscheidungsgrundlage verfügen. ■

rung des gesetzlichen Mindestinhalts den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen.» **13)** Vgl. HWP B&R, S. 73. **14)** Art. 958b Abs. 1 OR. Gemäss Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007 (zit.: Botschaft 2007), S. 1700 entspricht die sachliche Abgrenzung dem Prinzip von «matching of cost and revenue». **15)** Vgl. Botschaft 2007, S. 1708. **16)** Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR. **17)** Vgl. HWP B&R, S. 281. **18)** Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR. **19)** Vgl. Botschaft 2007, S. 1706.