

# Neues Rechnungslegungsrecht



Basierend auf dem Lehrgang eingeschränkte Revision  
der Akademie der Treuhand-Kammer

Stefan Elmiger, dipl. Wirtschaftsprüfer  
Mitglied der Kommission für Rechnungslegung  
Partner, Gruber Partner AG, Aarau



Aarau / Zürich, 2013



**Akademie**  
der Treuhand-Kammer





# Übersicht über aktuelle Gesetzesrevisionen

<b>Kleine Aktienrechtsreform (OR) 1.1.2008</b>	<b>Revisionsrecht  (OR / RAG) 1.1.2008 (+ 1.1.2012)</b>
<b>Grosse Aktienrechtsreform</b>	<b>Rechnungslegungsrecht  1.1.2013 resp. 1.1.2015</b>



**Abzocker-  
Initiative**

# Die neue Bilanzgliederung

## Aktiven

### 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

## Passiven

### 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 (ggf. gesondert nach Beteiligungskategorien)
- b. gesetzliche Kapitalreserve
- c. gesetzliche Gewinnreserve
- d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten
- e. eigene Kapitalanteile als Minusposten

# Die neue Bilanzgliederung

## Aktiven

### 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

## Passiven

### 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 (ggf. gesondert nach Beteiligungskategorien)
- b. gesetzliche Kapitalreserve
- c. gesetzliche Gewinnreserve
- d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten
- e. eigene Kapitalanteile als Minusposten

# 1. Vorräte und unfertige Leistungen



## Ausgangsfall:

- Ein Ingenieurbüro hat zum Bilanzstichtag zwei grössere Aufträge in Bearbeitung.
- Auftrag -I-
  - Neue effiziente Heizungsanlage bei der Moser Metallteile AG: Planung, Baubegleitung, Projektsteuerung, Inbetriebnahme und Mängelmanagement
  - Die Heizungsanlage ist bereits installiert, Inbetriebnahme und Abnahme sind noch nicht erfolgt.
  - Aus Sicht des Projektleiters sind ca. 70% der budgetierten Mannstunden angefallen. Man ist im Plan.
  - Die Gesamtkosten sollen Fr. 100.000 betragen. Das Auftragsvolumen beträgt Fr. 120.000.
- Auftrag -II-
  - Wärmetechnische Optimierung der Gebäudehülle bei der Huber Industrietechnik AG: Beratung in bauphysikalischen Fragen und Planung der Sanierungsmassnahmen sowie Erarbeitung der Ausschreibungsunterlagen und Mitwirkung bei der Vergabe der Bauleistungen
  - Die Planungsphase ist abgeschlossen. Derzeit wird die Ausschreibung vorbereitet.
  - Projekt zu 80% (=200 Std.) fertig, bei Gesamtkosten von geplant Fr. 60.000, Regieansatz von 200 Fr./Std.

## Fragestellung:

- Wie sind diese Aufträge im Jahresabschluss zu erfassen? Ergeben sich Varianten?
- Was gilt im neuen Rechnungslegungsrecht?



# 1. Vorräte und unfertige Leistungen

- Aktivierung von noch nicht fakturierten Dienstleistungen möglich, nicht zwingend

## Art. 663a OR

<sup>2</sup> Das Umlaufvermögen wird in flüssige Mittel, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, andere Forderungen sowie Vorräte unterteilt, das Anlagevermögen in Finanzanlagen, Sachanlagen und immaterielle Anlagen.

- **Art. 666 OR** spricht in diesem Zusammenhang nur von Rohmaterialien, teilweise oder ganz fertig gestellten Erzeugnissen sowie Waren.
- Folglich besteht keine Aktivierungspflicht für unfertige Dienstleistungen
- Wenn aber die noch nicht fakturierten Dienstleistungen aktiviert werden sollen, zu welchem Betrag kann dies erfolgen?



# 1. Vorräte und unfertige Leistungen

- Neues Rechnungslegungsrecht = Aktivierung von noch nicht fakturierten Dienstleistungen zwingend

## **Art. 959a ORrev**

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

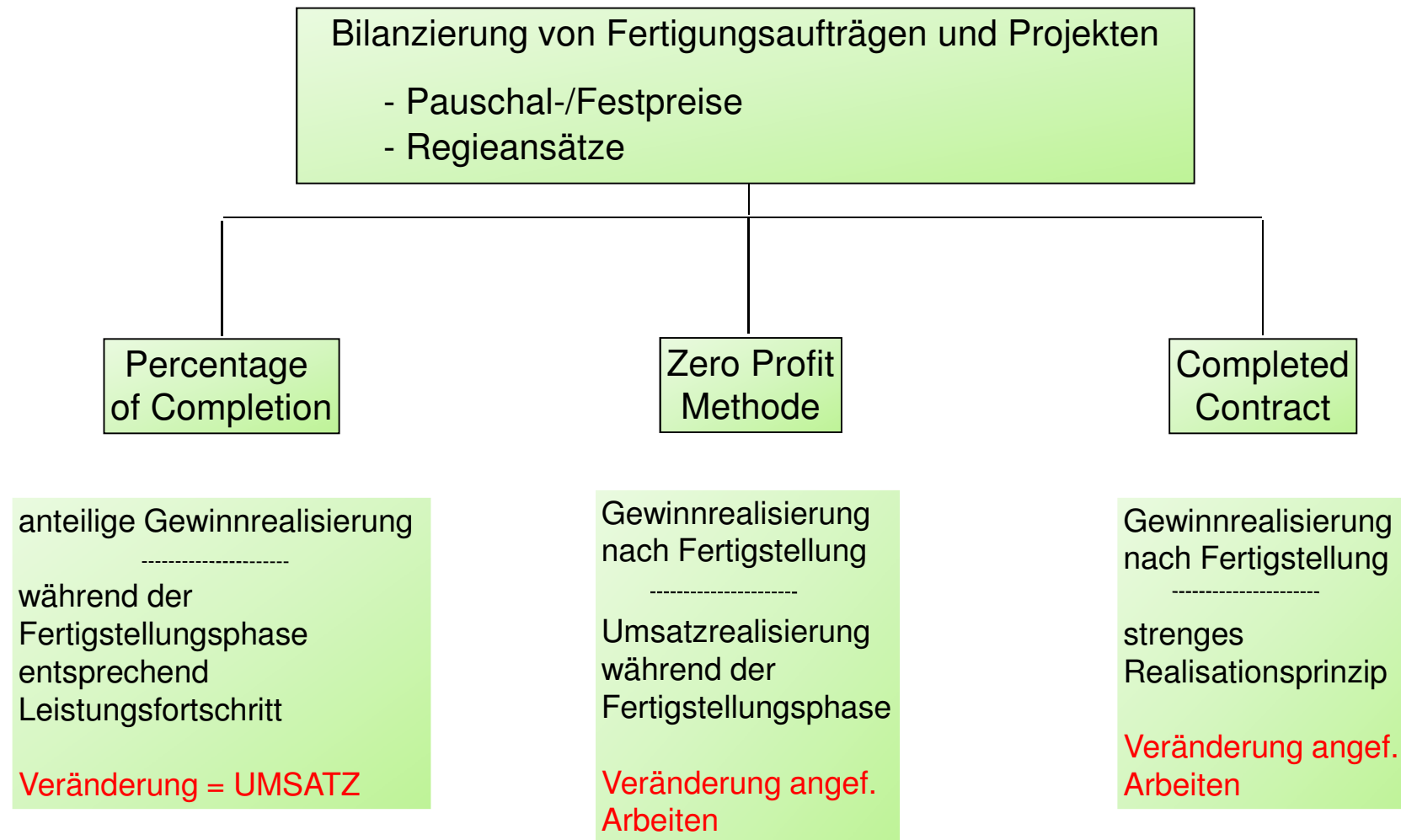
1. Umlaufvermögen:

[...]

d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

- Noch nicht fakturierte Dienstleistungen sind den noch nicht fertig gestellten Erzeugnissen eines Produktionsbetriebes (Ware in Arbeit) gleich gestellt.
- [Botschaft 2007, S. 1707]

# 1. Vorräte und unfertige Leistungen







## 2. Aufwertungen bei Kapitalverlust -1-

### **Ausgangslage:**

- Die Hals-über-Kopf GmbH ist in Schieflage geraten.
- Zur Abwendung eines Kapitalverlusts wird die Aufwertung von Grundvermögen in Erwägung gezogen.
- Im Immobilienbestand befindet sich eine Landreserve. Der Marktwert dieser Landreserve wird auf Fr. 4.000.000 geschätzt (Anschaffungskosten der Parzelle von Fr. 2.000.000).

### **Fragestellung:**

- Ist diese Aufwertung im neuen Rechnungslegungsrecht noch zulässig?



## 2. Schicksal der Aufwertungsreserve -2-

### **Fragestellung:**

- Im neuen Rechnungslegungsrecht werden die Aufwertungsreserven nicht mehr erwähnt.

### **Fragestellung:**

- Ist ein Ausweis der Aufwertungsreserven noch notwendig und wenn ja, wie erfolgt der Ausweis gemäss dem neuen Recht?



## 3. Bewertung von Liegenschaften -1-

### Ausgangsfall:

- Eine Immobiliengesellschaft hat diverse Immobilien in ihrem Portfolio.
- **Liegenschaft -I-** liegt nach geändertem Anflugregime in einer stark frequentierten Flugschneise. Der Leerstand der Wohnungen ist deutlich angestiegen. Eine Bewertung zeigt, dass der **Ertragswert** der Liegenschaft (**Fr. 2.000.000**) stark vom derzeitigen **Buchwert** (**Fr. 3.000.000**) abweicht.
- **Liegenschaft -II-** befindet sich am Genfersee. Dort herrscht ein Run auf Immobilien. Der **Buchwert** beträgt **Fr. 4.000.000**. Ein Wertgutachten schätzt den derzeitigen **Marktwert** auf **Fr. 6.000.000**.

### Fragestellung:

- Wie ist die Marktsituation der Immobilien im Jahresabschluss zu berücksichtigen?
- Was gilt ab «morgen» (neues Rechnungslegungsrecht)?



## 4. Bewertung von Liegenschaften -2-

### Unveränderter Ausgangsfall:

- Eine Immobiliengesellschaft hat diverse Immobilien in ihrem Portfolio.
- **Liegenschaft I** liegt nach geändertem Anflugregime in einer stark frequentierten Flugschneise. Der Leerstand der Wohnungen ist deutlich angestiegen. Eine Bewertung zeigt, dass der Ertragswert der Liegenschaft (Fr. 2.000.000) stark vom derzeitigen Buchwert (Fr. 3.000.000) abweicht.
- **Liegenschaft II** befindet sich am Genfersee. Dort herrscht ein Run auf Immobilien. Der Buchwert beträgt Fr. 4.000.000. Ein Wertgutachten schätzt den derzeitigen Marktwert auf Fr. 6.000.000.

### Jedoch Anschlussfrage:

- Wenn die Gruppenbewertung künftig nicht zulässig sein soll: wie steht es um die Aufwertungsmöglichkeit von sog. «Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen»?



## 4. Bewertung von Liegenschaften -2-

### Exkurs

- Was sind **beobachtbare Marktpreise** und ein **aktiver Markt**?

#### A) beobachtbarer Marktpreis

- Bildet sich an spezifischen Märkten, an denen öffentlich zugängliche Preisnotierungen vorliegen
- Z.B. Aktienbörsen, Rohwarenbörsen (etwa Chicago Board of Trade), Diamanthandel in Antwerpen

#### B) aktiver Markt

- Die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen
- Vertragswillige Käufer/ Verkäufer finden sich regelmässig ohne Probleme
- Es hat mehrere kontrahierte Geschäfte
- Die zeitnah und systematisch notiert werden
- Nicht bloss gestellte Briefkurse

=> Der Immobilienhandel wird diese Kriterien regelmässig nicht erfüllen



## 5. Eigene Anteile

### Ausgangsfall:

- Die Rückzahlungs AG hatte eine Kapitalerhöhung durchgeführt und zwei neue Aktionäre aufgenommen.
- Das Aktienkapital (Nominalwert Fr. 50) repräsentiert 20.000 Aktien.
- Ein Aktionär bietet der Gesellschaft jedoch nach kurzer Zeit seinen Anteil (5%) zum Kauf an.
- Kaufpreis: Fr. 100.000

### Fragestellung:

- Wie ist diese Transaktion bilanziell darzustellen?
- Wie sieht die künftige Bilanzierung nach neuem Rechnungslegungsrecht aus?

## 5. Eigene Anteile

### Bilanz vor Erwerb der eigenen Aktien:

Umlaufvermögen	4'000	Aktienkapital	1.000
		Gesetzliche Reserve	800
Anlagevermögen	4'000	Freie Gewinnreserven	2.400
		Bilanzgewinn	600
		Fremdkapital	3'200
	<u>8'000</u>		<u>8'000</u>

## 5. Eigene Anteile

### Ausgangsfall:

- Die Rückzahlungs AG hat verschiedene Aktien zurückgekauft:
  - eigene Aktien über TCHF 200, welche sie im 2009 erworben und in der Zwischenzeit um TCHF 80 abgeschrieben hat
  - Neue eigene Aktien über TCHF 100, welche sie im 2013 erworben hat
  - Weitere eigene Aktien über TCHF 300: Hat eine Tochtergesellschaft ebenfalls im 2013 erworben
- Die Rückzahlungs AG führt das neue Rechnungslegungsrecht im 2013 ein

### Fragestellung

- Wie sind diese Anteile gemäss dem neuen Recht auszuweisen?



## 6. Rückstellungen

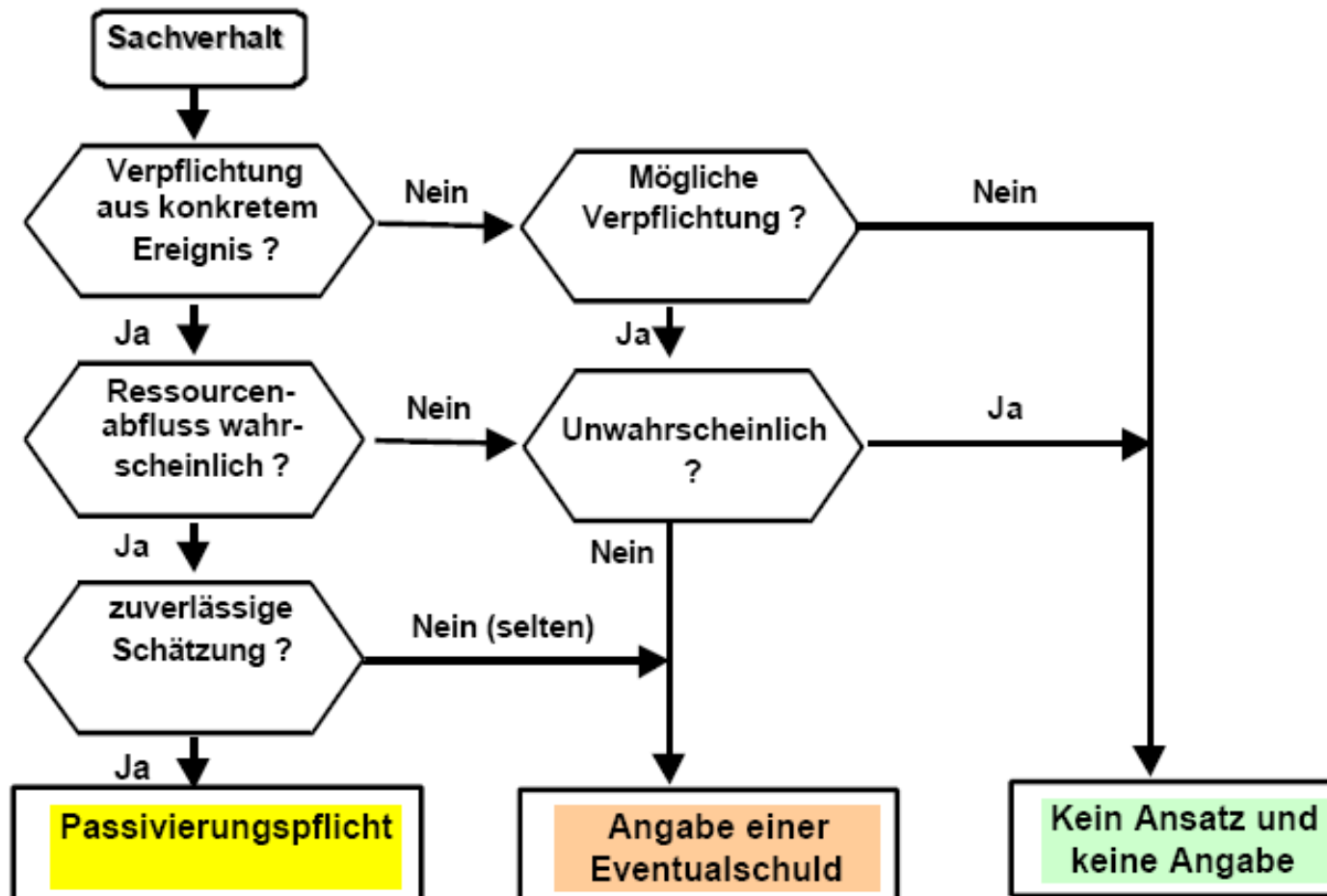
### **Ausgangsfall:**

- Ein Unternehmer hat im Laufe der letzten zwei Jahrzehnte ein erfolgreiches Geschäft aufgebaut, welches in der Rechtsform der Aktiengesellschaft geführt wird.
- Am Bilanzstichtag überlegt der Unternehmer, ob er im nächsten Jahr - anlässlich des 25-jährigen Bestehens des Unternehmens - ein Sommerfest für Kunden, Lieferanten und Mitarbeitende organisieren sollte.

### **Fragestellung:**

- Der Unternehmer fragt seinen Buchhalter, ob hierfür eine Rückstellung zu bilden ist.

## 6. Rückstellungen





*Entscheidungsbaum nach Swiss GAAP FER / IFRS*

# 7. Anhang – Ratespiel

Anhang im neuen Rechnungslegungsrecht	JA	JA, aber	NEIN
Firma, Rechtsform und Sitz des Unternehmens	✓		
Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt Nur Grenzwerte: nicht über 10 Mitarbeiter, über 50 bzw. 250 Mitarbeiter		✋	
Angewandte Grundsätze betr. Jahresrechnung	✓		
Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz	✓		
Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen Erfolgsrechnung	✓		
Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Geldflussrechnung Aus der Logik, keine spezifische Vorschrift		✋	
Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung Neu im Lagebericht, somit für grosse Unternehmen		✋	



# 7. Anhang – Ratespiel

Anhang im neuen Rechnungslegungsrecht	JA	JA, aber	NEIN
Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter <b>Neu: Gesamtbetrag der für Verbindlichkeiten Dritter bestellten Sicherheiten</b>	✓		
<b>Je der</b> Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen abgetretenen Aktiven sowie Aktiven unter Eigentumsvorbehalt	✓		
Eventualverbindlichkeiten	✓		
Gesamtbetrag der nichtbilanzierten Leasingverbindlichkeiten <b>Sofern diese nicht innert zwölf Monaten ab Bilanzstichtag auslaufen oder gekündigt werden können</b>			
<b>Für grosse Unternehmen:</b> Für Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten, aufgeteilt nach Fälligkeiten von einem bis fünf Jahren und nach fünf Jahren			

# 7. Anhang – Ratespiel

Anhang im neuen Rechnungslegungsrecht	JA	JA, aber	NEIN
Brandversicherungswerte der Sachanlagen			x
Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen	✓		
Details zu Anleiensobligationen	✓		
Wesentliche Beteiligungen	✓		
Nettoauflösung stiller Reserven	✓		
Angaben zu Aufwertungen Teil der Revision des Aktienrechts, hängig		⌚	
Eigene Aktien <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anzahl eigene Anteile (direkt oder indirekt gehalten)</li> <li>• Erwerb und Veräusserung eigener Anteile und entsprechende Bedingungen</li> <li>• Neu Ziff. 10: Anzahl und Wert von Beteiligungsrechten oder Optionen (für Leitungsorgan und Mitarbeitende)</li> </ul>	✓		

# 7. Anhang – Ratespiel

Anhang im neuen Rechnungslegungsrecht	JA	JA, aber	NEIN
Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung	✓		
Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	✓		
Gründe für vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle	✓		
<b>Für grosse Unternehmen:</b> Honorar der Revisionsstelle je gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen			
Name, Vorname und Wohnort der Mitglieder des obersten Leitungsorgans, von allfälligen Ausschüssen			x
Name, Vorname und Wohnort der Mitglieder der mit der Geschäftsleitung betrauten Personen			x
Anhang nach Swiss GAAP FER <b>Der Bundesrat muss die anerkannten Standards noch bezeichnen, es wird eine enge Liste erwartet</b>			



## 8. Ereignisse nach dem Stichtag

### Ausgangsfall:

- Die Paul Weine AG hatte sich verpflichtet 500 Flaschen ihres Spitzenweins anlässlich eines Neujahrs-Apéros zu liefern.
- Aufgrund eines internen Dispositionsfehlers wird der Liefertermin 5. Januar jedoch versäumt.
- Der Kunde musste daher kurzfristig teureren Ersatzwein bei einem anderen Weinhändler beziehen. Es sind zudem hohe Logistikaufschläge angefallen.
- Der Kunde macht daher die Paul Weine AG für den Schaden verantwortlich und verlangt Schadenersatz in Höhe von Fr. 28.000.

### Fragestellung:

- Paul fragt sich, ob er diesen Sachverhalt in seiner Jahresrechnung per 31.12. berücksichtigen muss.



## 9. Ausschüttungen aus Kapitaleinlagen

### Ausgangsfall:

- Die ABC AG ist eine hochprofitable Gesellschaft. Eine üppige Dividende gehört zum Standardtraktandum der Generalversammlung.
- Nun soll für das Geschäftsjahr 2012 eine steuerfreie Dividende aus den Kapitaleinlagen beschlossen werden.
- Die GV der ABC AG beschliesst: Ausschüttung aus Kapitaleinlagen in Höhe von Fr. 2.000.000.
- Die Ausschüttung erfolgt aus früher einbezahltem Agio.
- Die XYZ-Beteiligungs AG hält 30% der Anteile an der ABC AG.

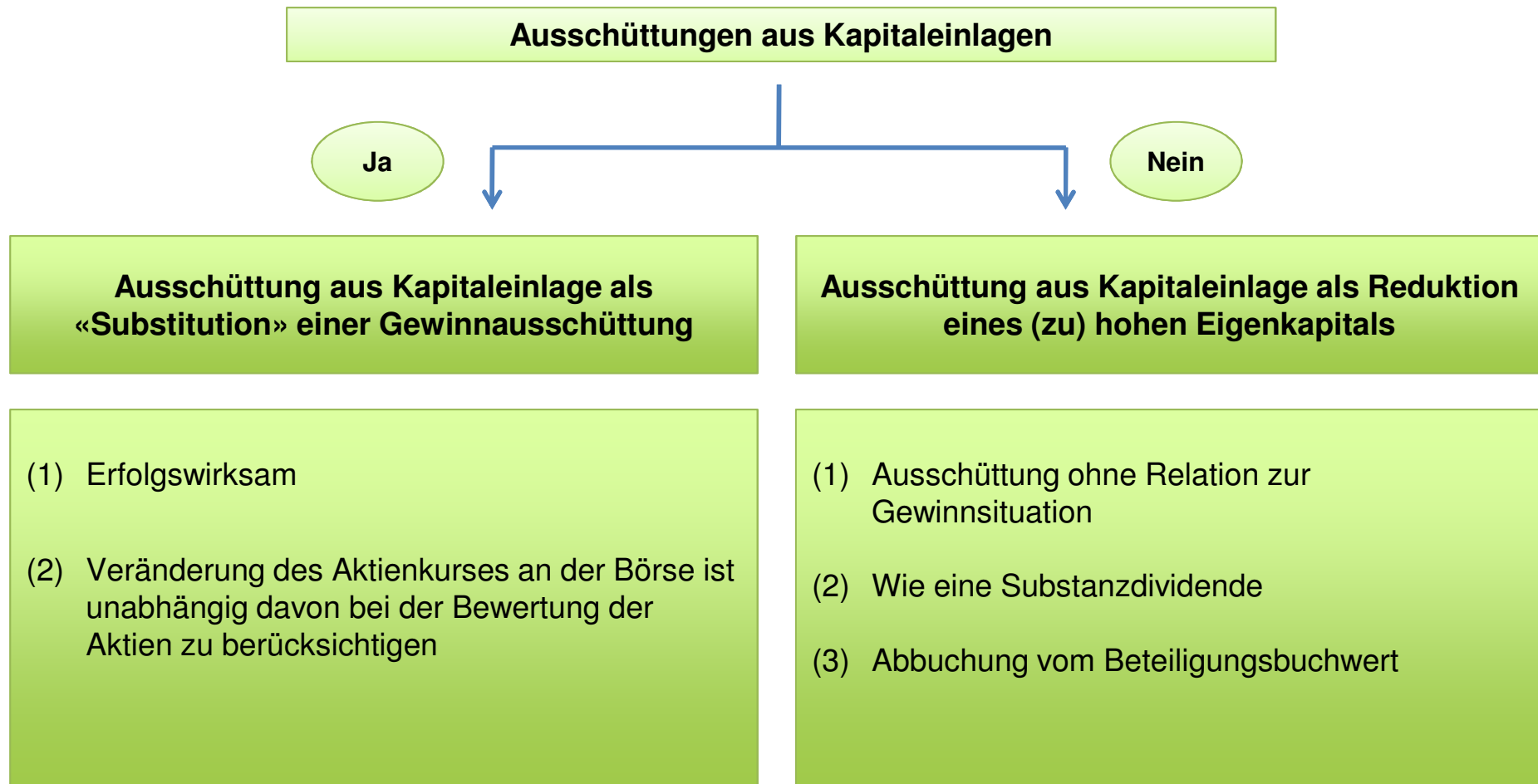
### Fragestellung:

- Wie hat die XYZ-Beteiligungs AG die Ausschüttung zu erfassen?



# 9. Ausschüttungen aus Kapitaleinlagen

## Lösungshinweise / Diskussion:





# 10. Rechnungslegung für grössere Unternehmen

## Ausgangsfall

- Die Small AG erreicht die Grössenkriterien von OR 727 nicht.
- Der VR möchte jedoch eine gute Figur bei den Banken abgeben und will daher an der nächsten VR-Sitzung ein Opting-up in die ordentliche Revision beschliessen.

## Fragestellung

- Was sagen Sie hierzu?
- Welche Rechnungslegungsvorgaben sind aufgrund des Opting-up zu berücksichtigen?



# 10. Rechnungslegung für grössere Unternehmen

## **Exkurs**

Der Vorstand des lokalen Kaninchenzüchtervereins möchte den Verein eingeschränkt revidieren lassen. Geht das? Was ist zu beachten?

# 11. Übergangsbestimmungen - Gründungskosten

## Ausgangsfall

- Die Start-up GmbH hatte im Zusammenhang mit der Gründung und Errichtung des Geschäftsbetriebs im 2010 erhebliche Aufwendungen.
- Nach OR 664 wurden für den Aufbau eines landweiten Vertreternetzes sowie für Vorbereitung und Einrichten des Betriebs Kosten in Höhe von CHF 500'000 aktiviert.

## Fragestellung

- Die Start-up GmbH gehört stets zu den Ersten.
- Daher soll bereits auf den 31. Dez. 2013 die Handelsbilanz nach den neuen OR-Vorschriften erstellt werden.
- Was bedeutet dies konkret für die Handelsbilanz, aber auch im Hinblick auf die steuerliche Veranlagung?



# 11. Übergangsbestimmungen – Verzicht auf die Konzernrechnung

## Ausgangsfall:

- Die Holding AG hält drei Tochtergesellschaften und erstellte bisher eine Konzernrechnung
- Mit dem neuen Rechnungslegungsrecht unterschreitet sie die neuen Grössen (20–40–250) gemäss Art 963a Abs. 1 OR

## Fragestellung

- Die Holding AG will deshalb das neue Rechnungslegungsrecht mit dem Geschäftsjahr beginnend am 01.01.2013 einführen und verzichtet auf die Erstellung einer Konzernrechnung.
- Ist dieses Vorgehen möglich?



# 11. Übergang auf das neue RL-Recht

## **Fragestellung:**

- Ist die vorzeitige bzw. erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts im Bericht der Revisionsstelle (ordentliche / eingeschränkte Revision) zu erwähnen?
- Wenn ja, wie?

# Neues Rechnungslegungsrecht



Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit und Ihr Mitmachen ...



**Akademie**  
der Treuhand-Kammer

