

Marco Gehrig

Jahresabschluss nach dem Schweizer Rechnungslegungsrecht

**Jahresabschluss und Analyse
nach dem Rechnungslegungsrecht
und Swiss GAAP FER**

Kohlhammer

Kohlhammer

Marco Gehrig

Jahresabschluss nach dem Schweizer Rechnungslegungsrecht

Jahresabschluss und Analyse
nach dem Rechnungslegungsrecht
und Swiss GAAP FER

Verlag W. Kohlhammer

Dieses Werk ist in enger Zusammenarbeit mit Prof. Dr. Max Boemle entstanden. Die Fachliteratur ist bis Mitte 2019 berücksichtigt worden. Fachzeitschriften sind bis Mitte 2020 berücksichtigt.

Im Buch wird auf eine geschlechterspezifische Differenzierung verzichtet und aus Gründen der Lesbarkeit stets die männliche Form gewählt. Selbstverständlich beziehen sich die Angaben aber immer auf Angehörige aller Geschlechter.

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

1. Auflage 2021

Alle Rechte vorbehalten

© W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Gesamtherstellung: W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Print:

ISBN 978-3-17-040558-5

E-Book-Formate:

pdf: ISBN 978-3-17-040559-2

epub: ISBN 978-3-17-040560-8

mobi: ISBN 978-3-17-040561-5

Für den Inhalt abgedruckter oder verlinkter Websites ist ausschließlich der jeweilige Betreiber verantwortlich. Die W. Kohlhammer GmbH hat keinen Einfluss auf die verknüpften Seiten und übernimmt hierfür keinerlei Haftung.

Statt eines Vorworts: In Erinnerung an Prof. Dr. Max Boemle



Im Jahr 2014 habe ich Prof. Dr. Max Boemle (29. Oktober 1928 – 23. April 2020) kennen und schätzen gelernt. In den letzten sechs Jahren ist eine intensive Zusammenarbeit entstanden, um ein neues Werk zum Jahresabschluss nach dem neuen Rechnungslegungsrecht zu verfassen. Das vorliegende Werk, welches Ende 2020 abgeschlossen sein wird, ist aus dieser intensiven Zusammenarbeit hervorgegangen.

Prof. Dr. Max Boemle war Mitbegründer und Leiter der höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule (HWV), Ordinarius für finanzielles Rechnungswesen und Finanzmanagement an der Universität Freiburg und Lehrbeauftragter an den Universitäten Lausanne und Bern. Zudem war er Ausschussmitglied im Stiftungsrat von Swiss GAAP FER.

Es war eindrücklich, wie minutiös Prof. Boemle die Lehrmeinungen in diesem Werk verarbeitete. Er verglich gekonnt unterschiedliche Lehrmeinungen, analysierte vertieft und profund aktuelle Praxisfragen und verarbeitete Beispiele aus öffentlich zugänglichen Geschäftsberichten präzise an den geeigneten Stellen.

Prof. Boemle teilte sein profundes Wissen in diesem vorliegenden Werk mit dem Ziel, den jungen Studierenden eine Grundlage zu bieten, wie Rechnungslegung in der Praxis umgesetzt werden soll. Kein zu theoretisches Wissen, sondern praxistaugliches Fachwissen war Inhalt seines Schaffens: Genaue Definitionen und ein klarer Aufbau, gespickt mit aktuellen Praxisbeispielen sind Wesensmerkmale seines Wirkens an diesem Werk. Prof. Boemle zeigte in dieser Abhandlung seine wichtigen Prinzipien: die wissenschaftliche Präzision und die akademische Ehrlichkeit. Beide waren geprägt worden durch die Arbeiten von Prof. Dr. Karl Käfer. Prof. Boemle war ein Menschenfreund, bewies viel Humor und nahm sich die Zeit, alle Detailfragen zu klären und zu diskutieren. Prägende Ausdrücke «Natürli nöd nei» oder «das Kernproblem ist doch» waren immer wieder in unseren Diskussionen zu vernehmen, wovon auch ehemalige Studierende aus seiner Lehrtätigkeit erzählen.

Als Koautor und Kollege danke ich Prof. Dr. Max Boemle für sein Wirken, sein Einsatz und Herzblut für Lehre und Studierendenschaft soll hiermit vor dem Vergessen bewahrt werden. Ich hoffe – in tiefer Verbundenheit – an anderer Stelle auf ein Wiedersehen.

St. Gallen im November 2020

Prof. Dr. Marco Gehrig, WP

Inhaltsverzeichnis

Statt eines Vorworts: In Erinnerung an Prof. Dr. Max Boemle	5
1 Begriffe und Aufgaben des Rechnungswesens	19
1.1 Begriffe des Rechnungswesens	19
1.2 Aufgaben des Rechnungswesens	22
1.3 Grundgrössen des finanziellen Rechnungswesens	23
1.4 Überblick über die Gebiete des Rechnungswesens	24
1.2 Rechtsgrundlagen	25
1.2.1 Gesetzgebung zum Rechnungswesen	25
1.2.2 Zielsetzung der Buchführungs- und Rechnungslegungs- vorschriften	26
2 Kaufmännische Buchführung	29
2.1 Werdegang des Buchführungsrechts	29
2.2 Besonderheiten und Neuerungen des Rechnungs- legungsrechts 2011	31
2.3 Buchführungspflicht	33
2.3.1 Überblick	33
2.3.2 Allgemein gültige Vorschriften zur Buchführung	34
2.3.3 Erleichterungen von der umfassenden Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht	36
2.5 Die Einnahmenüberschussrechnung als Sonderfall der Buchführungsvorschriften	37
2.6 Formelle und materielle Qualitätsanforderungen an die Buchhaltung	40
2.6.1 Gesamtaufbau der Buchhaltung und Datenerfassung ..	40
2.6.2 Formen, Sprache und Währung der Buchführung	42
2.7 Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (GoB)	44
2.7.1 Bedeutung der Grundsätze	44
2.7.2 Vollständigkeit, Richtigkeit (wahrheitsgetreu), Systematik	45
2.7.3 Belegnachweis und Nachprüfbarkeit	48
2.7.4 Klarheit und Zweckmässigkeit	49
2.8 Inventarpflicht	49
2.8.1 Begriffe und Bedeutung des Inventars	49

2.8.2	Inventur und Inventursysteme	50
2.9	Aufbewahrungspflicht	51
2.10	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie	52
2.11	Rechtsfolgen der nicht ordnungsmässigen Buchführung	54
3	Funktionen und Rechtsnormen der Rechnungslegung (Jahresabschluss)	56
3.1	Bestandteile, Ziel und Funktionen der Rechnungslegung	56
3.2	Adressaten der Rechnungslegung	60
3.3	Rechtliche Normen der Rechnungslegung	61
3.3.1	Entwicklung und Bedeutung der Rechnungs- legungsnormen	61
3.3.2	Arten von Rechnungslegungsnormen	62
3.3.3	Quellen der Rechnungslegungsnormen	64
3.3.4	True and Fair View, Fair Representation, Faithful Representation als Generalnorm	65
3.4	Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	67
3.4.1	Entwicklung und Bedeutung	67
3.4.2	Swiss GAAP FER	69
3.4.3	International Financial Reporting Standards IAS/IFRS	72
3.4.4	US-GAAP	75
3.4.5	Motive für die Wahl des Rechnungslegungsstandards	76
3.4.6	Verbreitung der Rechnungslegungsstandards	77
3.5	Arten von Abschlüssen	79
3.5.1	Jahresrechnung (Einzelabschluss)	79
3.5.1.1	Jahresrechnung mit zuverlässiger Darstellung (Einzelabschluss)	79
3.5.1.2	Einzelabschluss True and Fair View	80
3.5.2	Konzernabschluss	81
3.5.3	Zwischenabschluss	81
3.6	Geschäftsbericht	82
3.6.1	Aufgaben und Umfang des Geschäftsberichts	82
3.6.2	Unterzeichnungspflicht	85
3.6.3	Offenlegung	85
4	Grundlagen und Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR)	86
4.1.1	Überblick	86
4.1.2	Gesetzliche Grundlagen (Prämissen)	88
4.1.2.1	Fortführung (Going Concern)	88
4.1.2.2	Periodenabgrenzung	90
4.1.3	Weitere Voraussetzungen (Prämissen)	91
4.1.3.1	Wirtschaftlichkeit	91

	4.1.3.2	Vergleichbarkeit	92
	4.1.3.3	Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Substance over Form)	94
	4.1.3.4	Nominalrechnung	95
4.2		Gesetzliche Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	95
	4.2.1	Überblick	95
	4.2.2	Klarheit und Verständlichkeit	96
	4.2.3	Vollständigkeit	98
	4.2.4	Verlässlichkeit (Willkürfreiheit)	99
	4.2.5	Wesentlichkeit	100
	4.2.6	Vorsicht	103
	4.2.6.1	Realisationsprinzip	104
	4.2.6.2	Imparitätsprinzip	105
	4.2.6.3	Niederstwertprinzip	106
	4.2.7	Stetigkeit	106
	4.2.9	Verrechnungsverbot	108
	4.2.10	Weitere Grundsätze	110
4.3		Stille Reserven als Abweichung von den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR)	110
	4.3.1	Begriff der stillen Reserven (Rücklagen)	110
	4.3.2	Arten von stillen Reserven	113
	4.3.2.1	Zwangsreserven	113
	4.3.2.2	Ermessens- und Schätzungsreserven	114
	4.3.2.3	Stille Willkür- oder Absichtsreserven	115
	4.3.2.4	Wiederbeschaffungsreserven	117
	4.3.2.5	Versteuerte und unverteuerte stille Reserven	118
	4.3.3	Auflösung von stillen Reserven	120
	4.3.4	Differenziertes Rechnungslegungsrecht	121
	4.3.5	Inventarisierung der stillen Reserven zum Jahresabschluss	123
	4.3.6	Kritische Betrachtung der Argumente pro und contra Stille Reserven	123
4.4		Bewertung im Jahresabschluss	127
	4.4.1	Wert und Bewertung als Grundproblem der Wirt- schaftswissenschaften	127
	4.4.2	Wert- und Preisbegriff der Betriebswirtschaftslehre ...	128
	4.4.3	Bewertungsarten	129
	4.4.4	Bewertungsmethoden	131
	4.4.5	Wert- und Preisbegriff im Rechnungslegungsrecht	132
	4.4.5.1	Überblick	132
	4.4.5.2	Nutzwert (Value in Use)	132
	4.4.5.3	Anschaffungskosten	133
	4.4.5.3.1	Begriff	133

	4.4.5.3.2 Ermittlungsverfahren für die Anschaffungskosten	135
	4.4.5.4 Herstellkosten	138
	4.4.5.5 Selbstkosten	139
	4.4.5.6 Marktpreis und -wert	139
	4.4.5.7 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)	140
	4.4.5.8 Verkehrswert	141
	4.4.5.9 Tageswert oder aktueller Wert	141
	4.4.5.10 Ertragswert	141
	4.4.5.11 Wirklicher oder tatsächlicher Wert	142
	4.4.5.12 Nettoveräußerungswert	143
	4.4.5.13 Erzielbarer Betrag	143
	4.4.5.14 Buch- oder Bilanzwert	143
	4.4.5.15 Kalkulatorischer Restbetrag	143
	4.4.5.16 Liquidationswert	144
4.4.6	Wertbeeinträchtigung (Impairment) und Wertkorrekturen	144
5	Erfolgsrechnung	145
5.1	Begriff und Zweck der Erfolgsrechnung	145
5.2	Darstellungsformen und Typen der Erfolgsrechnung	148
5.2.1	Überblick	148
5.2.2	Typen der Erfolgsrechnung	149
5.2.3	Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung)	151
5.2.4	Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung)	153
5.2.5	Vergleich Umsatz-/Gesamtkostenverfahren	154
5.3	Gesetzliche Mindestgliederung nach der Gesamtkosten- verfahren (Produktionskostenerfolgsrechnung)	158
5.3.1	Grundsätzliches	158
5.3.2	Gesetzliche Mindestgliederung mit Ergänzungen der Produktionserfolgsrechnung	160
5.3.2.1	Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen ..	160
5.3.2.2	Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen	161
5.3.2.3	Aktivierete Eigenleistungen ins Anlagevermögen	162
5.3.2.4	Übriger betrieblicher Ertrag	163
5.3.2.5	Materialaufwand	164
5.3.2.6	Personalaufwand	164
5.3.2.7	Übriger betrieblicher Aufwand	166

5.3.2.8	Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens	167
5.3.2.9	Finanzaufwand und Finanzertrag	175
5.3.2.10	Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag	177
5.3.2.11	Ausserordentlicher, einmaliger, periodenfremder Aufwand und Ertrag	178
5.3.2.12	Direkte Steuern	179
5.2.3.13	Jahresgewinn oder Jahresverlust	181
5.4	Gesetzliche Mindestgliederung der Absatzerfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren)	181
5.4.1	Überblick	181
5.4.2	Anschaffungs- und Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen	182
5.4.3	Vertriebs- und Verwaltungskosten	182
5.4.4	Übriger betrieblicher Aufwand und Ertrag	182
5.5	Gliederung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien und Branchenerfordernissen	183
5.6	Verbuchung des Unternehmensergebnisses	185
5.6.1	Grundsätzliches	185
5.6.2	Verbuchung bei Personenunternehmen	185
5.6.3	Verbuchung bei Kapitalgesellschaften	186
5.6.3.1	Verbuchung des Jahresgewinns	186
5.6.3.2	Verbuchung von Verlusten	192
5.6.4	Verbuchung bei Genossenschaften	194
6	Bilanz	195
6.1	Begriff, Funktionen und Formen der Bilanz	195
6.2	Aktivierbarkeit und Aktivierungspflicht	196
6.2.1	Grundbegriffe	196
6.2.2	Aktivierungspflicht	200
6.2.3	Aktivierungsverbot	204
6.2.4	Passivierungspflicht	205
6.3	Arten von Bilanzen	206
6.3.1	Ordnungsmerkmale	206
6.3.2	Sonderbilanzen	207
6.4	Gliederung der Bilanz	209
6.4.1	Gesetzliche Mindestgliederung	209
6.4.2	Betriebswirtschaftliche Gliederung nach Swiss GAAP FER	211
6.5	Zuordnung und Bewertung einzelner Positionen der Aktiven	214
6.5.1	Umlaufvermögen	214
6.5.1.1	Flüssige Mittel	214
6.5.1.2	Kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs	215

	6.5.1.3	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	216
	6.5.1.4	Übrige kurzfristige Forderungen	218
	6.5.1.5	Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen	219
	6.5.1.6	Exkurs: Langfristige Fertigungsaufträge	224
	6.5.1.7	Aktive Rechnungsabgrenzungen	227
	6.5.1.8	Übriges Umlaufvermögen	228
	6.5.2	Anlagevermögen	228
	6.5.2.1	Finanzanlagen	229
	6.5.2.2	Beteiligungen	230
	6.5.2.3	Sachanlagen	231
	6.5.2.4	Geleaste Sachanlagen	233
	6.5.2.5	Immaterielle Werte	235
	6.5.2.6	Anlagespiegel	237
	6.5.2.7	Übrige Positionen des Anlagevermögens	239
6.6		Zuordnung und Bewertung einzelner Positionen des Fremdkapitals	242
	6.6.1	Kurzfristiges Fremdkapital	242
	6.6.1.1	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	242
	6.6.1.2	Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten	242
	6.6.1.3	Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	243
	6.6.1.4	Anzahlungen von Kunden	243
	6.6.1.5	Passive Rechnungsabgrenzung	244
	6.6.1.6	Kurzfristige Rückstellungen	245
	6.6.2	Langfristiges Fremdkapital	245
	6.6.2.1	Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten	245
	6.6.2.2	Rückstellungen	246
6.7		Zuordnung und Ausweis einzelner Positionen des Eigenkapitals	255
	6.7.1	Begriff, Funktionen und Schutz des Eigenkapitals	255
	6.7.2	Eigenkapital bei Personenunternehmen	257
	6.7.3	Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften	257
	6.7.3.1	Einbezahltes Eigenkapital bei Aktiengesellschaften	258
	6.7.3.2	Einbezahltes Eigenkapital bei Genossenschaften	259
	6.7.4	Erarbeitetes Eigenkapital	260
	6.7.5	Eigenkapitalnachweis	262
	6.7.6	Unterbilanz	262
	6.7.7	Überschuldungsbilanz	270
	6.7.8	Künftig drohende Zahlungsunfähigkeit	272
	6.7.9	Schwankungsreserven	273
6.8		Exkurs Finanzinstrumente	274
6.9		Exkurs Mehrwertsteuer	276

7.	Anhang	279
7.1	Einleitung	279
7.2	Begriff, Funktion und Gestaltung des Anhangs	280
7.3	Obligatorischer Inhalt des Anhangs nach OR 959c I	282
7.3.1	Angaben über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	282
7.3.2	Aufschlüsselung und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung	283
7.3.3	Gesamtbetrag der netto aufgelösten stillen Reserven ..	283
7.3.4	Weitere vom Gesetz verlangten Angaben	284
7.4	Zusätzliche Angaben nach OR 959c II	285
7.4.1	Angaben zum Unternehmen, zu Vollzeitstellen und Beteiligungen	285
7.4.2	Bestand, Erwerb und Veräusserung von eigenen Anteilen	286
7.4.3	Leasingverbindlichkeiten	286
7.4.4	Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen	287
7.4.5	Sicherheiten für Verbindlichkeiten Dritter	288
7.4.6	Verpfändung oder Belastung von Aktiven	288
7.4.7	Eventualverbindlichkeiten	290
7.4.8	Aktien und Optionen für Organe und Mitarbeitende ..	291
7.4.9	Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodischen fremden Positionen	292
7.4.10	Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	293
7.4.10.1	Grundsätzliches	293
7.4.10.2	Arten und Offenlegung	293
7.4.11	Vorzeitiger Rücktritt der Revisionsstelle	296
7.4.12	Anleiheobligationen	296
7.5	Besondere Vorschriften zum Anhang für grössere Unternehmen und börsenkotierte Gesellschaften	297
7.5.1	Überblick	297
7.5.2	Langfristige Verbindlichkeiten	297
7.5.3	Honorare der Revisionsstelle	299
7.5.4	Weitere erforderliche Angaben	299
7.5.4.1	Rechtliche Grundlagen	299
7.5.4.2	Angaben über bedeutende Aktionäre	300
7.5.4.3	Vergütungen und Kredite an die Mitglieder des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung	301
7.5.4.4	Angaben über die von den Mitgliedern des Ver- waltungsrats, der Geschäftsleitung sowie von nahestehenden Personen gehaltenen Aktien ..	304
7.5.5	Voraussetzungen für den Verzicht auf Angaben	304
7.6	Generelle Anforderungen von Swiss GAAP FER	305
7.6.1	Grundsätzliches	305

7.6.2	Ertragssteuern	305
7.6.3	Transaktionen mit Nahestehenden	307
7.6.4	Vorsorgeverpflichtungen	309
7.6.5	Konzernrechnung	312
7.7	Besondere Anforderungen an börsenkotierte Gesellschaften	313
7.7.1	Aktienbezogene Vergütungen	313
7.7.2	Aufgegebene Geschäftsbereiche	314
7.7.3	Ergebnis je Beteiligungsrecht (Gewinn je Aktie)	315
7.7.4	Latente Ertragssteuern	317
7.7.5	Verbindlichkeiten finanzieller Art	317
7.7.6	Segmentberichterstattung	318
7.8	Zwischenberichterstattung	321
7.9	Freiwillige Angaben im Anhang	321
8	Geldflussrechnung	322
8.1	Entwicklung und rechtliche Grundlagen	322
8.2	Struktur und Darstellung der Geldflussrechnung	325
8.2.1	Begriff des Fonds	325
8.2.2	Darstellung und Gliederung der Geldflussrechnung ...	326
8.2.3	Geldfluss aus Geschäftstätigkeit	332
8.2.4	Geldfluss aus Investitionstätigkeit	335
8.2.5	Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	337
8.3	Free Cash Flow	339
8.4	Beispiele aus der Praxis	342
8.4.1	Geldflussrechnung nach OR einer Konzerngesellschaft	342
8.4.2	Geldflussrechnung eines grossen Industriekonzerns nach Swiss GAAP FER	345
9	Narrativer Teil des Geschäftsberichts	348
9.1	Gesellschaftsbezogene Berichterstattung	348
9.2	Corporate Governance	351
9.3	Kapitalmarktbezogene Berichterstattung	352
9.5	Lagebericht	356
9.5.1	Zweck und Form des Lageberichts	356
9.5.2	Besondere Angaben im Lagebericht und Würdigung ..	360
9.6	Wertschöpfungsrechnung	366
9.7	Geschäftsbericht nach Swiss GAAP FER	369
10	Konzernrechnung	372
10.1	Begriffliche Grundlagen	372
10.1.1	Begriffe und Formen des Konzerns	372
10.1.2	Aufgaben der Konzernrechnung	376
10.2	Rechtliche Grundlagen	378
10.3	Grundsätze ordnungsmässiger Konsolidierung (GoK)	381

10.3.1	Vollständigkeit der Konzernrechnung	381
10.3.2	Fiktion der rechtlichen Einheit	381
10.3.3	Einheitlicher Abschlusstermin	381
10.3.4	Einheitlicher Kontenplan	382
10.3.5	Einheitliche Erfassung und Bewertung	382
10.3.6	Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden	383
10.4	Konsolidierungskreis und Konsolidierungsmethoden	383
10.4.1	Festlegung des Konsolidierungskreises	383
10.4.2	Vollkonsolidierung	385
10.4.3	Quotenkonsolidierung	385
10.4.4	Equity-Methode	386
10.5	Erstellung des Konzernabschlusses	388
10.5.1	Grundlagen	388
10.5.2	Erstkonsolidierung	388
10.5.3	Konsolidierung von Forderungen und Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Erträge	390
10.6	Folgekonsolidierung	391
10.6.1	Folgebehandlung der Neubewertungen nach Erwerb ..	391
10.6.2	Dividendenkonsolidierung	391
10.6.3	Zwischengewinne	391
10.6.4	Behandlung und Darstellung des Goodwills	392
10.6.5	Behandlung und Darstellung des Badwills	397
10.7	Behandlung der Ansprüche von Minderheiten	399
10.8	Fremdwährungen in der Konzernrechnung	401
10.9	Latente Steuern	402
10.10	Spezialfragen der Konsolidierung	405
10.10.1	Veränderung der Beteiligungsquoten	405
10.10.2	Dekonsolidierung	406
10.11	Weitere Bestandteile der Konzernrechnung	407
10.11.1	Konzerngeldflussrechnung	407
10.11.2	Eigenkapitalnachweis	409
10.11.3	Konzernlagebericht	410
11	Prüfung und Genehmigung des Jahresabschlusses	411
11.1	Aufgabe der Abschlussprüfung	411
11.2	Revisionsarten	414
11.3	Kategorien von Revisoren	418
11.4	Durchführung der Revision	420
11.5	Revisionsbericht bei der ordentlichen Revision (Full Audit) ..	422
11.6	Revisionsbericht bei der eingeschränkten Revision (Review)	426
11.7	Prüfung des internen Kontrollsystems	428
11.8	Konzernprüfung und Prüfung von kotierten Unternehmen ...	429
11.9	Genehmigung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung	433
11.10	Nachträgliche Abschlussberichtigung	436

12	Bilanzpolitik	438
12.1	Begriff und Bedeutung der Bilanzpolitik	438
12.2	Zielsetzungen der Bilanzpolitik	442
12.2.1	Wahl des Rechnungslegungsnormensystems	442
12.2.2	Beeinflussung des auszuweisenden Ergebnisses	443
12.2.3	Beeinflussung der Vermögens- und Kapitalstruktur ...	445
12.2.4	Beeinflussung der Meinungsbildung der Rechnungslegungsadressaten	446
12.3	Bilanzpolitische Instrumente	447
12.4	Bilanzbetrug	449
13	Auswertung des Jahresabschlusses	451
13.1	Grundlagen der Abschlussanalyse	451
13.1.1	Begriff und Zielsetzung	451
13.1.2	Vorbereitung der Abschlussanalyse	452
13.1.3	Methoden der Jahresabschlussanalyse	453
13.2	Erfolgsanalyse	455
13.2.1	Grundlagen	455
13.2.2	Ergebniskennzahlen (Earnings)	457
13.2.3	Analyse der Ertragsstruktur	460
13.2.4	Analyse der Aufwandstruktur	461
13.2.5	Analyse der Rentabilität	461
13.3	Analyse der Vermögens- und Kapitalstruktur	465
13.4	Analyse der Geldflüsse, der Liquidität und der Verschuldung	467
13.4.1	Begriffe	467
13.4.2	Analyse der Geldflussrechnung	469
13.4.3	Cashflow-Kennzahlen	470
13.5	Kennzahlensysteme	472
13.6	Analyse der Kennzahlen zur Aktienbeurteilung	472
13.7	Anwendung von Kennzahlen in der Unternehmensbericht- erstattung	475
13.8	Auswirkung der Wechsel von Rechnungslegungsstandards auf die Abschlussanalyse	478
	Anhang A: Überblick über die Auswertung des Jahresabschlusses	480
A.1	Unternehmensstruktur und -tätigkeit	480
A.2	Analyse der Ertragsstruktur	480
A.3	Analyse der Aufwandstruktur	480
A.4	Umsatzrentabilität	480
A.5	Kapitalrentabilität	481
A.6	Value Reporting	481
A.7	Vermögensstruktur und Effizienz	482
A.8	Kapitalstruktur	483
A.9	Deckungsverhältnisse/ Horizontalstruktur	483

A.10	Liquiditäts- und Cashflowanalyse	483
A.11	Analyse der Bonität	484
A.13	Analyse des Markts	484
A.14	Analyse der Ergebnisqualität (Earnings Management)	485
Literaturverzeichnis	486

1 Begriffe des Rechnungswesens

1.1 Begriffe des Rechnungswesens

Zentrale Bestandteile des Informationssystems eines Unternehmens sind das Rechnungswesen und – als dessen wichtigster Zweig – die Buchführung, beide mit der Aufgabe, systematisch Daten zur Information zu erfassen und planmässig zu ordnen.

Der schweizerische Gesetzgeber verwendet den Ausdruck der **kaufmännischen Buchführung** (z. B. 32. Titel OR 957-964, KAG 87, MWSTG 70) als auch jenen des **Rechnungswesens** (OR 716a I, Ziff. 3) oder in besonderen Erlassen, wie z. B. im Personenbeförderungsgesetz 2009 (PVG 35), der entsprechenden Verordnung des UVEK 2011 über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV) sowie in der Verordnung über das Rechnungswesen des ETH-Bereiches.

Das Rechnungswesen eines Unternehmens umfasst die Ermittlung, Aufbereitung und Darstellung von in Geldeinheiten gemessenen wirtschaftlichen Zuständen zu einem Zeitpunkt und von Vorgängen eines Zeitraumes.¹

Der Begriff der **Rechnungslegung** wurde erstmals im Aktienrecht 1991 (aOR 662a) erwähnt, in OR 960 im Anhang des Rechnungslegungsrechts definiert und in verschiedenen Spezialgesetzen (Bankengesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz) eingeführt. Er bezieht sich nicht mehr nur auf die Aktiengesellschaft und die GmbH, sondern neu auf alle buchführungspflichtigen Unternehmen.

Im Bundessteuerrecht (DBG 18 III) und der Mehrwertsteuerverordnung 2014 (MWSTV 21) hingegen wird die in der Praxis übliche Bezeichnung **Buchhaltung** (Finanzbuchhaltung, Betriebsbuchhaltung) gebraucht. Es stellt sich deshalb die Frage, ob diese Ausdrücke unterschiedliche Inhalte bezeichnen oder synonym zu verwenden sind. Theorie und Praxis betrachten das Rechnungswesen als Oberbegriff.

Der Begriff des **Unternehmens** ist ein Sammelbegriff für alle nach Rechnungslegungsgesetz buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Einheiten, ungeachtet ihrer Rechtsform.² Eine unternehmerische Tätigkeit im eigentlichen Sinne muss damit nicht verbunden sein.³

1 Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, Lexikon des Rechnungswesens, S. 599.

2 Botschaft 2007, S. 169: Für alle Buchführungs- und Rechnungspflichtigen war im VE RRG 2 noch die »neutrale« Bezeichnung »Organisation« vorgesehen. Diese wird im Swiss GAAP FER-Rechnungslegungsstandard verwendet.

3 Z. B. bei nicht gewinnorientierten juristischen Personen wie Stiftungen und Vereine.

Der Begriff des Unternehmens ist vor allem für Einzelunternehmen und Personengesellschaften von Bedeutung, insbesondere wegen der im Steuerrecht relevanten Trennung von Geschäftsvermögen (= Unternehmensvermögen) und Privatvermögen (DBG 18 II). Angesichts der Vielzahl von Unternehmen mit unterschiedlicher Grösse und Komplexität stellt das Rechnungslegungsrecht, ungeachtet der gesetzlichen rechtsformneutralen Regelung, differenzierte Anforderungen, indem einerseits kleineren Unternehmen (vor allem Mikrounternehmen)⁴ Erleichterungen erwährt werden, andererseits grössere Unternehmen strengere Vorschriften zu beachten haben (OR 961-961a).

Hierbei ist zwischen betriebswirtschaftlichem und öffentlichem Rechnungswesen zu unterscheiden. Innerhalb des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens lassen sich die Gebiete nach unterschiedlichen Kriterien gliedern:

- **nach der Blickrichtung:** Vergangenheits- oder Zukunftsrechnungen,
- **nach dem Gegenstand:** Zeitraum-/Perioden- oder Zeitpunktrechnungen,
- **nach der Organisation der Durchführung:** Regelmässige oder fallweise Rechnungen,
- **nach den Informationsadressaten:** Internes oder externes Rechnungswesen.

Das **externe Rechnungswesen** richtet sich an die Adressaten des Rechnungswesens ausserhalb des Unternehmens. Es wird durch rechtliche Normen und Empfehlungen (Standards) von Fachorganisationen beeinflusst und ist vergangenheitsorientiert ausgerichtet. Es umfasst:

- **die Buchführung (OR 957a):** Sie ist eine Vergangenheitsrechnung über Geld, Güter und Leistungen einer Wirtschaftseinheit. Die Buchführung ist eine Zeitpunkt- und Periodenrechnung und stellt die Grundlage der Rechnungslegung dar.
- **die Rechnungslegung (OR 958):** Sie zeigt das Ergebnis der in der Buchführung erfassten Geschäftsfälle und stellt die wirtschaftliche Lage, insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Unternehmung, anhand des Jahresabschlusses, dar. Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht, welcher die Jahresrechnung (Einzelabschluss), zusammengesetzt aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang, umfasst (OR 958 II). Für Konzerne und grössere Unternehmen sind zusätzlich eine Geldflussrechnung sowie ein Lagebericht zu erstellen und ergänzende Informationen im Anhang zu geben.

Verschiedene Autoren machen einen Unterschied zwischen «Buchhaltung» und «Buchführung». Die Bezeichnung «Buchführung» wird oft für die Tätigkeit, jene

⁴ Mikrounternehmen können unabhängig von der Rechtsform bei Nettoerlösen von nicht mehr als CHF 100'000 eine vereinfachte Buchhaltung führen. Von Mikrounternehmen wird in der Schweiz bei KMU mit Mitarbeitenden bis zu 10 Personen gesprochen.

der «Buchhaltung» gegenständlich als die Gesamtheit der Bücher oder als organisatorische Einheit (Buchhaltungsabteilung) verwendet. Der schweizerische Gesetzgeber spricht fast ausschliesslich von **Buchführung**. Gemäss schweizerischem Recht bezeichnen die Wörter Buchhaltung und Buchführung nach Inhalt und Umfang den gleichen Begriff. In der Rechtsprechung werden die beiden Bezeichnungen als gleichwertig nebeneinander verwendet. In der englischen Terminologie werden Buchhaltung und Rechnungslegung als «Financial Accounting» bezeichnet.

Die externe Rechnungslegung informiert über die Entwicklung der Ertragslage in der Vergangenheit und über die Art und Weise, wie die Unternehmungsleitung ihren Aufgaben zur Erhaltung und Verbesserung der Ertragskraft nachgekommen ist. Weil vergangene Ereignisse zu Mittelzu- und -abflüssen führen, welche in der Rechnungslegung berücksichtigt werden, sind die Zahlen des Jahresabschlusses den Adressaten auch für Prognosen hilfreich.⁵

Das **interne Rechnungswesen** richtet sich an Adressaten innerhalb des Unternehmens. Es wird durch Informationsbedürfnisse der Unternehmensleitung beeinflusst und ist zukunftsorientiert ausgerichtet. Sie ist ein wichtiges Instrument der finanziellen Planung. Es umfasst:

- **die Kostenrechnung (Betriebsrechnung, Leistungsrechnung)**
Sie erfasst die mit der betrieblichen Leistungserstellung verbundenen Kosten und Erlöse, und zwar von einzelnen Leistungen, Leistungsgruppen und Betriebsteilen sowie die Preiskalkulationen.
- **die Planungsrechnung**
Sie ermittelt Informationen zur Steuerung und Kontrolle der wirtschaftlichen Entwicklung und des erzielbaren Erfolges in einer zukünftigen Periode. Die verschiedenen Verfahren der Kosten- und Planungsrechnung sind die wichtigsten Teile des internen Rechnungswesens (Management Accounting).
- **die Betriebs- und Unternehmungsanalyse**
Sie wertet die Informationen der Buchhaltung und der Kosten- und Planungsrechnungen aus als Grundlage für Planung, Entscheidung und Kontrolle.

Vom betriebswirtschaftlichen ist das **öffentliche Rechnungswesen** abzugrenzen. In den öffentlichen Gemeinwesen erfolgt seit den 1980er Jahren die Rechnungslegung nach dem harmonisierten Rechnungsmodell (HRM). Dieses wurde in den letzten Jahren weiterentwickelt durch eine verstärkte Anlehnung an die privatwirtschaftliche Rechnungslegung. Das HRM 2 wird seit 2015 etappenweise, gestützt auf neue gesetzliche Grundlagen, in den Kantonen und Gemeinden eingeführt. Das öffentlich-rechtliche Rechnungswesen stützt sich auf eigene gesetzliche Grundlagen, im Bund auf das Finanzhaushaltsrecht (FHG 2005 und FHV 2012). Das

⁵ Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell 2 der Finanzdirektorenkonferenz (Bern 2008).

Rechnungswesen öffentlicher Gemeinwesen wird in diesem Lehrbuch nicht behandelt.

1.2 Aufgaben des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen ist der wichtigste Bestandteil des Informationssystems einer Organisation. Die Informationen, welche das Rechnungswesen liefert, dienen der:

Dokumentation

Zur Bereitstellung der Informationen sind die durch die Geschäftstätigkeit ausgelösten Veränderungen von Geld, Gütern und Leistungen planmässig zu erfassen und systematisch zu ordnen, möglichst aufgrund eines Kontenplans. Dies bezeichnet man als die Dokumentationsaufgabe der Buchführung. Mit der Dokumentation erfüllt die Buchführung auch die Aufgabe, bestimmte Rechtsverhältnisse im Einzelnen nachzuweisen. Die Dokumentation der Geschäftsfälle liefert die Grundlage für die weiteren Zwecke des Rechnungswesens, wie der Kontrolle über Einsatz und Verbleib der Betriebsmittel sowie der Kontrolle der Zielerreichung.

Entscheidungsfindung

Gestützt auf die vom Rechnungswesen aufbereiteten Informationen können von den Adressaten der Rechnungslegung Entscheidungen vorbereitet, getroffen und vollzogen werden. Investoren entscheiden über den Kauf, das Halten oder Verkaufen von Beteiligungsrechten (Aktien, Partizipationsscheine) oder Schuldtiteln (Anleiensobligationen), Banken über Kreditgewährung, Vermögensverwalter über Anlageempfehlungen.

Rechenschaft

Rechenschaft bedeutet die Offenlegung der Verwendung von anvertrautem Kapital gegenüber dem Informationsberechtigten. Als Rechenschaftsinstrument dienen die periodischen Abschlussrechnungen, welche die Ergebnisse des Handelns der Leitungsorgane aufzeigen: Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang sowie allfällige Zusatzrechnungen (z. B. Geldflussrechnung).

Kontrolle

Das Rechnungswesen erlaubt es den internen und externen Adressaten, die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens zu überwachen. Je nach der rechtlichen Stellung des Adressaten, z. B. als Mitglied eines Verwaltungsrates, Mehrheits- oder Minderheitsaktionär (OR 697a, OR 961d), kann dieser Massnahmen ergreifen, sofern seine Erwartungen über eine effiziente Nutzung der Ressourcen des Unternehmens durch die Aufsichts- und Leitungsorgane nicht erfüllt worden sind.

1.3 Grundgrössen des finanziellen Rechnungswesens

Im Rechnungslegungsrecht 2011 werden erstmals die zentralen Elemente der Bilanz, nämlich die Aktiven (OR 959 II) und die Verbindlichkeiten (OR 959 IV) gesetzlich definiert. Auf eine Legaldefinition des Eigenkapitals verzichtet der Gesetzgeber. Das Eigenkapital ist der Unterschied zwischen Aktiven und den Verbindlichkeiten und somit eine bilanzielle Residualgrösse.⁶

Das Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER definiert – dem Beispiel von IFRS folgend – die wichtigsten Grundgrössen des finanziellen Rechnungswesens. Je nach Gebiet werden für die Erfassung von Beständen sowie von Zahlungs- und Leistungsvorgängen folgende Begriffspaare als Messgrössen verwendet:

- Vermögen/Verbindlichkeiten und Eigenkapital,
- Einzahlungen/Auszahlungen,
- Einnahmen/Ausgaben,
- Erträge/Aufwendungen,
- Leistungen/Kosten.

Es handelt sich in allen Fällen um Strömungsgrössen, die zu einer Veränderung von Bestandesgrössen (Geld, Forderungen, Güter, Schulden, usw.) führen. Die ersten vier Begriffspaare bilden die Messgrössen der Buchführung, während Leistungen und Kosten in der Betriebsrechnung erfasst werden.

Einzahlungen/Auszahlungen

Einzahlungen sind Geldeingänge (Cash Inflows), Auszahlungen sind Geldausgänge (Cash Outflows) einer buchführenden Wirtschaftseinheit. Geld (flüssige Mittel, Zahlungsmittel) umfasst den Kassenbestand (Bargeld, d. h. gesetzliche Zahlungsmittel, auch ausländische, sofern diese ohne Beschränkung in Landeswährung umgewechselt werden können), Checks, Post- und Bankguthaben.

Einnahmen/Ausgaben

Die Ausdrücke «Einnahmen» und «Ausgaben» wurden früher in Theorie und Praxis für Geldbewegungen verwendet. In der neueren Theorie hingegen beziehen sich diese Begriffe auf das monetäre Umlaufvermögen (bestehend aus flüssigen Mitteln und kurzfristigen Forderungen). Demnach kommt den Begriffen folgende Bedeutung zu:

Einnahmen: Einzahlungen + Forderungszugang + Schuldenabgang

Ausgaben: Auszahlungen + Forderungsabgang + Schuldenzugang

In Anlehnung an den Sprachgebrauch in der Praxis betrachten verschiedene Schweizer Autoren die Begriffe Einzahlungen und Einnahmen bzw. Auszahlungen und Ausgaben als gleichbedeutend.

⁶ Pfaff/Ganz/Stenz/Zihler, Kommentar, Anmerkung zu OR 959a, S. 305.

Erträge/Aufwendungen

Erträge entstehen aus dem Erlös von erstellten Erzeugnissen, aus erbrachten Dienstleistungen oder anderen Posten, welche die Definition von Erträgen erfüllen und eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens darstellen, wie z.B. Erträge aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten oder Wertzunahmen von Wertpapieren.

Es handelt sich um Geld-, Sachgüter- und Dienstleistungsabgänge, denen keine oder zumindest eine nicht festgestellte Gegenleistung gegenübersteht. Verluste (wie durch Feuer- oder Wasserschäden, Wechselkurse) sind ihrer Natur nach ebenfalls als Aufwendungen zu betrachten. Im handelsrechtlichen Abschluss werden Aufwendungen nach den für die Unternehmung massgebenden, d.h., subjektiven Gesichtspunkten (beispielsweise Festlegung des Aufwandes nach dem auszuweisenden Ergebnis) oder nach steuerlichen Gesichtspunkten erfasst.

Das True-and-Fair-View-Konzept hingegen fordert Informationen, welche objektiv und zuverlässig, d.h. frei von verzerrenden Einflüssen und Manipulationen, sind.

Der Erfolg eines Unternehmens ergibt sich aus der Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen in der Erfolgsrechnung. Der Gesetzgeber verzichtet, anders als bei der Bilanz, auf die entsprechenden Legaldefinitionen. Diese Lücken füllen die Begriffe von Swiss GAAP FER im Rahmenkonzept. Diese sind in die Ausführungsbestimmungen der Bankenverordnung wörtlich übernommen worden und haben somit amtlichen Charakter erhalten. Die Definitionen von Ertrag, Aufwand und Erfolg sind für die Rechnungslegung von Banken durch das Rundschreiben FINMA 2015 (RVB) Legaldefinitionen.

Leistungen/Kosten

Kosten sind objektiv bewertete Geld-, Sachgüter- und Leistungsverbrauch im Hinblick auf die Erstellung der Betriebsleistung. Leistung ist das objektiv bewertete Ergebnis aufgrund der betrieblichen Tätigkeit, d.h. die erzeugten Güter und Leistungen.

1.4 Überblick über die Gebiete des Rechnungswesens

Schematisch ergibt sich die folgende Gliederung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens. Das Rechnungswesen lässt sich in externes und internes Rechnungswesen gliedern, wobei unterschiedliche Zielsetzungen und Zwecke verfolgt werden (► Abb. 1).

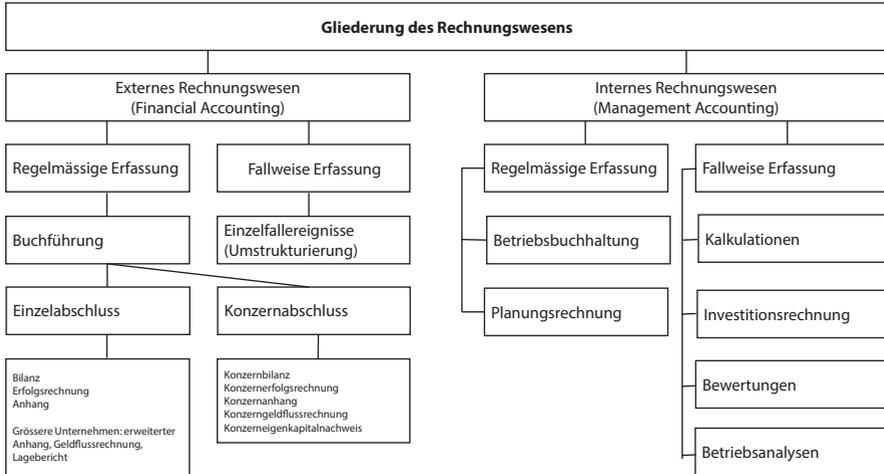


Abb. 1: Gliederung des Rechnungswesens

1.2 Rechtsgrundlagen

1.2.1 Gesetzgebung zum Rechnungswesen

Das Rechnungswesen in der aktuellen Ausgestaltung in den verschiedenen Bereichen ist wesentlich jünger als die Formen der Buchhaltung. Buchhalterische Aufzeichnungen sind schon aus dem Altertum bekannt. Die Methode der doppelten Buchführung wurde erstmals 1494 in einem Lehrbuch von Luca Pacioli dargestellt. Diese verbreitete sich in der Praxis im 16. Jahrhundert in den grossen Handelshäusern und gab Anlass zur Gesetzgebung über die Buchführung, um Missstände in der Kreditwirtschaft und zahlreiche betrügerische Konkurse zu vermeiden. Die ersten staatlichen Vorschriften wurden in Frankreich (Ordonnance de Commerce 1694) erlassen. Diese verpflichteten Kaufleute und Bankiers zur Buchführung und legten Inhalt und Form der laufenden Eintragungen sowie die Pflicht zur Inventur fest. Die Ordonnance wurde 1808 vom Code de Commerce abgelöst, welcher in der Folge Grundlage für die Gesetzgebung über Buchhaltung und Bilanzierung in Deutschland und auch in schweizerischen Kantonen bildete. Die Buchführungsvorschriften des schweizerischen Obligationenrechts von 1881 waren jedoch wesentlich knapper als in den ausländischen Rechtsordnungen.⁷

Diese OR-Vorschriften beschränkten sich – wie in den ausländischen Rechtsordnungen – auf die Pflicht zur Darstellung »der wirklichen Vermögenslage« in der Bilanz – und damit im Zusammenhang auf die Forderung zur »Bilanzwahr-

⁷ Eine ausführliche Darstellung der Entwicklung des schweizerischen Buchführungsrechts enthält: Bourquin, G.: Le principe de sincérité du bilan (Genf 1976).

heit«. Die Praxis hat diesen inhaltlich unpräzisen Grundsatz jedoch wenig beachtet. Vorschriften für eine Abschlussrechnung zur Darstellung der Ertragslage fehlten völlig. In der Schweiz waren bis 1991 die Begriffe der »Gewinn- und Verlustrechnung« lediglich in der Marginalie zu aOR 662 und der »Betriebsrechnung« in aOR 957 III zu finden, und zwar ohne Legaldefinition und Mindestinhalt.⁸ Mit der Teilrevision des Aktienrechts 1991 wurden die rudimentären Bestimmungen von 1936 zur **kaufmännischen Buchführung** (lediglich vier Artikel) durch ausführlichere Sonderbestimmungen zur **Rechnungslegung** von AG und GmbH ergänzt (aOR 662 – 674, aOR 801). Erstmals wurde unter den unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats einer AG (OR 716a I, Ziff. 3)⁹ die Verantwortung für die Ausgestaltung des **Rechnungswesens** festgehalten. Das Rechnungswesen umfasst mindestens die laufende Erfassung der relevanten Geschäftsvorfälle in der **Buchführung** und daraus abgeleitet die Abschlussrechnungen in der **Rechnungslegung**. Es gibt jedoch keine näheren Vorgaben über Umfang und Ausbaugrad des internen Rechnungswesens (z.B. Kosten- und Leistungsrechnung, Planungsrechnungen).

Es war stets eine Besonderheit der schweizerischen Gesetzgebung zum Rechnungswesen, dass diese sich auf das Grundsätzliche beschränkte (Prinzipienorientierung) und bei einer umfassenden Regelung einzelner Sachverhalte Zurückhaltung geübt hat. In der neueren Zeit ist jedoch, ausgelöst durch die Entwicklung von internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) und der europäischen Gesetzgebung (EU-Richtlinie 2013), eine zunehmende Regelungsdichte auch im schweizerischen Recht unverkennbar. In neuerer Zeit differenziert der Gesetzgeber jedoch zwischen den zu den grössenmässig immer noch bedeutenden buchführungs- und der rechnungspflichtigen Personenunternehmen und den finanzmarkt-orientierten Kapitalgesellschaften. Dies ist ein wesentliches Merkmal des Rechnungslegungsrechts aus dem Jahr 2011.

1.2.2 Zielsetzung der Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften

Wenn der Gesetzgeber auf dem Gebiet der Buchführung tätig geworden ist, wollte er bestimmte Interessen schützen und fördern. Mit der Pflicht zur Führung von Geschäftsbüchern und zum Abschluss in regelmässigen Abständen (Rechnungslegung), sollte der Unternehmer in die Lage versetzt werden, sich ein Bild über seine wirtschaftlichen Verhältnisse zu machen. Die laufenden Aufzeichnungen in der Buchführung sind periodisch in besonderen Abschlussrechnungen (Jahresrechnung), mindestens jährlich, vorzugsweise jedoch in kürzeren Zeitabständen in der Rechnungslegung zusammenzustellen. Die **Selbstinformation des Unternehmers**

⁸ In Deutschland wurde der Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung erstmals schon 1931 vorgeschrieben.

⁹ Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, S. 2.

ist deshalb ein wichtiger Zweck der Buchführung und Rechnungslegung. Damit soll verhindert werden, dass der Unternehmer aus Unkenntnis seiner Vermögens- und Finanzlage seine Verpflichtungen nicht mehr erfüllen kann und dadurch die Gläubiger geschädigt werden. Deshalb will der Gesetzgeber zum **Gläubigerschutz** mit zahlreichen Vorschriften verhindern, dass im Jahresabschluss die wirtschaftliche Lage zu günstig dargestellt und die Gläubiger über die Kreditfähigkeit des Unternehmens getäuscht werden. Auch die Bestimmungen zum **Eigenkapitalschutz** bei Kapitalgesellschaften (beispielsweise durch Vorschriften über die Gewinnverwendung und Kapitalentnahmen) dienen dem Schutz der Gläubiger und damit im weiteren Sinne auch der Arbeitnehmer.

Bei grösseren Unternehmen und Unternehmensgruppen (Konzernen) dient die Buchführung und Rechnungslegung den Aufsichts- und Leitungsorganen als **Führungsinstrument**, um gestützt auf aussagekräftige Entscheidungsgrundlagen die **Finanzverantwortung** (OR 716a I) wahrzunehmen.

Auf eine ordnungsgemässe Buchführung als Grundlage der Rechnungslegung ist auch das öffentliche Gemeinwesen angewiesen. Dieses dient somit nicht nur den am Unternehmen Beteiligten, sondern auch **öffentlich-rechtlichen Zwecken**. Es liefert, gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip, die **Bemessungsgrundlage für die Veranlagung der Gewinnsteuern** des Bundes und der **Kapitalsteuern** der Kantone.¹⁰ Die steuerlich zulässigen Wertansätze müssen auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss verbucht werden, damit sie bei der steuerlichen Erfolgsermittlung berücksichtigt werden können (Verbuchungsprinzip).¹¹ Auch für die Erhebung der **Mehrwertsteuer** sind die Geschäftsbücher »nach den handelsrechtlichen Grundsätzen« zu führen (MWSTG 70 I). und so einzurichten, dass sich die für die Abrechnung der MWSt massgebenden Tatsachen zuverlässig ermitteln lassen.

Mit der wachsenden Bedeutung der Finanzmärkte stellte sich heraus, dass bei grösseren Aktiengesellschaften auch die Informationsansprüche der nicht an der Geschäftsleitung beteiligten Aktionäre schutzbedürftig sind. Dem Zweck der **Rechenschaft** dienen strengere Anforderungen an die Rechnungslegung, indem Bilanz und Erfolgsrechnung zwingend durch einen umfangreicheren Anhang, eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht ergänzt werden müssen (OR 961). Für börsenkotierte Publikumsgesellschaften (SIX Swiss Exchange und Berner Börse) gemäss Finanzmarktinfrastrukturgesetz 2015 gelten zusätzliche Vorschriften.¹² Die Minderheitsrechte von Gesellschaftern werden zudem durch erhöhte Anforderungen an die Transparenz (OR 963b) geschützt.

10 Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, S. 5.

11 Pfaff/Ganz/Stenz/Zihler, Kommentar »Massgeblichkeit«, S. 879.

12 Die strengen Informationspflichten und der dadurch bewirkte erhöhte administrative Aufwand hat 2015 mittelgrosse Gesellschaften (wie die Loeb Holding, Biella) veranlasst, auf die Börsenkotierung ihrer Aktien zu verzichten und diese nur noch ausserbörslich (OTC-Markt) handeln zu lassen.

In der arbeitsteiligen, auf Kreditbeziehungen beruhenden Wirtschaft wirkt sich eine nicht zuverlässige erstellte Jahresrechnung negativ aus. Zudem lässt die Abrechnung für die Mehrwertsteuer nicht zuverlässig ermitteln. Eine unzulängliche Geschäftsführung mit einer mangelhaften Buchführung und Rechnungslegung wirkt auf alle Anspruchsgruppen (Stakeholder) nachteilig aus. Durch den finanziellen Zusammenbruch, insbesondere von grösseren Unternehmen oder von Grosskonzernen, werden nicht nur die beteiligten Eigentümer, Finanzgläubiger und Arbeitnehmer betroffen, sondern wegen der dadurch ausgelösten allgemeinen Verunsicherung auch andere Marktteilnehmer.¹³ Der Zwang zu einer ordnungsmässigen Buchführung und Rechnungslegung dient somit dem Wirtschaftssystem als Ganzes (**Systemschutz**).¹⁴

13 Die Lösung der durch einen grossen Unternehmenszusammenbruch entstandenen Probleme erweist sich – wie verschiedene jüngere Beispiele zeigen – als anspruchsvoll und wegen der damit verbundenen rechtlichen Auseinandersetzungen als langwierig. Das Nachlassverfahren der SAir Group läuft z.B. seit 2001 und ist 2017 noch nicht abgeschlossen.

14 Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, S. 5.

2 Kaufmännische Buchführung

2.1 Werdegang des Buchführungsrechts

Mit dem 32. Titel »Die kaufmännische Buchführung« wurden bei der Revision des Obligationenrechts 1936 die längst veralteten Bestimmungen des OR 1881 über »Die Geschäftsbücher« ersetzt. Das allgemeine Buchführungs- und Bilanzrecht regelte somit über 60 Jahre¹⁵ praktisch unverändert die Pflicht zur Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (aOR 957), die Bilanzvorschriften (aOR 958 – 960)¹⁶, die Unterzeichnungspflicht (aOR 961 und die Editionsspflicht (aOR 963)). Mit einer kleinen Revision von 1999 wurde die Kompetenz, Regeln zur Führung und Aufbewahrung der Bücher zu erlassen, dem Bundesrat übertragen. Der Bundesrat machte davon 2002 Gebrauch mit der Geschäftsbücherverordnung (GeBüV). Die allgemeine Buchführungspflicht mit den Nebenpflichten leitete sich aus der Pflicht zur Eintragung im Handelsregister (OR 934) ab, welche bei Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften bei einem Jahresumsatz (Roheinnahmen) von mindestens CHF 100'000 einsetzte (HRV 36 I). Die Pflicht zur Buchführung und damit zur Rechnungslegung knüpft im Rechnungslegungsrecht nicht mehr an die Pflicht zum Handelsregistereintrag an.¹⁷

Die immer noch gebräuchliche Bezeichnung Buchführung erklärt sich historisch aus der Tatsache, dass die Kaufleute ihre Aufzeichnungen über Bestand und Veränderungen von Geld, Guthaben und anderen Vermögenswerten sowie Schulden in gebundenen Büchern vorgenommen haben. Ungeachtet des Wandels im 20. Jahrhundert vom Buch zu losen Blättern, Lochkarten und modernen Bild- und Datenträgern, hält der Gesetzgeber am herkömmlichen Begriff der Geschäfts- oder Handelsbücher fest (OR 958f, HGB 239). Die gesetzlich anerkannten Formen der Buchführung »auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise« verändert jedoch nicht die Funktion der ordnungsmässigen Buchführung. Diese besteht in der Dokumentation durch planmässige Erfassung und systematische Ordnung, der sog. Geschäftsvorfälle (Buchungstatsachen) in Konten. Die laufende Verbuchung wird in regelmässigen Abständen – mindestens nach einem Geschäftsjahr –

15 Bis zum Inkrafttreten des Rechnungslegungsrechts vom 23. Dezember 2011.

16 Der umfassendere Begriff der Rechnungslegung wurde vom Gesetzgeber erstmals in den Sondervorschriften für die Aktiengesellschaften 1991 verwendet.

17 Der E-OR 957 des Bundesrates (BBI, S. 1787) wurde bei der parlamentarischen Beratung abgeändert.