

Das neue Schweizer Rechnungslegungsrecht



Vorwort

Das von der Bundesversammlung am 23. Dezember 2011 verabschiedete neue Rechnungslegungsrecht (32. Titel des Obligationenrechts) schafft eine einheitliche Ordnung für alle juristischen Personen sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatz von mehr als 500'000 CHF. Die Vorschriften enthalten jedoch klar differenzierte Anforderungen je nach der wirtschaftlichen Bedeutung eines Unternehmens, eines Vereins oder einer Stiftung. Strengere Spezialgesetze bleiben zudem vorbehalten. Während sich bei kleinen und mittleren Unternehmen die Rechnungslegung auch weiterhin auf eine knapp gefasste Jahresrechnung – bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang – beschränkt, müssen grössere Unternehmen unter anderem einen Lagebericht sowie eine Geldflussrechnung erstellen und im Anhang zusätzliche Angaben offen legen. Unter bestimmten Bedingungen erfolgen die Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards und/oder die Erstellung einer Konzernrechnung.

Die neue Rechnungslegung wird die Bilanzierenden im Unternehmen ebenso berühren wie die Abschlussprüfer, die Investoren oder andere Adressaten der Rechnungslegung. Erst das Wissen um die Änderungen wird es dem interessierten Betrachter erlauben, sich ein möglichst genaues Bild der künftigen «OR-Bilanz» zu machen. Bilanzierende sollten sich möglichst frühzeitig mit den Rechtsänderungen vertraut machen.

Diesem Ziel dient die von veb.ch herausgegebene Gegenüberstellung des neuen und alten Rechnungslegungsrechts. Die Synopsis wurde von den veb.ch Mitgliedern Stephan Glanz (Center of Excellence in Accounting) und Philipp Schill (AccTrea) sorgfältig erarbeitet, getreu dem Motto: aus der Praxis für die Praxis. Beiden gilt unser besonderer Dank.

veb.ch ist mit über 7000 Mitgliedern der grösste Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen und bei den KMU, dem Herz der Schweizer Wirtschaft, besonders stark verankert. Unser Verband wird – wie gewohnt – tatkräftig mithelfen, die von der Bundesversammlung beschlossene Überarbeitung der Rechnungslegung nach OR in die Praxis hinauszutragen. Die Gegenüberstellung des zukünftigen Rechts mit dem bisher geltenden Recht ist ein Anfang dieser Bestrebungen und wird laufend ergänzt werden durch ein professionelles Angebot an praxisgerechten Seminaren und Lehrgängen für Spezialisten des Finanz- und Rechnungswesens.

Ihnen, liebe Leserinnen und Leser, wünschen wir im Namen von veb.ch, dass Sie sich anhand der vorliegenden Broschüre möglichst schnell und einfach ein objektives Bild der Neuregelung des Schweizer Rechnungslegungsrechts nach OR machen können.

Herbert Mattle
Präsident veb.ch

Dieter Pfaff
Vizepräsident veb.ch

Januar 2012

Einleitung

Die Bundesversammlung hat das neu gefasste Recht der kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (32. Titel des Obligationenrechts; SR 220) am 23. Dezember 2011 verabschiedet. Das Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum. Danach bestimmt der Bundesrat sein Inkrafttreten.

Die neuen gesetzlichen Bestimmungen finden erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten beginnt (Art. 2 Abs. 1 UeB). Als Ausnahme sind die neuen Bestimmungen zur Konzernrechnung erstmals nach drei Jahren anzuwenden; für die Befreiung von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung sind die zwei vorangehenden Geschäftsjahre massgebend (Art. 2 Abs. 3 UeB).

Die Änderung des Rechnungslegungsrechts hat Änderungen auf weiteren Rechtsgebieten zur Folge. Abgesehen vom Ersatz der einschlägigen Bestimmungen im bisherigen Aktienrecht (26. Titel des OR, 2. Abschnitt, Randtitel «B. Geschäftsbericht» = Art. 662 ff.) und Buchführungsrecht (32. Titel des OR) wurden punktuelle Folgeanpassungen beim Arbeitsvertrags- und Gesellschaftsrecht vorgenommen (Art. 322a Abs. 3, 558 Randtitel und Abs. 1, 559 Abs. 2 und 3, 600 Abs. 3, 611 Abs. 2, 801, 804 Abs. 2 Ziff. 4, 856 Abs. 1, 858, 879 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Ferner bedingt das neue Rechnungslegungsrecht punktuelle Anpassungen im Zivilgesetzbuch (SR 210), Fusionsgesetz (SR 221.301), Revisionsaufsichtsgesetz (SR 221.302), Mehrwertsteuergesetz (SR 641.20), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14), Bankengesetz (SR 952.0), Börsengesetz (SR 954.1) und Versicherungsaufsichtsgesetz (SR 961.01).

In der vorliegenden Publikation wird das neue Rechnungslegungsrecht mit den einschlägigen, derzeit noch geltenden Vorschriften verglichen, die im Aktienrecht und Buchführungsrecht zu finden sind (Stand 1. Januar 2012). Hierzu werden den neuen Bestimmungen die bisherigen Artikel absatzweise gegenüber gestellt. Dieser Vergleich richtet sich zunächst an Aktiengesellschaften und an jene Gesellschaften, bei denen für die Rechnungslegung bisher auf das Aktienrecht verwiesen ist (d.h. Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Art. 801 OR, sowie Kreditgenossenschaften und konzessionierte Versicherungsgenossenschaften, Art. 858 Abs. 2 OR). Der Vergleich kann aber auch von anderen nach bisherigem Recht buchführungspflichtigen Unternehmen genutzt werden, indem er ohne die aktienrechtlichen Bestimmungen (Art. 662 ff. OR) gelesen wird. Um eine eindeutige Zuordnung zu ermöglichen, werden Absätze des bisherigen Rechts mitunter aufgetrennt; Weglassungen werden dabei mit [...] kenntlich gemacht.

Im Aktienrecht verbleiben einige rechtsformspezifische Vorschriften betreffend die Rechnungslegung, deren Text unverändert ist: Unter dem bisherigen Randtitel «B. Geschäftsbericht» sind dies Art. 663b^{bis} und Art. 663c OR betreffend zusätzliche Angaben über Vergütungen bzw. Beteiligungen bei kotierten Gesellschaften sowie Art. 670 OR betreffend die so genannte Aufwertung. Darüber hinaus handelt es sich um Art. 671b OR betreffend die so genannte Aufwertungsreserve sowie um Art. 659a Abs. 2 in Verbindung mit Art. 671a OR betreffend die Reserve für eigene Aktien.

Auf den Punkt gebracht lassen sich folgende Rechtsänderungen festhalten:

- Die anzuwendenden Vorschriften hängen nicht mehr von der Rechtsform, sondern von der wirtschaftlichen Bedeutung eines Unternehmens ab.
- Kleinere Unternehmen werden hinsichtlich der Buchführungspflicht entlastet. Bei der Jahresrechnung unterliegen sie Mindestvorschriften, die systematischer und detaillierter sind als bisher. Diese gelten auch für Rechtsträger, die bisher – anders als die GmbH – nicht den aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unterstanden. Stille «Willkürreserven» bleiben zulässig.
- Unternehmen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind (die entsprechenden Schwellenwerte wurden erhöht), müssen zusätzlich eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht erstellen sowie im Anhang zusätzliche Angaben machen.
- Ein kleiner Kreis von Rechtsträgern muss einen zusätzlichen Abschluss nach einem «anerkannten Standard» erstellen. Gegebenenfalls wird die Konzernrechnung nach diesem Standard erstellt.
- Die Schwellenwerte für die Konzernrechnung wurden im Übrigen erhöht; Mindestvorschriften fehlen 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.

Rechnungslegung nach OR: Das verabschiedete zukünftige Recht mit Gegenüberstellung des bisher geltenden Rechts

Zukünftiges Recht

32. Titel: Die kaufmännische Buchführung Erster Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

A. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung

Art. 957

¹ Der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss den nachfolgenden Bestimmungen unterliegen:

1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens 500 000 Franken im letzten Geschäftsjahr erzielt haben;
2. juristische Personen.

² Lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage müssen Buch führen:

1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 500 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr;
2. diejenigen Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen;
3. Stiftungen, die nach Artikel 83b Absatz 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.¹

Bisher geltendes Recht

Art. 957 Abs. 1

Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, [...] Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, [...].

³ Für die Unternehmen nach Absatz 2 gelten die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sinn- gemäss.

B. 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.

Art. 957 Abs. 1

Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen.

¹ Gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung von der Pflicht befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Der Bundesrat legt hierzu die Voraussetzungen fest. Das erfolgt mit der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen (SR 211.121.3). Gemäss Stand vom 1. Januar 2008 ist dies möglich, sofern a) die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als 200 000 Franken ist; b) die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft; und c) die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist.

Zukünftiges Recht

³ Als Buchungsbeleg gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden 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.

Bisher geltendes Recht

Art. 957 Abs. 2

Die Bücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz können schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt [...] werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zu Grunde liegenden Geschäftsvorfällen gewährleistet ist.

Art. 957 Abs. 5

Der Bundesrat kann die Voraussetzungen näher umschreiben.

C. Rechnungslegung

I. Zweck und Bestandteile

Art. 959

Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind [...] aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten.

Art. 662a Abs. 1 Satz 1

Die Jahresrechnung wird nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Rechnungslegung so aufgestellt, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann.

Art. 663h Abs. 1

In der Jahresrechnung, im Jahresbericht und in der Konzernrechnung kann auf Angaben verzichtet werden, welche der Gesellschaft oder dem Konzern erhebliche Nachteile bringen können. Die Revisionsstelle ist über die Gründe zu unterrichten.

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.

Art. 958 Abs. 1

Wer zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet ist, hat bei Eröffnung des Geschäftsbetriebes [...] eine Bilanz und auf Schluss eines jeden Geschäftsjahres [...] eine Betriebsrechnung und eine Bilanz aufzustellen.

Art. 662 Abs. 1

Der Verwaltungsrat erstellt für jedes Geschäftsjahr einen Geschäftsbericht, der sich aus der Jahresrechnung, dem Jahresbericht und einer Konzernrechnung zusammensetzt, soweit das Gesetz eine solche verlangt.

Art. 662 Abs. 2

Die Jahresrechnung besteht aus der Erfolgsrechnung, der Bilanz und dem Anhang.

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. 958 Abs. 2

[...] Betriebsrechnung und Bilanz sind innerhalb einer dem ordnungsmässigen Geschäftsgang entsprechenden Frist abzuschliessen.

Art. 961

Betriebsrechnung und Bilanz sind vom Firmeninhaber, gegebenenfalls von sämtlichen persönlich haf-

tenden Gesellschaftern und, wenn es sich um eine Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft handelt, von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen zu unterzeichnen.

II. Grundlagen der Rechnungslegung
1. Annahme der Fortführung

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.

2. Zeitliche und sachliche Abgrenzung

Art. 958b

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

Art. 662a Abs. 2

Die ordnungsmässige Rechnungslegung erfolgt insbesondere nach den Grundsätzen der: [...]

- 4. Fortführung der Unternehmenstätigkeit; [...].

Art. 662a Abs. 3

Abweichungen vom Grundsatz der Unternehmensfortführung [...] sind in begründeten Fällen zulässig. Sie sind im Anhang darzulegen.

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.

III. Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung

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.

Art. 959

Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen [...].

Art. 662a Abs. 2

Die ordnungsmässige Rechnungslegung erfolgt insbesondere nach den Grundsätzen der:

1. Vollständigkeit der Jahresrechnung;
2. Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben;
3. Vorsicht;
4. [...]
5. Stetigkeit in Darstellung und Bewertung;
6. Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag.

Art. 662a Abs. 3

Abweichungen [...] von der Stetigkeit der Darstellung und Bewertung und vom Verrechnungsverbot sind in begründeten Fällen zulässig. Sie sind im Anhang darzulegen.

Art. 662a Abs. 4

Im Übrigen gelten die Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung.

Zukünftiges Recht

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

Bisher geltendes Recht

Art. 958 Abs. 1

Wer zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet ist, hat bei Eröffnung des Geschäftsbetriebes ein Inventar [...] und auf Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar [...] aufzustellen.

Art. 958 Abs. 2

Inventar, [...] sind innerhalb einer dem ordnungsmässigen Geschäftsgang entsprechenden Frist abzuschliessen.

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

Art. 663h Abs. 2

Die Jahresrechnung kann im Rahmen der Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung den Besonderheiten des Unternehmens angepasst werden. Sie hat jedoch den gesetzlich vorgeschriebenen Mindestinhalt aufzuweisen.

IV. Darstellung, Währung und Sprache

Art. 958d

¹ Die Bilanz und die Erfolgsrechnung können in Konten- oder in Staffelform dargestellt werden. Positionen, die keinen oder nur einen unwesentlichen Wert aufweisen, brauchen nicht separat aufgeführt zu werden.

² In der Jahresrechnung sind neben den Zahlen für das Geschäftsjahr die entsprechenden Werte des Vorjahres anzugeben. ²

Art. 662a Abs. 1 Satz 2

Sie enthält auch die Vorjahreszahlen.

² Bei erstmaliger Anwendung der neuen Bestimmungen kann auf Vorjahreszahlen verzichtet werden. Bei der zweiten Anwendung müssen nur die Zahlen des unmittelbaren Vorjahres angegeben werden. Werden Zahlen früherer Geschäftsjahre angegeben, kann auf Stetigkeit der Darstellung verzichtet werden, wobei dieser Umstand im Anhang anzugeben ist (Art. 2 Abs. 4 UeB).

Zukünftiges Recht

³ Die Rechnungslegung erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung. Wird nicht die Landeswährung verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern.

⁴ Die Rechnungslegung erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch.

D. Offenlegung und
Einsichtnahme

Art. 958e

¹ Jahresrechnung und Konzernrechnung sind nach der Genehmigung durch das zuständige Organ mit den Revisionsberichten entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die es innerhalb eines Jahres nach der Genehmigung verlangt, auf deren Kosten in einer Ausfertigung zuzustellen, wenn das Unternehmen:

1. Anleiheobligationen ausstehend hat; oder
2. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert hat.

² Die übrigen Unternehmen müssen den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in den Geschäftsbericht und in die Revisionsberichte gewähren. Im Streitfall entscheidet das Gericht.

Bisher geltendes Recht

Art. 960 Abs. 1

Inventory, Betriebsrechnung und Bilanz sind in Landeswährung aufzustellen.

Art. 697h Abs. 1

Jahresrechnung und Konzernrechnung sind nach der Abnahme durch die Generalversammlung mit den Revisionsberichten entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die es innerhalb eines Jahres seit Abnahme verlangt, auf deren Kosten in einer Ausfertigung zuzustellen, wenn

1. die Gesellschaft Anleiheobligationen ausstehend hat;
2. die Aktien der Gesellschaft an einer Börse kotiert sind.

Art. 697h Abs. 2

Die übrigen Aktiengesellschaften müssen den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in die Jahresrechnung, die Konzernrechnung und die Revisionsberichte gewähren.

E. Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher

Art. 958f

¹ Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege sowie der Geschäftsbericht und der Revisionsbericht sind während zehn Jahren aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Geschäftsjahres.

Art. 962 Abs. 1

Die Geschäftsbücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz sind während zehn Jahren aufzubewahren.

Art. 962 Abs. 2

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die letzten Eintragungen vorgenommen wurden, die Buchungsbelege entstanden sind und die Geschäftskorrespondenz ein- oder ausgegangen ist.

² Der Geschäftsbericht und der Revisionsbericht sind schriftlich und unterzeichnet aufzubewahren.

Art. 957 Abs. 3 Satz 1

Betriebsrechnung und Bilanz sind schriftlich und unterzeichnet aufzubewahren.

³ Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege können auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen und Sachverhalten gewährleistet ist und wenn sie jederzeit wieder lesbar gemacht werden können.

Art. 957 Abs. 2

Die Bücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz können schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise [...] aufbewahrt werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zu Grunde liegenden Geschäftsvorfällen gewährleistet ist.

Art. 957 Abs. 3 Satz 2

Die übrigen Geschäftsbücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz können auch elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, wenn sie jederzeit lesbar gemacht werden können.

⁴ Der Bundesrat erlässt die Vorschriften über die zu führenden Geschäftsbücher, die Grundsätze zu deren Führung und Aufbewahrung sowie über die verwendbaren Informationsträger.

Art. 957 Abs. 5

Der Bundesrat kann die Voraussetzungen näher umschreiben.

Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung

A. Bilanz

I. Zweck der Bilanz, Bilanzierungspflicht und Bilanzierungsfähigkeit

Art. 959

¹ Die Bilanz stellt die Vermögens- und Finanzierungs-lage des Unternehmens am Bilanzstichtag dar. Sie gliedert sich in Aktiven und Passiven.

² Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.

Art. 664

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten, die aus der Errichtung, der Erweiterung oder der Umstellung des Geschäfts entstehen, dürfen bilanziert werden. Sie werden gesondert ausgewiesen und innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben.

³ Als Umlaufvermögen müssen die flüssigen Mittel bilanziert werden sowie andere Aktiven, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden. Als Anlagevermögen müssen alle übrigen Aktiven bilanziert werden.

Art. 663a Abs. 1

Die Bilanz weist das Umlaufvermögen und das Anlagevermögen [...] aus.

Art. 665a Abs. 1

Zum Anlagevermögen gehören auch Beteiligungen und andere Finanzanlagen.

⁴ Als Passiven müssen das Fremd- und das Eigenkapital bilanziert werden.

Art. 663a Abs. 1

Die Bilanz weist [...], das Fremdkapital und das Eigenkapital aus.

⁵ Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann.

⁶ Als kurzfristig müssen die Verbindlichkeiten bilanziert werden, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zur Zahlung fällig werden. Als langfristig müssen alle übrigen Verbindlichkeiten bilanziert werden.

⁷ Das Eigenkapital ist der Rechtsform entsprechend auszuweisen und zu gliedern.

II. 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.

Art. 663a Abs. 2

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. 663a Abs. 4

Gesondert angegeben werden auch das nicht einbezahlte Aktienkapital, die Gesamtbeträge der Beteiligungen, [...], die Rechnungsabgrenzungsposten [...].

Zukünftiges Recht

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 Finanzierungs-lage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.

Bisher geltendes Recht

Art. 663a Abs. 3

Das Fremdkapital wird in Schulden aus Lieferungen und Leistungen, andere kurzfristige Verbindlichkeiten, langfristige Verbindlichkeiten und Rückstellungen unterteilt, das Eigenkapital in Aktienkapital, gesetzliche und andere Reserven sowie in einen Bilanzgewinn.

Art. 663a Abs. 4

Gesondert angegeben werden auch das nicht einbezahlte Aktienkapital, [...], die Rechnungsabgrenzungsposten sowie ein Bilanzverlust.

Zukünftiges Recht

⁴ 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.

Art. 959b

B. Erfolgsrechnung;
Mindestgliederung

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. Bestandesänderungen 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;

Bisher geltendes Recht

Art. 663a Abs. 4

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 [...].

Art. 663 Abs. 1

Die Erfolgsrechnung weist betriebliche und betriebsfremde sowie ausserordentliche Erträge und Aufwendungen aus.

Art. 663 Abs. 2

Unter Ertrag werden der Erlös aus Lieferungen und Leistungen, der Finanzertrag sowie die Gewinne aus Veräusserungen von Anlagevermögen gesondert ausgewiesen.

Art. 663 Abs. 3

Unter Aufwand werden Material- und Warenaufwand, Personalaufwand, Finanzaufwand sowie Aufwand für Abschreibungen gesondert ausgewiesen.

Art. 663 Abs. 4

Die Erfolgsrechnung zeigt den Jahresgewinn oder den Jahresverlust.

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.

⁵ Weitere Positionen müssen in der Erfolgsrechnung oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage durch

Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.

C. 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;
2. Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung;
3. den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüber hinausgehenden stillen Reserven, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird;
4. weitere vom Gesetz verlangte Angaben.

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 Vollzeitleistungen im Jahresdurchschnitt nicht über 10, über 50 beziehungsweise über 250 liegt;

Art. 663b

Der Anhang enthält:

8. den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüber hinausgehenden stillen Reserven, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird;
14. die anderen vom Gesetz vorgeschriebenen Angaben.

Art. 663b

Der Anhang enthält:

1. den Gesamtbetrag der Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter;
2. den Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeten oder abgetretener Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt;

Zukünftiges Recht

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 Leistungs- und Verwaltungsorgane sowie für die Mitarbeitenden;

Bisher geltendes Recht

3. den Gesamtbetrag der nichtbilanzierten Leasingverbindlichkeiten;
4. die Brandversicherungswerte der Sachanlagen;
5. Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen;
6. [...];
7. jede Beteiligung, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich ist;
8. [...];
9. Angaben über Gegenstand und Betrag von Aufwertungen;
10. Angaben über Erwerb, Veräusserung und Anzahl der von der Gesellschaft gehaltenen eigenen Aktien, einschliesslich ihrer Aktien, die eine andere Gesellschaft hält, an der sie mehrheitlich beteiligt ist; anzugeben sind ebenfalls die Bedingungen, zu denen die Gesellschaft die eigenen Aktien erworben oder veräussert hat;
11. den Betrag der genehmigten und der bedingten Kapitalerhöhung;
12. [...];
13. allenfalls die Gründe, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben;
14. [...].

12. Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung;
13. wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag;
14. bei einem vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle: die Gründe, die dazu geführt haben.

³ Einzelunternehmen und Personengesellschaften können auf die Erstellung des Anhangs verzichten, wenn sie nicht zur Rechnungslegung nach den Vorschriften für grössere Unternehmen verpflichtet sind. Werden in den Vorschriften zur Mindestgliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung zusätzliche Angaben gefordert und wird auf die Erstellung eines Anhangs verzichtet, so sind diese Angaben direkt in der Bilanz oder in der Erfolgsrechnung auszuweisen.

⁴ Unternehmen, die Anleiheobligationen ausstehend haben, müssen Angaben zu deren Beträgen, Zinssätzen, Fälligkeiten und zu den weiteren Konditionen machen.

Art. 663b

Der Anhang enthält:

- [...]
6. die Beträge, Zinssätze und Fälligkeiten der von der Gesellschaft ausgegebenen Anleiheobligationen;
- [...].

D. Bewertung
I. Grundsätze

Art. 960

¹ Aktiven und Verbindlichkeiten werden in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und

aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden.

² Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern.

³ Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

II. Aktiven**1. Im Allgemeinen****Art. 960a**

¹ Bei ihrer Erfassung müssen die Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.

² In der Folgebewertung dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Vorbehalten bleiben Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven.

Art. 960 Abs. 2

Bei ihrer Errichtung sind alle Aktiven höchstens nach dem Werte anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt.

Art. 960 Abs. 3

Vorbehalten bleiben die abweichenden Bilanzvorschriften, die für Aktiengesellschaften, Kommanditengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Versicherungs- und Kreditgenossenschaften aufgestellt sind.

Art. 665

Das Anlagevermögen darf höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten bewertet werden [...]

Art. 666 Abs. 1

Rohmaterialien, teilweise oder ganz fertig gestellte Erzeugnisse sowie Waren dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten bewertet werden.

Art. 667 Abs. 2

Wertschriften ohne Kurswert dürfen höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden [...]

³ Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden.

Art. 669 Abs. 1 Satz 1

Abschreibungen, Wertberichtigungen [...] müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind.

Art. 665

Das Anlagevermögen darf [...] bewertet werden, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen.

Art. 666 Abs. 2

Sind die Kosten höher als der am Bilanzstichtag allgemein geltende Marktpreis, so ist dieser massgebend.

Art. 667 Abs. 2

Wertschriften ohne Kurswert dürfen [...] bewertet werden, unter Abzug der notwendigen Wertberichtigungen.

Zukünftiges Recht

⁴ Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Zu den gleichen Zwecken kann davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen.

Bisher geltendes Recht

Art. 669 Abs. 2

Der Verwaltungsrat darf zu Wiederbeschaffungszwecken zusätzliche Abschreibungen, Wertberichtigungen [...] vornehmen [...].

Art. 669 Abs. 3

Stille Reserven, die darüber hinausgehen, sind zulässig, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Ausrichtung einer möglichst gleichmässigen Dividende es unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre rechtfertigt.

Art. 669 Abs. 4

Bildung und Auflösung von Wiederbeschaffungsreserven und darüber hinausgehenden stillen Reserven sind der Revisionsstelle im einzelnen mitzuteilen.

Art. 960b

¹ In der Folgebewertung dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt. Wer von diesem Recht Gebrauch macht, muss alle Aktiven der entsprechenden Positionen der Bilanz, die einen beobachtbaren Marktpreis aufweisen, zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewerten. Im Anhang muss auf diese Bewertung hingewiesen werden. Der Gesamtwert der entsprechenden Aktiven muss

2. Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen

Art. 667 Abs. 1

Wertschriften mit Kurswert dürfen höchstens zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag bewertet werden.

für Wertschriften und übrige Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis je gesondert offengelegt werden.

² Werden Aktiven zum Börsenkurs oder zum Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet, so darf eine Wertberichtigung zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, um Schwankungen im Kursverlauf Rechnung zu tragen. Solche Wertberichtigungen sind jedoch nicht zulässig, wenn dadurch sowohl der Anschaffungswert als auch der allenfalls tiefere Kurswert unterschritten würden. Der Betrag der Schwankungsreserven ist insgesamt in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen.

3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

Art. 960c

¹ Liegt in der Folgebewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen der Veräusserungswert unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten am Bilanzstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so muss dieser Wert eingesetzt werden.

² Als Vorräte gelten Rohmaterial, Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse und Handelswaren.

Art. 666 Abs. 2

Sind die Kosten höher als der am Bilanzstichtag allgemein geltende Marktpreis, so ist dieser massgebend.

Art. 669 Abs. 1 Satz 1

[...], Wertberichtigungen [...] müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind.

Art. 666 Abs. 1

Rohmaterialien, teilweise oder ganz fertig gestellte Erzeugnisse sowie Waren [...].

Zukünftiges Recht

4. Anlagevermögen

Art. 960d

¹ Als Anlagevermögen gelten Werte, die in der Absicht langfristiger Nutzung oder langfristigen Haltens erworben werden.

² Als langfristig gilt ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten.

³ Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens, die langfristig gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Dieser wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 Prozent der Stimmrechte gewähren.

Bisher geltendes Recht

Art. 665a Abs. 1

Zum Anlagevermögen gehören auch Beteiligungen und andere Finanzanlagen.

Art. 665a Abs. 2

Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln.

Art. 665a Abs. 3

Stimmberechtigte Anteile von mindestens 20 Prozent gelten als Beteiligung.

III. Verbindlichkeiten

Art. 960e

¹ Verbindlichkeiten müssen zum Nennwert eingesetzt werden.

² Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden.

Art. 669 Abs. 1

[...] Rückstellungen müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden, um ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken.

Zukünftiges Recht

- ³ Rückstellungen dürfen zudem insbesondere gebildet werden für:
1. regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen;
 2. Sanierungen von Sachanlagen;
 3. Restrukturierungen;
 4. die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens.

- ⁴ Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden.

Bisher geltendes Recht

Art. 669 Abs. 2

Der Verwaltungsrat darf zu Wiederbeschaffungszwecken zusätzliche [...] Rückstellungen vornehmen [...].

Art. 669 Abs. 3

Stille Reserven, die darüber hinausgehen, sind zulässig, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Ausrichtung einer möglichst gleichmässigen Dividende es unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre rechtfertigt.

Art. 669 Abs. 4

Bildung und Auflösung von Wiederbeschaffungsréserven und darüber hinausgehenden stillen Reserven sind der Revisionsstelle im einzelnen mitzuteilen.

Art. 669 Abs. 2

Der Verwaltungsrat darf [...] davon absehen, überflüssig gewordene Rückstellungen aufzulösen.

Art. 669 Abs. 4

Bildung und Auflösung von Wiederbeschaffungsréserven und darüber hinausgehenden stillen Reserven sind der Revisionsstelle im einzelnen mitzuteilen.

Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen

A. Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht

Art. 961

Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind,³ müssen:

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

B. Zusätzliche Angaben im Anhang zur Jahresrechnung

Art. 961a

Im Anhang der Jahresrechnung müssen zusätzlich Angaben gemacht werden:

1. zu den langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten, aufgeteilt nach Fälligkeit innerhalb von einem bis fünf Jahren und nach fünf Jahren;
2. zum Honorar der Revisionsstelle je gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen.

³ Gemäss Art. 727 Abs. 1 OR müssen folgende Gesellschaften ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen:

1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die: a) Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, b) Anleiensobligationen ausstehend haben, c) mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a) oder b) beitragen;
2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: a) Bilanzsumme von 20 Millionen Franken, b) Umsatzerlös von 40 Millionen Franken, c) 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.

Die Schwellenwerte gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR sind per 1. Januar 2012 erhöht worden. Sie sind vom ersten Geschäftsjahr an zu beachten, das mit dem Inkrafttreten dieser Änderung oder

danach beginnt (UEB dieser Änderung).
Für die Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung grösserer Unternehmen sind Bilanzsumme, Umsatzerlös und Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt in den zwei Geschäftsjahren massgebend, welche dem Inkrafttreten dieser Bestimmungen vorangehen (Art. 2 Abs. 2 UeB).

C. Geldflussrechnung

Art. 961b

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

D. Lagebericht

Art. 961c

¹ Der Lagebericht stellt den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie gegebenenfalls des Konzerns am Ende des Geschäftsjahres unter Gesichtspunkten dar, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.

² Der Lagebericht muss namentlich Aufschluss geben über:

1. die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
2. die Durchführung einer Risikobeurteilung;
3. die Bestellungs- und Auftragslage;
4. die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit;
5. aussergewöhnliche Ereignisse;
6. die Zukunftsaussichten.

³ Der Lagebericht darf der Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung nicht widersprechen.

Art. 663d Abs. 1

Der Jahresbericht stellt den Geschäftsverlauf sowie die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gesellschaft dar.

Art. 663d Abs. 2

Er nennt die im Geschäftsjahr eingetretenen Kapitalerhöhungen und gibt die Prüfungsbestätigung wieder.

Art. 663b

Der Anhang enthält:

- [...]
12. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung;
- [...].

E. Erleichterung infolge Konzernrechnung

Art. 96¹d

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

² Es können eine Rechnungslegung nach den Vorschriften dieses Abschnitts verlangen:

1. Gesellschafter, die mindestens 10 Prozent des Grundkapitals vertreten;
2. 10 Prozent der Genossenschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder;
3. jeder Gesellschafter oder jedes Mitglied, das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt.

Vierter Abschnitt: Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

A. Im Allgemeinen

Art. 96Z

¹ Es müssen zusätzlich zur Jahresrechnung nach diesem Titel einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen:

1. Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, wenn die Börse dies verlangt;
2. Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftlern;
3. Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

² Es können zudem einen Abschluss nach einem anerkannten Standard verlangen:

1. Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten;
2. 10 Prozent der Genosschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder;
3. Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen.

³ Die Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard entfällt, wenn eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird.

⁴ Das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan ist für die Wahl des anerkannten Standards zuständig, sofern die Statuten, der Gesellschaftsvertrag oder die Stiftungsurkunde keine anderslautenden Vorgaben enthalten oder das oberste Organ den anerkannten Standard nicht festlegt.

B. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung**Art. 962a**

¹ Wird ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt, so muss dieser im Abschluss angegeben werden.

² Der gewählte anerkannte Standard muss in seiner Gesamtheit und für den ganzen Abschluss übernommen werden.

³ Die Einhaltung des anerkannten Standards muss durch einen zugelassenen Revisionsexperten geprüft werden. Es ist eine ordentliche Revision des Abschlusses durchzuführen.

⁴ Der Abschluss nach einem anerkannten Standard muss dem obersten Organ anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung vorgelegt werden, bedarf aber keiner Genehmigung.

⁵ Der Bundesrat bezeichnet die anerkannten Standards. Er kann die Voraussetzungen festlegen, die für die Wahl eines Standards oder den Wechsel von einem Standard zum andern erfüllt sein müssen.

Fünfter Abschnitt: Konzernrechnung

A. Pflicht zur Erstellung

Art. 963

¹ Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person ein oder mehrere rechnungspflichtige Unternehmen, so muss sie im Geschäftsbericht für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellen.

² Eine juristische Person kontrolliert ein anderes Unternehmen, wenn sie:

1. direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt;
2. direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen oder abzuberufen; oder
3. aufgrund der Statuten, der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

³ Ein nach Artikel 963b anerkannter Standard kann den Kreis der zu konsolidierenden Unternehmen definieren.

⁴ Vereine, Stiftungen und Genossenschaften können die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen übertragen, wenn das betreffende kontrollierte

Art. 663e Abs. 1

Fasst die Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere Gesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammen (Konzern), so erstellt sie eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung).

Unternehmen durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise sämtliche weiteren Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst und nachweist, dass es die Beherrschung tatsächlich ausübt.

B. Befreiung von der Pflicht zur Erstellung

Art. 963a

¹ Eine juristische Person ist von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie:

1. zusammen mit den kontrollierten Unternehmen zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreitet:
 - a. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken,
 - b. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken,
 - c. 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
2. von einem Unternehmen kontrolliert wird, dessen Konzernrechnung nach schweizerischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und ordentlich geprüft worden ist; oder
3. die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen nach Artikel 963 Absatz 4 übertragen hat.

² Eine Konzernrechnung ist dennoch zu erstellen, wenn:

1. dies für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist;
2. Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten oder 10 Prozent

Art. 663e Abs. 2

Die Gesellschaft ist von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie zusammen mit ihren Untergesellschaften zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreitet:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken;
2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken;
3. 200 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Art. 663f Abs. 1

Ist eine Gesellschaft in die Konzernrechnung einer Obergesellschaft einbezogen, die nach schweizerischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und geprüft worden ist, so muss sie keine besondere Konzernrechnung erstellen, [...].

Art. 663e Abs. 3

Eine Konzernrechnung ist dennoch zu erstellen, wenn:

1. die Gesellschaft Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert hat;
2. die Gesellschaft Anleiheobligationen ausstehend hat;

Zukünftiges Recht

- der Genossenschafter oder 10 Prozent der Vereinsmitglieder dies verlangen;
3. ein Gesellschafter oder ein Vereinsmitglied, der oder das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt; oder
 4. die Stiftungsaufsichtsbehörde dies verlangt.

Bisher geltendes Recht

3. Aktionäre, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, es verlangen;
4. dies für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der Vermögens und Ertragslage der Gesellschaft notwendig ist.

Art. 663f Abs. 2

Sie ist jedoch verpflichtet, eine besondere Konzernrechnung zu erstellen, wenn sie ihre Jahresrechnung veröffentlichen muss oder wenn Aktionäre, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, es verlangen.

³ Verzichtet eine juristische Person gemäss Absatz 1 Ziffer 2 auf die Erstellung der Konzernrechnung für den Unterkonzern, so muss sie die Konzernrechnung des Oberkonzerns nach den Vorschriften für die eigene Jahresrechnung bekannt machen.

Art. 663f Abs. 1

Ist eine Gesellschaft in die Konzernrechnung einer Obergesellschaft einbezogen, [...], so muss sie keine besondere Konzernrechnung erstellen, wenn sie die Konzernrechnung der Obergesellschaft ihren Aktionären und Gläubigern wie die eigene Jahresrechnung bekanntmacht.

Art. 963b

- ¹ Die Konzernrechnung folgender Unternehmen muss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt werden:
1. Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, wenn die Börse dies verlangt;

C. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung

2. Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaffern;
3. Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

² Artikel 962a Absätze 1–3 und 5 ist sinngemäss anwendbar.

³ Die Konzernrechnung von übrigen Unternehmen untersteht den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung. Im Anhang zur Konzernrechnung nennt das Unternehmen die Bewertungsregeln. Weicht es davon ab, so weist es im Anhang darauf hin und vermittelt in anderer Weise die für den Einblick in die Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Konzerns nötigen Angaben.

Art. 663g Abs. 1

Die Konzernrechnung untersteht den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung.

Art. 663g Abs. 2

Im Anhang zur Konzernrechnung nennt die Gesellschaft die Konsolidierungs- und Bewertungsregeln. Weicht sie davon ab, so weist sie im Anhang darauf hin und vermittelt in anderer Weise die für den Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Konzerns nötigen Angaben.

⁴ Eine Konzernrechnung ist dennoch nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung zu erstellen, wenn:

1. Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten oder 10 Prozent der Genossenschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder dies verlangen;
2. ein Gesellschafter oder ein Vereinsmitglied, der oder das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt; oder
3. die Stiftungsaufsichtsbehörde dies verlangt.

Spitzenleistung für Spitzenleute: veb.ch

Aus- und Weiterbildung. Fachliche und wissenschaftliche Entwicklung. Bildungs- und Berufspolitik: Themen, die auch in den Bereichen Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen laufend für Veränderung sorgen.

Eingebunden in diese Entwicklung und seit 1936 richtungsweisend: der veb.ch. Als grösster Schweizer Verband seiner Branche steht er ein für kontinuierliche Qualitätspflege und bietet seinen über 7500 Mitgliedern in der ganzen Schweiz breit gefächerte Leistungen.

Umfassende Ausbildung, Prüfung auf hohem Niveau

Jahr für Jahr legen einige hundert ambitionierte Profis die Prüfungen für Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen ab. Meist haben sie sich berufsbegleitend drei bis fünf Jahre für den Fachausweis und das Diplom ausgebildet. Der veb.ch führt – zusammen mit dem KV Schweiz und unter Aufsicht des BBT – die entsprechenden Fachprüfungen durch.

Eidgenössisch anerkannte und hochgeschätzte Zertifikate

Alle Ausbildungen und Prüfungen werden vom veb.ch laufend an aktuelle Bedürfnisse angepasst. Fachbücher werden gezielt unterstützt oder gar eigens veröffentlicht. Das Resultat: breite Anerkennung von Fachausweis und Diplom und gute Saläre der Absolventen.

Begehrte Weiterbildung, wertvolle Praxistipps

Auch in der Weiterbildung zeigt sich der veb.ch sehr engagiert, beispielsweise als Schweizer Marktleader in der zertifizierten Ausbildung bei Swiss GAAP FER und IFRS (via die Controller Akademie, Zürich). Dazu kommen zahlreiche beliebte Tagungen und Seminare, beispielsweise zu Steuerthemen. Und nicht zuletzt vermittelt der Verband über veb.netzwerk seinen Mitgliedern in der ganzen Schweiz wertvolle berufliche Kontakte.

Was ist zu vertreten? Was nicht?

Die Ethik-Richtlinien des veb.ch schaffen Sicherheit im beruflichen Verhalten im Rechnungswesen, im Controlling und bei Treuhandaufgaben. So gilt der veb.ch auch als solider Wegweiser im Berufsalltag, denn er definiert klar, wo die Loyalität von Angestellten und Auftragnehmern gegenüber Arbeitgebern und Kunden beginnt - und wo sie zu Recht endet.

Impressum

1. Auflage 1.2012, 36'000 Expl.

Herausgeber:

veb.ch

Lagerstrasse 1, Postfach 1262, 8021 Zürich

Telefon 043 336 50 30, Fax 043 336 50 33

Druck: Druckzentrum AG, Zürich Süd, Stallikon

Diese Publikation kann kostenlos beim Herausgeber bezogen werden.

Bestellungen auf www.veb.ch/Publikationen/Bestellformular oder als PDF-Datei auf www.veb.ch/Publikationen.

© 2012 veb.ch; Nachdruck, Vervielfältigung jeder Art und elektronische Verbreitung nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Herausgebers.

Vermittlung die passt

Sie suchen erfahrene Spezialisten und Führungskräfte im Finanz- und Rechnungswesen? Wer passt zusammen: Diese Frage ist bei der Besetzung von offenen oder neuen Stellen und bei der Jobsuche zentral. vebjob ist die Stellenvermittlung von veb.ch, dem grössten Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen. Unternehmen finden auf vebjob.ch ihren Wunschkandidaten, Mitglieder von veb.ch interessante Jobs mit Karrierechancen.

vebjob führt Unternehmen und Kandidaten erfolgreich zusammen.



Schweizerischer Verband der dipl.
Experten in Rechnungslegung
und Controlling und der Inhaber
des eidg. Fachausweises im Finanz-
und Rechnungswesen.

Lagerstrasse 1
Postfach 1262
8021 Zürich
Telefon 043 336 50 30
Fax 043 336 50 33
www.veb.ch



Die Stellenvermittlung
von veb.ch

Lagerstrasse 1
Postfach 1262
8021 Zürich
Telefon 043 336 50 37
Fax 043 336 50 38
www.vebjob.ch