

# DER VORENTWURF ZUM BUNDESGESETZ ÜBER RECHNUNGSLEGUNG UND REVISION

*Während Kolumbus Ende des 15. Jahrhunderts Amerika wiederentdeckte, machte sich der Theologieprofessor und Mathematiker Luca Pacioli Gedanken über die Buchhaltung.*

Pacioli, Kollege von Leonardo da Vinci, schrieb 1494 in einer Abhandlung:

«Du musst wissen, dass von allen Posten, die Du im Journal gebucht hast, im Hauptbuch immer je zwei zu bilden sind, nämlich einer im Soll und einer im Haben (...). Auf diese Weise sind immer alle Posten des besagten Hauptbuches miteinander verkettet, aber man darf nie etwas ins Soll setzen, das nicht auch ins Haben kommt, und ebenso darf man nie etwas ins Haben stellen, das mit demselben Betrage nicht auch ins Soll kommt. (...). Wenn Du sämtliche Sollposten – wären es auch zehntausend – auf einem besonderen Blatt addierst und dann in gleicher Weise sämtliche Habenposten, so muss die eine Summe so gross sein wie die andere, sonst würde es zeigen, dass im genannten Hauptbuch Fehler sind (...).»

Liest man seine Ausführungen, könnte man glauben, es habe sich in Sachen Buchführung in den letzten 500 Jahren nicht viel geändert. Zu ergänzen wäre eigentlich nur noch, was Professor Käfer als allgemeines Ziel der Buchführung definierte:

- der Schutz der Interessen der Beteiligten, wobei unter Beteiligten nicht nur die Geschäftsinhaber, sondern auch die übrigen Betriebsangehörigen und andere Aussenstehende gemeint sind,
- der Schutz und die Förderung der Unternehmung,
- die Mitwirkung bei der Lösung staatlicher Aufgaben (hier insbesondere der Jahresabschluss als Grundlage für die Steuereinschätzung).

Seit 1881 sind die Buchführungsvorschriften im Obligationenrecht geregelt. Mit den Jahren wurde in weiteren Gesetzen bestimmt, was denn von einer Buchhaltung auch noch verlangt wird, zum Beispiel im Bundessteuergesetz, im Mehrwertsteuergesetz oder auch in Reglementen betreffend Kotierung von Firmen an der Börse. Zusätzlich werden von Verbänden im In- und Ausland Empfehlungen abgegeben. Dass sich ob solcher Vielfalt einige Bestimmungen widersprechen, erstaunt kaum.

Seit 1. Juli 1992 ist in der Schweiz das revidierte Aktienrecht in Kraft. Es handelte sich lediglich um eine Teilrevision. Um auch andere Anregungen insgesamt zu erledigen, wurde 1993 eine Group de réflexion «Gesellschaftsrecht» ins Leben gerufen. Diese schlug nach zwei Jahren Réflexion trotz der EWR-Ablehnung eine enge Anlehnung der Buchführung an das Europäische Recht vor. Zusätzlich wurde empfohlen, die Rechnungslegung in einem separaten Gesetz festzuhalten.

Im danach erstellten Entwurf (VE RRG) wurde ein Gesetz formuliert, welches die Transparenz der Rechnungslegung verbessert. Erreicht werden soll dies durch:

- Einführung des Grundsatzes der Fair Presentation,
- Erweiterung der Anforderungen an die Rechnungslegung, insbesondere für Einzelfirmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und Genossenschaften,
- Gliederungsvorschriften (unabhängig von der Rechtsform der Organisation),



*Sikander von Bhicknapahari  
Lic. iur., eidg. dipl. Experte  
in Rechnungslegung  
und Controlling,  
Doktorand (iur.)  
für Rechnungslegung  
Uni Freiburg i. Ü.*

- Ausdehnung der Rechnungslegungspflicht auf Vereine und Stiftungen ohne Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister,
- eine einheitliche Regelung der Rechnungslegung (unabhängig von der Rechtsform der Organisation),
- Ausdehnung der Konsolidierungspflicht auf alle rechnungslegungspflichtigen juristischen Personen, die durch eine Muttergesellschaft kontrolliert werden,
- Möglichkeit der Rechnungslegung auf Englisch,
- Möglichkeit, die Buchhaltung auch in einer für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung zu führen,
- Revisionspflicht für alle Organisationen ab einer gewissen Grösse,
- Zulassung von Abschlussprüfern,
- Publizitätspflicht von grossen Organisationen.

Unter Fair Presentation versteht man in Buchhaltungs-Deutsch eine empfängerorientierte Rechnungslegung, welche die wirtschaftliche Lage der Organisation derart darstellt, dass sich Dritte darüber ein zuverlässiges Urteil bilden können. Ziel ist eine Transparenz in der Rechnungslegung. Andere sprechen von einer gläsernen Bilanz. Also keine stillen Reserven und der schönen Dinge mehr.

Das tönt alles furchtbar kompliziert. Dabei geht es immer noch um das von Pacioli formulierte Soll- und Haben-Prinzip. Da jedoch die eingesetzten Werte mal von windigen, mal von findigen Zahlenakrobaten aus mehr oder weniger netten Gründen manipuliert werden, soll die geplante Vorschrift eine klare Bilanz bei allen herbeiführen.

### Stellungnahmen im Rahmen der Vernehmlassung

Wenn es um Zahlen und Franken und Rappen geht, ist die intimste Geheimsphäre des Schweizers betroffen. Sagen was man hat, und allenfalls sogar noch veröffentlichen, das ist sich der schweizerische Unternehmer nicht gewohnt. Im Rahmen der Vernehmlassung kamen unter anderem folgende Themen und Kritiken häufig zur Sprache:

- die mit dem neuen Gesetz aufwendiger werdende Rechnungslegung,
- die Frage, weshalb ein neues Gesetz geschaffen und nicht eine Revision des OR vorgenommen wird,

- die Konflikte zwischen dem Fair Presentation Prinzip in der Handelsbilanz und dem Massgeblichkeitsprinzip in der Steuerbilanz,
- der starke Einfluss der Treuhandkammer beim Entwurf,
- die Publizitätspflicht.

Der Entwurf der Expertenkommission sieht vor, dass das Vorlegen einer Steuerbilanz mit entsprechenden Vermerken bezüglich Fair Presentation im Anhang möglich ist, oder aber die Vorlage einer Handelsbilanz und einer separaten Steuerbilanz. Diese Bestimmung dürfte jedoch kaum zu einer einfachen und klaren Rechnungslegung verhelfen ...

Manche Unternehmer machen sich bei der Einführung eines Fair Presentation Prinzip Sorgen, dass das Vorhandensein einer Bilanz ohne stille Reserven Begehrlichkeiten beim Steueramt wecken könnte. Oder, falls die Steuerbilanz weiterhin stille Reserven erlaubt, sorgen sie sich wegen des zusätzlichen Aufwandes, weil zwei verschiedene Abschlüsse erstellt werden müssten.

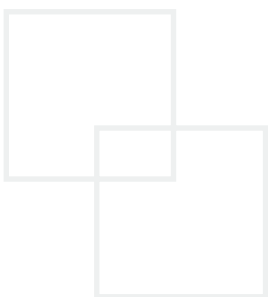
Eine andere Variante könnte natürlich sein, dass die Steuersätze gesenkt werden und dafür keine stille Reserven mehr zugelassen sind. Nur stellt sich die Frage, wer hier den ersten Schritt machen soll ...

Welche Auswirkungen eine Änderung des Rechnungslegungsprinzips hat, zeigte sich Anfang der 90-er Jahre, als die Daimler-Benz wegen der Kotierung an der Amerikanischen Börse ihre Bilanz nach neuen Vorschriften erstellen musste. Aus einem Gewinn von 615 Mio wurde ein Verlust von 1839 Mio.

Das ganze kann auch umgekehrt auf dem Papier eine marode Bilanz stabiler aussehen lassen. So war die SAIR froh, dass sie dank Anwendung von IAS Regeln ihre Bilanz mit fast einer Milliarde Pensionskassenguthaben aufpolieren konnte.

Einige Unternehmer glauben, der Ausweis der stillen Reserven könnte dazu führen, dass von Seiten der Mitarbeiter höhere Löhne oder von Seiten der Aktionäre grössere Gewinnausschüttungen verlangt würden.

Ein Kernpunkt dürfte wegen der Schweizerischen Geheimnistuerei jedoch die Publizitätspflicht sein. In der Schweiz sollen deshalb nur grössere Firmen einer Publizitätspflicht unterliegen. Martin Ebner hat dafür



kein Verständnis. Trotz angenommener Anlagen in Höhe von damals ca. 30 Milliarden empfand er gemäss Sonntags-Zeitung Fragen nach der BZ Gruppe Holding als «Eingriff in die Privatsphäre und Angriff auf die Eigentumsrechte».

Neu würde nicht mehr eine Buchführungsvorschrift im Gesetz festgeschrieben, sondern es wird vorgeschlagen, die Bücher nach einem allgemein anerkannten Grundsatz zu führen. Zum Beispiel nach SWISS GAAP FER, IAS/IFRS oder US-GAAP. In Zukunft würde je nach Norm – gesetzlich verankert – vom Ausland her in schweizerische Rechnungslegungsvorschriften eingegriffen. Für Grosskonzerne bedeutet dies faktisch einen gesetzlichen Nachvollzug der heutigen Praxis. «Der Schweizer Gesetzgeber unternimmt mit der Vorlage im Wesentlichen den Nachvollzug dessen, was die Märkte längst den Unternehmen, die öffentliches Kapital suchen, diktiert haben: «Märkte machen (schneller) Recht!» schrieb Peter Spori in der NZZ.

Ganz in diesem Sinne wird IAS/IFRS ab 2005 Pflicht für börsenkotierte Firmen.

### Tausche Geldflussrechnung gegen Revisionsstelle

Der Entwurf des RRG schlägt eine Pflicht zur Erstellung einer Geldflussrechnung vor. Eine Mittelflussrechnung hilft, den Informationswert des Jahresabschlusses zu verbessern, indem sie über die finanziellen Ströme eines Geschäftsjahres informiert. Damit ermöglicht sie, die Liquidität besser zu beurteilen, da die klassischen Rech-

nungen des Jahresabschlusses (Bilanz und Erfolgsrechnung) nur beschränkt Auskunft über die Liquidität geben.

Organisationen, die die Grössemerkmale

- 8 Mio. Umsatz,
- 4 Mio. Bilanzsumme,
- 50 Angestellte,

in mindestens zwei der genannten Punkte erreichen, wären zur Erstellung einer Geldflussrechnung verpflichtet, Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) unabhängig von ihrer Grösse.

Hier kommt im Vergleich zu heute vor allem bei kleinen Aktiengesellschaften und GmbH's zusätzliche Arbeit auf die Buchhalter zu.

Dagegen könnte etwas weniger Aufwand im Zusammenhang mit der Revisionspflicht anfallen. Vorgeschlagen wird, bei kleinen Kapitalgesellschaften auf eine Revisionspflicht zu verzichten.

Wer jedoch als Gesellschaft einer Bank oder sonst einem Financier Geld schuldet, wird diesen wohl trotzdem einen geprüften Jahresabschluss vorlegen müssen.

Aufgrund der Einwände von Gewerbeseite wurde im Januar 2003 bei Prof. Behr, Universität St. Gallen, eine Überarbeitung des VE RRG in Auftrag gegeben. Ziel: eine KMU-freundlichere Variante.

Das Gesetzesprojekt wurde nun in drei Teile getrennt. Mit dem Teil Rechnungslegung kann auf das Frühjahr 2004 hin gerechnet werden. Der Teilbereich Revision wurde in zwei Untergruppen geteilt. Revision von Aktiengesellschaften ganz generell sowie Revision von börsenkotierten Gesellschaften im besonderen. Die Entwürfe für die Revision liegen bereits beim Bundesamt für Justiz. Auch die Treuhänder-Kammer hat Anfang September die Vernehmlassung für neue Schweizer Prüfungsstandards auf dem Internet publiziert.

Die seit kurzem gültige Geschäftsbücherverordnung (GeBüV) dürfte im Geiste des VE RRG geschrieben worden sein. Im Artikel 2 der GeBüV findet sich z. B. der Hinweis auf Rechnungslegungsnormen. Eine KMU-freundliche Überarbeitung der dortigen Normen könnte ebenfalls nicht schaden.



### Mangelndes Kapital

Mit den vorstehenden Zeilen soll ein Ausbau eines Rechnungswesens keineswegs verteuert werden. Mit weitergehenden, betrieblich orientierten Auswertungen und Kennzahlen (Betriebsabrechnungsbogen / Kostenrechnung), können Schwachstellen in den Betriebsabläufen aufgezeigt werden. Die Konzentration auf diese rein buchhalterischen Fragen dürfen nicht zur Schlussfolgerung verleiten, Probleme der KMU könnten mit einer ausführlicheren Rechnungslegung gelöst werden. Die zentrale Problemstellung ist zumeist der Mangel an Eigenkapital.

### Weitere Überlegungen zur Rechnungslegung

Die Bestimmungen im VE RRG verlangen ausschliesslich vergangenheitsorientierte Zahlen. Eine Pflicht oder Anregung zur Erstellung von Budgets fehlt. Das heute gültige Handelsrecht sieht lediglich an einer Stelle eine Planung vor. Als unübertragbare und unentziehbare Aufgabe des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft wird die «(...) Ausgestaltung des Rechnungswesens, (...) Finanzkontrolle sowie (...) Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist» genannt.

Die früher vorherrschende Registrations-Funktion des Buchhalters wandelt sich in fortschrittlich geführten Unternehmen zur Navigations-Funktion des Controllers. Professor Volkart stellte fest, dass in vielen Klein- und Mittelbetrieben der finanziellen Führung zu wenig Beachtung geschenkt wird. Zur Entwicklung von klaren Vorstellungen empfiehlt er deshalb den Ausbau des Rechnungswesens. Ein solcher Ausbau sollte zumindest ein mittelfristiges Finanzbudget bestehend aus Budget-Bilanzen, -Erfolgsrechnungen und -Mittelflussrechnungen, sowie ein kurzfristiges Liquiditätsbudget enthalten.

In Deutschland wurden mit Einführung des KonTraG (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich) grössere Unternehmen verpflichtet, zukünftige Risiken im Geschäftsbericht zu nennen. VW zum Beispiel überlegt sich, welche Folgen eine EU-Ost-Erweiterung mit sich bringt. Autohersteller in der EU werden in Zukunft verpflichtet sein, alte Autos kostenlos zu entsorgen.

Wie bisher, wird der Markt auch weiterhin den gesetzlichen Vorschriften vorauseilen. Banken, Gläubiger oder Investoren werden immer häufiger solche Planzahlen als selbstverständlichen Teil eines Geschäftsberichts voraussetzen und so faktisch als Verpflichtung institutionalisieren, ganz im Sinne des bereits zitierten «Märkte machen (schneller) Recht!». ■

### Abkürzungsverzeichnis

KMU	Klein- und Mittelgrosse Unternehmen
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
FAS	Financial Accounting Standard
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
VE RRG	Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum