

Die Gruppen- und Einzelbewertung im neuen Rechnungslegungsrecht

Das neue Rechnungslegungsrecht beschäftigt Fachleute in der ganzen Schweiz. Der veb.ch hält sie in jeder Ausgabe von r&c nuanciert auf dem laufenden.

Die Ausgangssituation: Art. 960 Abs. 1 OR in der Fassung seit dem 1.1.2013 sieht vor, dass sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten in der Regel (1) einzeln zu bewerten seien, sofern sie wesentlich (2) sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit (3) für die Bewertung nicht üblicherweise (4) als Gruppe zusammengefasst werden.

Praxisanwendung

Für die Praxis stellt sich nunmehr die entscheidende Frage, wie die neue Bestimmung zu verstehen ist. Der vorliegende Beitrag stellt deshalb ausgewählte, nicht abschliessende, Überlegungen zur Interpretation der obig aufgeführten vier Kriterien (1–4) auf.

In der Regel (1)

Der Entwurf zum neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 21.12.2007, S. 1795) sah eine zwingende Einzelbewertung vor. Das Parlament hat jedoch durch die Formulierung «in der Regel» einen weiteren Interpretationsspielraum geschaffen. Unter Würdigung der Stossrichtung des neuen Gesetzes (z.B. Art. 958 OR) ist die Bestimmung so auszulegen, dass im Grundsatz eine Einzelbewertung vorzunehmen ist (Regelfall) und in gewissen Fällen Abweichungen in Form einer Bewertung als Gruppe (sog. Gesamtbewertung) vorge-

nommen werden können (vgl. dazu die Ausführungen zu Kriterium [4]).

Wesentlichkeit (2)

Die Beurteilung der Wesentlichkeit ist nicht von der Revision des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts betroffen, da sich auch das neue Obligationenrecht nicht dazu äussert, wann eine Position «wesentlich» ist.¹

Gleichartigkeit (3)

Der Ausweis innerhalb einer gemeinsamen Bilanzposition gem. der Aufstellung in Art. 959a Abs. 1 (Aktiven) resp. Abs. 2 (Passiven) ist als solcher nicht als Begründung für «Gleichartigkeit» anzusehen. Die in besagtem Artikel aufgeführten Positionen können sehr heterogene Einzelpositionen beinhalten (welche dann im Anhang gem. Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR aufzuschlüsseln sind).

Üblicherweise (4)

Wie die bisherigen Überlegungen gezeigt haben, dürfte die «Üblichkeit» einen starken Einfluss auf die Entscheidung zur Gruppen-/Einzelbewertung haben. Der Begriff weist grundsätzlich auf die Relevanz von branchenüblichen Usancen resp. die Notwendigkeit zur Berücksichtigung des jeweiligen Geschäftsmodells hin. Illustrativ kann dies mit der Bilanz einer Gesellschaft, deren Aktiven aus einigen wenigen Immobilien bestehen, skizziert werden. Grundsätzlich sind diese Immobilien aufgrund der Wesentlichkeit einzeln zu bewerten. Sofern jedoch die



Prof. Dr. Marco Passardi wirkt als Dozent und Projektleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern sowie als Lehrbeauftragter der Universität Zürich, Mitglied Institut SIFER.

Immobilien z.B. aus drei Mehrfamilienhäusern einer Überbauung bestehen, die sich hinsichtlich ihrer Ausstattung, dem Zustand der Bausubstanz etc. als gleichartig betrachten lassen, wäre eine Gruppenbewertung nicht mehr undenkbar. Für das Warenlager sowie Forderungen (Delkredere) ist eine Gruppenbewertung anerkannterweise üblich und grundsätzlich praktikabel.

Ausblick

Die hier vertretene Auffassung geht davon aus, dass der Gesetzgeber die Bewertungsregeln grundsätzlich griffiger formulieren wollte, die Einzelbewertung als Regelfall positionierte, jedoch «Ausnahmen» zulassen wollte. Die dem Autor gegenüber an Fachtagungen häufig geäusserte Meinung, wonach die neue Formulierung des Gesetzes lasch sei und eine Fortschreibung der bisherigen Praxis uneingeschränkt zulasse, ist abzulehnen; sie kontrastiert mit Sinn und Geist des neuen Gesetzes und lässt sich insbesondere auch nicht mit Verweis auf die nach wie vor mögliche Bildung von stillen (Willkür-)Reserven gem. Art. 960a Abs. 4 OR begründen. ■■■

Das schweizerische Institut für die eingeschränkte Revision (SIFER) von TREUHAND | SUISSE behandelt hauptsächlich Themen aus dem Rechnungslegungs- und Revisionsrecht des Schweizerischen Obligationenrechts (OR). Es versteht sich als Dienstleister für Treuhänderinnen und Treuhänder und für Fachkräfte aus dem Wirtschaftsprüfungsbereich. Seine Schwergewichte liegen einerseits in der Aus- und Weiterbildung dieser Fachpersonen und andererseits in der aktiven Bewirtschaftung politischer Positionen. Das SIFER verfügt über einen guten Zugang zum eidgenössischen Parlament und behandelt politische Vorstösse aller Art. Dadurch stellt es sicher, dass die Regeln für Treuhänder und Wirtschaftsprüfer einfach und verständlich bleiben und dass die zahlreichen KMU von administrativen Abläufen entlastet werden.

¹ Vgl. Treuhänderkammer/Treuhändersuisse (2007): Standard zur eingeschränkten Revision, S. 19. Danach sind Informationen in der Jahresrechnung dann wesentlich, wenn sie – weggelassen oder falsch dargestellt – die Adressaten der Jahresrechnung in ihren Entscheidungen «massgeblich» beeinflussen.