

Korrektur von Fehlern in der Jahresrechnung¹



Prof. Dr. Marco Passardi ist Professor am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern sowie Lehrbeauftragter der Universitäten Zürich und Neuchâtel. Er ist zudem Mitglied der Core Faculty von EXPERTsuisse. Seine Themenschwerpunkte umfassen die Buchführung und Rechnungslegung nach nationalen und internationalen Standards (OR, Swiss GAAP FER, IFRS).



Christian Bitterli ist Dozent, Projekt- und Studienleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern. Er verfügt über mehrjährige Praxiserfahrung im KMU- wie auch Grosskonzern-Umfeld. Seine Themenschwerpunkte sind Financial Accounting, insbesondere Konzernrechnung.

¹ Die Autoren danken Dr. Jürg Altorfer und Dr. Michael Felber für die kritische Durchsicht der Ausführungen in Abschnitt 3.5.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	79
2. Swiss GAAP FER	79
2.1 Überblick.....	79
2.2 Regulierung des Sachverhalts.....	80
2.3 Erkenntnisse aus einer praktischen Erhebung.....	81
3. Obligationenrecht	82
3.1 Überblick.....	82
3.2 Wesentliche Gliederungsfehler.....	83
3.3 Qualitativ wesentliche Fehler.....	83
3.4 Sonstige qualitativ wesentliche Fehler.....	84
3.5 Steuerrechtlich implizierte Korrektur von Fehlern.....	86
4. Synthese	87
Literaturverzeichnis	88

1. Einleitung

Ein im Alltag bei Fehlern respektive Fehlentscheidungen häufig verwendetes Zitat lautet «Irren ist menschlich» (vielen ist auch die lateinische Redewendung «errare humanum est» geläufig). Fehler in der Jahresrechnung können aus den unterschiedlichsten Gründen passieren: Verantwortliche des Jahresabschlusses können beispielsweise (unabsichtlich) Flüchtigkeitsfehler in Form von Rechen-, Zuordnungs- oder Formfehlern machen und so gegen Vorschriften verstossen. Fehler können sich aber auch ereignen, weil Geschäftsfälle ganz einfach zu komplex oder äusserst selten sind und deshalb mangels besseren Wissens falsch abgebildet werden. Theoretisch kann auch die Komplexität von Rechnungslegungsstandards zu Fehlern führen. Im Rahmen der Berichterstattung nach Swiss GAAP FER und Obligationenrecht dürfte das aber weniger der Fall sein. Auch System- oder Applikationsfehler können Auslöser für Fehler in der Jahresrechnung sein. Dieses Risiko besteht vor allem bei der Einführung neuer Systeme. Und zu guter Letzt können bewusst Gesetzes- bzw. Regelverstösse provoziert werden, weil Mitarbeiter betrügerische Absichten hegen.

Ein wesentliches Merkmal eines im wirtschaftlichen Umfeld professionellen Umgangs mit Irrtümern ist die Reaktionsfähigkeit auf das Feststellen von Fehlern sowie deren Behebung und die Kommunikation gegenüber Dritten. Der vorliegende Beitrag stellt dar, wie Fehler in der Rechnungslegung korrigiert und offengelegt werden müssen. Der Fokus liegt dabei auf einem Vergleich der massgeblichen Bestimmungen von Swiss GAAP FER (Kapitel 2) sowie der Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts (Kapitel 3). Die anschliessende Synthese (Kapitel 4) vermag aufzuzeigen, welche wesentlichen Implikationen sich daraus für die praktische Anwendung ergeben können.

2. Swiss GAAP FER

2.1 Überblick

Anders als z.B. die International Financial Reporting Standards (IFRS) regelt Swiss GAAP FER den Umgang mit Fehlern in der Rechnungslegung innerhalb des Rahmenkonzepts und nicht im Rahmen eines spezifischen Standards (IAS 8). Das Rahmenkonzept bildet das konzeptio-

nelle Fundament der gesamten Fachempfehlungen, indem es diesen vorgelagert ist. Im Sinne eines Frameworks wird dort die grundsätzliche Ausrichtung des Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER festgehalten. Regulatorisch ist es für den Einzel- wie auch für den Konzernabschluss anwendbar. Inhaltlich werden, nebst der Skizzierung der Zielsetzung und Gliederung der Jahresrechnung, auch qualitative Charakteristika der Rechnungslegung dargestellt.²

2.2 Regulierung des Sachverhalts

Ziffer 30 des Rahmenkonzepts verlangt unter dem Titel der Stetigkeit (Bewertung, Darstellung und Offenlegung), dass «Fehler in früheren Abschlüssen» mittels Anpassung der Vorjahreszahlen (quantitativ) anzupassen seien und im Anhang erläutert werden müssten. Das Ganze ist als retrospektive Korrektur, im Sinne eines Restatements, darzustellen. Was genau unter einem «Fehler» zu verstehen ist, wird sehr summarisch und eher knapp umschrieben. Erwähnt wird, dass durch das Weglassen von Informationen und das Aufführen von falschen Aussagen Fehler entstehen können. Als mögliche Ursachen für solche Umstände wird darauf verwiesen, dass Informationen durch die Anwender mangelhaft interpretiert worden sein können. Die Konsequenz dieser Fehler können falsche Beträge oder Mängel in der Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung sein. Als Ursache für Fehler wird das Übersehen oder eine Falscheinschätzung von Fakten erwähnt.

Swiss GAAP FER verlangt in Ziff. 30 des Rahmenkonzepts lediglich, dass die Auswirkungen von Fehlern im Anhang zu erläutern und quantitativ offenzulegen sind. Weitere Vorgaben gibt es nicht. In Anlehnung an IAS 8 sind zweckmässigerweise folgende Angaben offenzulegen:

- Ursache und Art des Fehlers
- Korrekturbetrag für alle betroffenen Jahresrechnungsposten
- Korrekturbetrag am Anfang der frühesten dargestellten Periode
- Erläuterung, falls eine rückwirkende Korrektur nicht praktikabel war

2 Vgl. Meyer (2017), S. 29.

Zu diskutieren ist allenfalls, wie oft die Offenlegung dieser Angaben zu erfolgen hat. Aufgrund einer fehlenden Bestimmung ist es nach Meinung der Autoren gemäss Swiss GAAP FER lediglich einmal nötig, entsprechende Angaben zu machen. Diese müssen in den Folgeperioden nicht wiederholt werden. Auch schreibt Swiss GAAP FER nicht genau vor, an welcher Stelle in der Jahresrechnung diese Angaben zu machen sind; ebenso wird nicht verlangt, bei der Offenlegung explizit die entsprechende Ziffer des Rahmenkonzepts zu erwähnen. Es ist aber davon auszugehen, dass dies im Rahmen der allgemeinen Erläuterungen zu den Grundlagen der Rechnungslegung zu tun ist, um die Übersichtlichkeit der Berichterstattung zu gewährleisten. FER 6/6 weist diesbezüglich ausdrücklich darauf hin, dass Fehler in früheren Jahresrechnungen erläutert und quantifiziert werden müssen.

2.3 Erkenntnisse aus einer praktischen Erhebung

Im Rahmen eines Forschungsprojekts an der Hochschule Luzern wurden Abschlüsse der börsenkotierten Swiss-GAAP-FER-Anwender der Jahre 2013 bis 2015 untersucht.³ Am Untersuchungstichtag (31.12.2015) konnten 79 relevante FER-Anwender identifiziert werden, deren Abschlüsse für die drei aufgeführten Jahre (sofern über die gesamte Betrachtungsdauer Swiss GAAP FER angewendet wurde) analysiert wurden. In der untersuchten Periode wiesen nur zwei der insgesamt über 200 untersuchten Geschäftsberichte Fehlerkorrekturen auf.⁴ Aufgrund der geringen Anzahl an Fehlern konnte die Offenlegungssystematik dieser Fehler nicht analysiert werden. Die Untersuchung konnte auch nur teilweise erklären, warum sehr viel weniger Jahresrechnungen gemäss Swiss GAAP FER fehlerbehaftet waren, als dass dies eine vergleichbare IFRS-Untersuchung für denselben Zeitraum belegte.⁵ Ein Grund dürfte sicherlich sein, dass die Komplexität der FER-Normen ungleich kleiner ist als jene von IFRS und somit eine Falschinterpretation der Regeln unter IFRS tendenziell häufiger vorkommen dürfte. Die beiden in Fussnote 4 erwähnten Experteninterviews wiesen ergänzend darauf hin, dass Swiss

3 Vgl. Iten (2017). Die nachfolgend zusammengefassten Aussagen und Erläuterungen basieren auf besagter Untersuchung.

4 Zur Überprüfung dieser doch sehr viel geringeren Anzahl an Fehlern wurden Experteninterviews mit dem Head Financial Reporting der SIX (Reto Zemp, Gespräch vom 21. April 2017) sowie dem FER-Fachsekretär (Markus Wandeler, Gespräch vom 5. Mai 2017) geführt; beide unterstützten die Plausibilität der Anzahl identifizierter Unternehmen.

5 Vgl. Helmers (2017).

GAAP FER im Rahmenkonzept inhaltlich zuweilen nicht klar genug zwischen einer Schätzungsänderung und einem Fehler unterscheiden würde: So kann es beispielsweise sein, dass die Anpassung des Diskontierungssatzes zur Festlegung einer Wertbeeinträchtigung als Schätzungsänderung taxiert wird, obwohl der betreffende Zinssatz schon in der Vorperiode hätte angepasst werden sollen – und somit vermutlich eher ein Fehler vorliegen würde.⁶ Dieser Umstand dürfte somit auch eine Erklärung für die geringe Fehlerquote bei Swiss-GAAP-FER-Anwendern sein.

3. Obligationenrecht

3.1 Überblick

Art. 958c OR regelt die *Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung*. Absatz 1 Ziff. 3 des besagten Artikels verlangt, dass die Rechnungslegung das Kriterium der Verlässlichkeit zu erfüllen hat. Dies bedeutet auch, dass darin keine *wesentlichen Fehler* enthalten sein dürfen. Eine absolut gültige, quantitative (objektive) Bemessung der damit verbundenen Wesentlichkeitsschwelle kann nicht in allgemeingültiger Form angegeben werden.⁷ Festgehalten werden kann lediglich, dass eine Information wohl dann wesentlich ist, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst.⁸

In der Praxis wird (wohl im Sinne einer sog. «Faustregel») häufig mit quantitativen Bezugsgrössen (prozentuale Quoten) gearbeitet, die sich z.B. auf Umsatz, Bilanzsumme, Reingewinn oder Eigenkapital beziehen. Die so definierte Wesentlichkeit wird auch als *quantitative Wesentlichkeit* bezeichnet.⁹ Davon zu unterscheiden ist die *qualitative Wesentlichkeit*: Bereits ein vermeintlich (prozentual) kleiner Fehler kann die Aussage einer in der Jahresrechnung enthaltenen Information wesentlich beeinträchtigen.¹⁰

6 Vgl. Iten (2017), S. 44.

7 Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (SR 08.011) vom 21. Dezember 2007.

8 Vgl. SER (2015), S. 109.

9 Vgl. Renggli et al. (2014), S. 104 resp. S. 106/107 (mit konkreten Prozentangaben und -bandbreiten).

10 Vgl. Beispiele dazu in Abschnitt 3.3.

Korrekturen von quantitativ und qualitativ wesentlichen Fehlern früherer Perioden sind nötig, um die Verlässlichkeit der Jahresrechnung sicherzustellen.

3.2 Wesentliche Gliederungsfehler

Sofern sich ein wesentlicher Fehler früherer Perioden lediglich auf die Gliederung in Bilanz, Erfolgsrechnung oder Geldflussrechnung auswirkt und keine direkten Konsequenzen auf die Ergebnisermittlung zeigt, so ist der Fehler im Jahresabschluss jener Periode zu korrigieren, in welchem er festgestellt wird. Eine rückwirkende Korrektur in demjenigen Jahr, in welchem der Fehler effektiv eingetreten ist, wird aufgrund der bereits erfolgten Abnahme der Jahresrechnung durch das dafür zuständige Organ (z.B. die Generalversammlung bei der Aktiengesellschaft) selten gewählt. Beispiele von Fehlern, die lediglich Gliederungsfragen betreffen, können sein:

- fehlerhafte Reihenfolge einzelner Aktiv- und Passivposten¹¹
- fehlende Unterteilung der Rückstellungen respektive Finanzverbindlichkeiten in kurz- und langfristige Posten
- fehlerhafte Reihenfolge einzelner Aufwendungen und Erträgen
- unzulässige Zusammenfassungen von Posten in Bilanz oder Erfolgsrechnung

Entsprechende Anpassungen bewirken letztendlich eine Abweichung von der Stetigkeit und sind deshalb den Abschlussadressaten des Jahresabschlusses in geeigneter Form zu erläutern. Art. 959c Abs. 1 OR weist dem Anhang eine Ergänzungs- und Erläuterungsfunktion zu; deshalb sind Korrekturen von Gliederungsfehlern im Anhang zu erläutern.

3.3 Qualitativ wesentliche Fehler

Von rein gliederungsbezogenen Fehlern sind Fehler zu unterscheiden, welche nach der Korrektur die Aussage der Jahresrechnung wesentlich verändern (vgl. Tabelle 1).

¹¹ Nach Ansicht der Autoren ist hier ein differenziertes Verfahren angezeigt: So wäre z.B. eine veränderte Abfolge innerhalb des Umlaufvermögens kaum ein quantitativ wesentlicher Gliederungsfehler (z.B. Aufführen von Vorräten vor den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen); hingegen wäre das Aufführen von langfristig gehaltenen Vermögenswerten (Finanzanlagen) als kurzfristige Aktiven problematisch, da so die Beurteilung der Liquidität nur unzureichend möglich wäre. Ähnliche Überlegungen können für die Gliederung der Erfolgsrechnung aufgestellt werden.

Fehlerkorrektur bewirkt ...

... Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR);

... Kapitalverlust (Unterbilanz) mit gesetzlichen Folgen (Art. 725 Abs. 1 OR);

... nicht gesetzeskonforme Gewinnverwendung;

... Verletzung von Kreditvereinbarungen (Covenants) mit Banken;

... Verletzung einer wesentlichen Schwelle für das Unternehmen oder die Geschäftsleitung (z.B. Mindestumsatz für variable Vergütung);

... Ausweis eines Gewinns anstelle eines Verlusts.

Tabelle 1: Qualitativ wesentliche Fehler

Aufgrund eines möglichen Einflusses der Veränderungen von stillen Reserven auf das Jahresergebnis sind diese Veränderungen zuerst zu eliminieren, um das Vorliegen eines qualitativ wesentlichen Fehlers bestimmen zu können. Analog zu den Angaben bezüglich quantitativ wesentlicher Gliederungsfehler sind gemäss Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR solche Fehlerkorrekturen ebenfalls im Anhang offenzulegen. Sollte die Korrektur zu einer Überschuldung im Sinne von Art. 725 OR führen, so hat der Verwaltungsrat die primäre Pflicht, die Überschuldung beim Richter zu melden. Bei dessen Untätigkeit kommt der Revisionsstelle gemäss Art. 729c OR eine ersatzweise (subsidiäre) Anzeigepflicht zu. Ebenso muss die Revisionsstelle eine «Sanierungs-Generalversammlung» einberufen, wenn dies der Verwaltungsrat nicht von sich aus veranlasst (Art. 699 Abs. 1 OR).¹²

3.4 Sonstige qualitativ wesentliche Fehler

Im Unterschied zu den rein gliederungsbezogenen Fehlern kann die Korrektur sonstiger qualitativ wesentlicher Fehler einen ergebniswirksamen Einfluss haben sowie die Höhe des Eigenkapitals beeinflussen. Beispiele solcher in früheren Perioden vorgefallener Fehler können sein:

- fälschlicherweise unterlassene Verbuchung von Abschreibungen
- fehlerhafte Anwendung von Abschreibungsmethoden oder -berechnungen (z.B. degressive Methode anstelle linearer Methode)
- fälschlicherweise unterlassene Verbuchung einer Wertberichtigung (z.B. auf Vorräten, Forderungen oder Finanzaktiven)

¹² Vgl. Renggli et al. (2014), S. 274 f.

- fehlerhafte Schätzung von Rückstellungen
- unterlassene oder betragsmässige falsche aktive/passive Rechnungsabgrenzung
- fehlerhafte Erfassung von Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen

Die Verbuchung solcher Vorgänge ist als periodenfremder Aufwand/Ertrag zu erfassen (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 OR/Gesamtkostenverfahren respektive Art. 959b Abs. 3 Ziff. 6 OR/Umsatzkostenverfahren) und im Anhang gemäss Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR zu erläutern.¹³ Zudem verlangt auch Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR, dass ausserordentliche, einmalige und periodenfremde Positionen erläutert werden. Der periodenfremde Aufwand/Ertrag ist zwar der Kontenklasse 8 zuzuordnen (wie auch der ausserordentliche Aufwand/Ertrag), ist der Art nach aber nicht ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wie dies der ausserordentliche Aufwand/Ertrag wäre.

Unzulässig wäre es bei einer Fehlerkorrektur in jedem Fall, Aufwendungen, Erträge und gegebenenfalls Fehler, die eine frühere Periode betreffen (aber erst in der laufenden erkannt werden), lediglich innerhalb des Eigenkapitals zu korrigieren. Rückwirkende Anpassungen des Vorjahres sind grundsätzlich ebenso unzulässig. In Ausnahmefällen können schwerwiegende Fehler in der Bilanzierung einen Rückzug der betroffenen Jahresrechnung durch den Verwaltungsrat notwendig machen. Nach Korrektur muss diese gegebenenfalls neu geprüft und dem zuständigen Organ erneut zur Genehmigung vorgelegt werden.¹⁴

Von der Fehlerkorrektur zu unterscheiden ist die prospektive Anpassung einer Schätzung: Werden z.B. aufgrund von verändertem Zahlungsverhalten oder geänderten Inkassobemühungen die zukünftigen Forderungsausfälle tiefer als bisher eingeschätzt, so handelt es sich nicht um eine Fehlerkorrektur, sondern um die Anpassung einer Schätzung. Dabei besteht für den Ersteller der Jahresrechnung zuweilen ein gewisser Spielraum, da der «richtige» Zeitpunkt für die Vornahme einer Schätzungsänderung und deren Höhe subjektiver Natur sein können.

¹³ Vgl. Pfaff (2014), N 86.

¹⁴ Vgl. Buchmann (2014), S. 880.

Werden Fehlerkorrekturen vorgenommen, müssen regelmässig auch die tatsächlichen und latenten Steuern neu berechnet werden. Die tatsächlichen Steuern sind sowohl im handelsrechtlichen wie auch im Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER anzupassen. Die latenten Steuern betreffen in der Regel den handelsrechtlichen Abschluss nicht.

3.5 Steuerrechtlich implizierte Korrektur von Fehlern

Der steuerbare Gewinn wird auf Basis des Saldos der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung hergeleitet, sofern dieser nicht aufgrund von eigenen (Korrektur-)Normen des Steuerrechts korrigiert werden muss (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Die so definierte Massgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht ist insofern keine absolute, sondern eine prinzipielle Massgeblichkeit.¹⁵

Sofern es sich um eine reine *Anwendung der Korrektornorm* handelt (z.B. handelsrechtlich nicht aufgelöste Rückstellungen werden steuerrechtlich nicht anerkannt; entsprechend wird für Steuerzwecke ein Ertrag aufgerechnet), ist nicht von einer Korrektur eines Fehlers zu sprechen. Die obligationenrechtliche Darstellung ist in solchen Fällen korrekt, aber nicht den steuerlichen Regelungen entsprechend.¹⁶

Aufgrund des bei der Steuerbemessung geltenden Grundsatzes der «Rechtsanwendung von Amtes wegen» müssen die Steuerbehörden aber sog. *Bilanzberichtigungen* sowohl zugunsten als auch zulasten der Steuerpflichtigen vornehmen. Dabei werden handelsrechtswidrige Ansätze durch handelsrechtskonforme Ansätze ersetzt. Zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Korrekturen ist eine vorgängige Berichtigung der Handelsbilanz nicht zwingend. Damit resultiert eine Differenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. Handelsrechtlich ist der entdeckte Bilanzierungsfehler zwingend im nächsten zu erstellenden Abschluss zu berichtigen und im Anhang offenzulegen. Zu einer Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrats sollte es dadurch grundsätzlich nicht kommen, da die Besteuerung des durch

15 Vgl. Altorfer/Duss/Felber (2015), S. 724 und Altorfer/Duss/Felber (2014), N 56. Zuweilen wird auch von einer umgekehrten Massgeblichkeit gesprochen: Die steuerlich akzeptierten, betriebswirtschaftlich überhöhten Aufwendungen (z.B. Warendrittel, Abschreibungssätze gemäss Merkblatt ESTV, 5% Wertberichtigungen auf inländischen und 10% Wertberichtigungen auf ausländischen Forderungen) beeinflussen bereits die handelsrechtliche Verbuchungspraxis.

16 Vgl. Altorfer/Duss/Felber (2014), N 5.

die steuerliche Bilanzberichtigung entstandenen Gewinns schon erfolgt ist. Im Veranlagungsverfahren ist jedoch durch entsprechende Deklaration in der Steuererklärung sicherzustellen, dass diese versteuerte stille Reserve in der Steuerbilanz zum Zeitpunkt der handelsrechtlichen Korrekturbuchung aufgelöst wird. Eine Bilanzberichtigung kann sowohl vor Eintritt der Rechtskraft als auch nach Eintritt der Rechtskraft erfolgen. Nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung kann eine Korrektur zulasten des Steuerpflichtigen erfolgen, wenn die Voraussetzungen eines Nachsteuerverfahrens erfüllt sind (Art. 151 ff. DBG). Demgegenüber ist eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung im Rahmen einer Revision (Art. 147 DBG) regelmässig ausgeschlossen.¹⁷ Denn die Revision ist nicht zulässig, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).

4. Synthese

Die Korrektur von Fehlern wird in Swiss GAAP FER und im OR unterschiedlich gehandhabt. Tabelle 2 vergleicht die in den Kapiteln 2 und 3 aufgezählten unterschiedlichen Konzeptionen.

	Swiss GAAP FER	OR
eigenständige Regulierung vorhanden	ja (Rahmenkonzept)	nein
retrospektive Korrektur des Vorjahres	ja	nein
Korrektur auf Initiative der Steuerbehörden hin	nein	ja
zwingend erfolgswirksame Korrektur	nein	ja (Ausnahme: fehlerhafte Gliederung)
Korrektur bewirkt Anpassung latenter Steuern	ja	nein
Korrektur wird durch erneute Erstellung und Genehmigung der Jahresrechnung erfolgen	nein	ja (in Ausnahmefällen)

Tabelle 2: Vergleich Fehlerkorrektur Swiss GAAP FER und OR

¹⁷ Vgl. Altorfer/Duss/Felber (2014), N 26–N 35.

Im OR-Umfeld werden Korrekturen oftmals auch durch Bilanzberichtigungen seitens der Steuerbehörden veranlasst. Allerdings ist es dabei nicht zwingend, dass dies auch handelsrechtlich effektiv nachvollzogen wird. Swiss-GAAP-FER-Korrekturen können entweder durch das Unternehmen selber oder aber, so bei kotierten Unternehmen, aufgrund von Anforderungen der Zulassungsstelle erfolgen. Diese Art der Korrekturen bezweckt vor allem die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen sicherzustellen, weshalb auch die Vorjahreszahlen entsprechend anzupassen sind. Eine systematische Zusammenstellung, wie häufig es zu Fehlerkorrekturen in OR-Abschlüssen kommt, lässt sich von aussen kaum abschätzen. Im Swiss-GAAP-FER-Umfeld kommen solche Korrekturen vor, jedoch weitaus weniger häufig, als dies im IFRS-Umfeld feststellbar ist.

Literaturverzeichnis

Altorfer, Jürg/Duss, Fabian/Felber, Michael (2014): Tragweite des Massgeblichkeitsprinzips, in: Pfaff, Dieter/Glanz, Stephan/Stenz, Thomas/Zihler, Florian (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, S. 874–913.

Altorfer, Jürg/Duss, Fabian/Felber, Michael (2015): Periodenfremde und periodengerechte Korrekturen der Jahresrechnung, in: Steuerrevue Nr. 10/2015, S. 724–738.

Buchmann, René (2014): Praxisänderung im neuen HWP «Buchführung und Rechnungslegung», in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 10/2015, S. 880–882.

EXPERTsuisse/Treuhandsuisse (2015): Standard zur eingeschränkten Revision, Zürich.

Helmers, Sara (2017): Eine Analyse von Fehlerkorrekturen in der Jahresrechnung nach IFRS, Luzern.

Iten, Nico (2017): Korrektur von Fehlern in der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER, Bachelorarbeit, Luzern.

Meyer, Conrad (2017): Accounting. Ein Leitfaden für das Verständnis von Finanzberichten, 2. Aufl., EXPERTsuisse.

Pfaff, Dieter (2014): Inhalt der Erfolgsrechnung nach Art. 959b OR, in: Pfaff, Dieter/Glanz, Stephan/Stenz, Thomas/Zihler, Florian (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, S. 354–395.

Renggli, Karl/Kissling, Raphael/Camponovo, Rico A. (2014):

Die eingeschränkte Revision, 2. Aufl., Zürich.

Schweizer Bundesrat (2017): Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (SR 08.011) vom 21. Dezember 2007.

