

Zusammenstellung der Vernehmlassungen

**Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
(RRG)
Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA)**

Classement des réponses suite à la procédure de consultation

**Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes
annuels (LECCA)
Ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes
(OACC)**

Risultati della procedura di consultazione

**Legge federale sul rendiconto e la revisione contabile (LRR)
Ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili (OAR)**

(Bern / Berne / Berna 2000)

Inhaltsverzeichnis / Table des matières / Indice

1	Übersicht über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens	1
101	Einführung	1
102	Gesamtbeurteilung des Vorentwurfes	1
	102.01 Positive Beurteilung	1
	102.02 Kritik	1
103	Eigenständiges Gesetz	3
	103.01 Positive Beurteilung	3
	103.02 Kritik	3
104	Geltungsbereich und Grössenkriterien	3
	104.01 Positive Beurteilung	3
	104.02 Kritik	4
105	Fair Presentation	5
	105.01 Positive Beurteilung	5
	105.02 Kritik	6
106	Verhältnis RRG-Steuerrecht	6
	106.01 Positive Beurteilung	6
	106.02 Kritik	7
107	Publizität	8
	107.01 Positive Beurteilung	8
	107.02 Kritik	8
108	Revisionspflicht	9
	108.01 Positive Beurteilung der Variante I	9
	108.02 Positive Beurteilung der Variante II	9
	108.03 Andere Vorschläge	9
109	Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer	10
	109.01 Positive Beurteilung	10
	109.02 Kritik	10
110	Abschlussprüfer / Abschlussprüfung	11
	110.01 Kritik	11
111	Konsolidierte Rechnung	12
	111.01 Positive Beurteilung	12
	111.02 Kritik	12
112	Rechnungslegung nach allgemein anerkannten Regelwerken	13
	112.01 Positive Beurteilung	13
	112.02 Kritik	14
113	Derivative Finanzinstrumente	15
	113.01 Positive Beurteilung	15
	113.02 Kritik	15
114	Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit	15
	114.01 Positive Beurteilung	15
	114.02 Kritik	16

115	Verschiedene Einzelfragen	16
115.01	Die Behandlung von Unsicherheiten im Jahresabschluss	16
115.02	Strafgesetzbuch	16
115.03	Rechnungslegungskommission	17
115.04	Interne Revision	17
115.05	Wahlrechte	17
1	Aperçu des résultats de la procédure de consultation	18
101	Introduction	18
102	Appréciation générale de l'avant-projet	18
102.01	Approbation	18
102.02	Avis critiques	18
103	Loi indépendante	20
103.01	Appréciation positive	20
103.02	Avis critique	20
104	Champ d'application et critères de taille	20
104.01	Appréciation positive	20
104.02	Avis critiques	20
105	Fair Presentation	22
105.01	Appréciation positive	23
105.02	Avis critiques	23
106	Rapport de la LECCA avec le droit fiscal	23
106.01	Appréciation positive	24
106.02	Avis critiques	24
107	Publicité	25
107.01	Appréciation positive	25
107.02	Avis critiques	25
108	Devoir de contrôle	26
108.01	Appréciation positive de la variante I	26
108.02	Appréciation positive de la variante II	26
108.03	Autres propositions	27
109	Procédure d'agrément des contrôleurs des comptes	27
109.01	Appréciation positive	27
109.02	Avis critiques	28
110	Contrôleur des comptes / Contrôle des comptes	28
110.01	Avis critiques	28
111	Comptes consolidés	29
111.01	Appréciation positive	29
111.02	Avis critiques	30
112	Comptabilité selon des cadres de référence généralement reconnus	30
112.01	Appréciation positive	30
112.02	Avis critiques	31
113	Instruments financiers dérivés	32
113.01	Appréciation positive	32
113.02	Avis critiques	32

114	Perte de capital, surendettement et insolvabilité	32
	114.01 Appréciation positive	33
	114.02 Avis critiques	33
115	Questions diverses	33
	115.01 Le traitement des incertitudes dans les comptes annuels	33
	115.02 Code pénal	33
	115.03 Commission pour l'établissement des comptes	34
	115.04 Révision interne	34
	115.05 Possibilité d'options	34
1	Compendio dei risultati della procedura di consultazione	35
101	Introduzione	35
102	Valutazione globale dell'avamprogetto	35
	102.01 Valutazione positiva	35
	102.02 Critiche	35
103	Legge a se stante	37
	103.01 Valutazione positiva	37
	103.02 Critiche	37
104	Campo d'applicazione e criteri riguardo alla grandezza	37
	104.01 Valutazione positiva	37
	104.02 Critiche	38
105	Fair presentation	39
	105.01 Valutazione positiva	40
	105.02 Critiche	40
106	Rapporto LRR-diritto fiscale	40
	106.01 Valutazione positiva	41
	106.02 Critiche	41
107	Pubblicità	42
	107.01 Valutazione positiva	42
	107.02 Critiche	42
108	Revisione obbligatoria	43
	108.01 Valutazione positiva della variante I	43
	108.02 Valutazione positiva della variante II	43
	108.03 Altre proposte	44
109	Procedura d'abilitazione per revisori contabili	44
	109.01 Valutazione positiva	45
	109.02 Critiche	45
110	Revisori contabili / Revisione	45
	110.01 Critiche	45
111	Conto consolidato	46
	111.01 Valutazione positiva	47
	111.02 Critiche	47
112	Rendiconto secondo le normative tecniche generalmente riconosciute	48
	112.01 Valutazione positiva	48
	112.02 Critiche	48

113	Strumenti finanziari derivati	49
	113.01 Valutazione positiva	49
	113.02 Critiche	49
114	Perdita di capitale, eccedenza di debiti e insolvenza	50
	114.01 Valutazione positiva	50
	114.02 Critiche	50
115	Diversi problemi singoli	51
	115.01 Il trattamento delle incertezze nel conto annuale	51
	115.02 Codice penale	51
	115.03 Commissione per il rendiconto	51
	115.04 Revisione interna	51
	115.05 Diritti di scelta	51
2	Verzeichnis der Eingaben	
	Liste des organismes ayant répondu	
	Elenco dei partecipanti	52
3	Zusammenstellung der Vernehmlassungen	
	Classement des réponses suite à la procédure de consultation	
	Risultati della procedura di consultazione	56
301	Im allgemeinen / En général / In generale	56
	301.01 Gesamtbeurteilung des Vorentwurfes / Appréciation générale de l'avant-projet / Giudizio generale sull'avamprogetto /	56
	301.011 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	56
	301.012 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	67
	301.02 Eigenständiges Gesetz / Loi indépendante / Legge indipendente	84
	301.021 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	84
	301.022 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	86
	301.03 Geltungsbereich und Grössenkriterien / Champ d'application de la loi et critères de taille / Campo d'applicazione e criteri di grandezza	87
	301.031 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	87
	301.032 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	92
	301.04 Fair Presentation	109
	301.041 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	109
	301.042 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	113
	301.05 Verhältnis RRG-Steuerrecht / Rapport de la LECCA avec le droit fiscal / Rapporto della LRR con il diritto fiscale	116
	301.051 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	116
	301.052 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	117
	301.06 Publizität / Publicité / Pubblicità	144
	301.061 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	144
	301.062 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	145

301.07	Revisionspflicht Variante II / Devoir de contrôle variante II / Obbligo di revisione variante II	151
301.071	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	151
301.072	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	155
301.08	Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer / Procédure d'agrément pour les contrôleurs des comptes / Procedura d'abilitazione per revisori contabili	157
301.081	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	157
301.082	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	158
301.09	Abschlussprüfer/Abschlussprüfung / Contrôleur des comptes/Contrôle des comptes / Revisore contabile/Revisione dei conti	161
301.091	Kritische Stellungnahme / Avis critiques / Pareri critici	161
301.10	Konsolidierte Rechnung / Comptes consolidés / Conto consolidato	163
301.101	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	163
301.102	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	164
301.11	Rechnungslegung nach allgemein anerkannten Regelwerken / Etablissement des comptes annuels selon des cadres de référence généralement reconnus / Rendiconto secondo una normativa tecnica generalmente riconosciuta	168
301.111	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	168
301.112	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	170
301.12	Derivative Finanzinstrumente / Instruments dérivés / Strumenti finanziari derivati	174
301.121	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	174
301.122	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	174
301.13	Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit / Perte de capital, surendettement et insolvabilité / Perdita di capitale, eccedenza di debiti ed insolvenza	175
301.131	Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio	175
301.132	Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici	175
301.14	Verschiedene Einzelfragen / Questions diverses / Domande diverse	177
301.141	Die Behandlung von Unsicherheiten im Jahresabschluss / Traitement des incertitudes dans les comptes annuels / Trattamento delle incertezze nei conti annuali	177
301.142	Terminologie / Terminologie / Terminologia	182
301.143	Strafgesetzbuch / Code pénal / Codice penale	184
301.144	Rechnungslegungskommission / Commission pour l'établissement des comptes / Commissione di rendiconto	185
301.145	Interne Revision / contrôle interne des comptes annuels / Revisione interna	186
301.146	Verschiedenes / Divers / Diversi	188
302	Zu den einzelnen Bestimmungen des Vorentwurfs / Des dispositions particulières de l'avant-projet / Le singole disposizioni dell'avamprogetto	197
302.01	Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA) Legge federale sul rendiconto e la revisione contabile (LRR)	197
	Art. 1	197

Art. 2	200
Art. 3	209
Art. 4	211
Art. 5	215
Art. 6	219
Art. 7	226
Art. 8	233
Art. 9	238
Art. 10	241
Art. 11	245
Art. 12	247
Art. 13	247
Art. 14	251
Art. 15	254
Art. 16	256
Art. 17	268
Art. 18	269
Art. 19	281
Art. 20	289
Art. 21	293
Art. 22	298
Art. 23	305
Art. 24	308
Art. 25	314
Art. 26	316
Art. 27	321
Art. 28	324
Art. 29	330
Art. 30	333
Art. 31	335
Art. 32	337
Art. 33	340
Art. 34	343
Art. 35	364
Art. 36	367
Art. 37	371
Art. 38	374
Art. 39	378
Art. 40	379
Art. 41	381
Art. 42	383
Art. 43	387
Art. 44	399
Art. 45	401
Art. 46	404
Art. 47	406
Art. 48	407
Art. 49	412
Art. 50	413
Art. 51	415
Art. 52	417
Art. 53	419

VII

	Art. 54	421
	Art. 55	425
	Art. 56	427
	Art. 57	428
	Art. 58	430
	Art. 59	431
	Art. 60	433
	Art. 61	435
	Art. 62	438
	Art. 63	439
	Art. 64	443
	Art. 65	445
	Art. 66	446
	Art. 67	447
	Art. 68	449
	Art. 69	449
	Art. 70	450
	Art. 71	454
	Art. 72	456
	Art. 73	484
302.02	Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA)	
	Ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (OACC)	
	Ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili (OAR)	485
	Art. 1	485
	Art. 2	491
	Art. 3	491
	Art. 4	492
	Art. 5	493
	Art. 6	494
	Art. 7	495
	Art. 8	496
	Art. 9	497

1 Übersicht über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

101 Einführung

Mit Beschluss vom 21. Oktober 1998 hat der Bundesrat das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement beauftragt, das Vernehmlassungsverfahren zu den Vorentwürfen über ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision und zur Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern zu eröffnen. Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 21. Oktober 1998 bis 31. April 1999. Zur Vernehmlassung eingeladen wurden das Schweizerische Bundesgericht in Lausanne, das Eidgenössische Versicherungsgericht in Luzern, die Eidgenössische Rekurskommission für Geistiges Eigentum, alle Kantone, die in der Bundesversammlung vertretenen Parteien, die schweizerischen Universitäten, 6 Behörden und verwandte Institutionen und 31 Organisationen.

Ausdrücklich verzichtet auf eine Stellungnahme haben das Schweizerische Bundesgericht, das Eidgenössische Versicherungsgericht, die Eidgenössische Rekurskommission für Geistiges Eigentum, der Kanton Uri, die CVP¹, die SVP, die Schweizerische Vereinigung der Richterinnen und Richter und der Schweizerische Anwaltsverband. Insgesamt wurden 76 Stellungnahmen eingereicht, wovon 10 von nicht offiziell angefragten Vernehmlassungsteilnehmern stammen.

102 Gesamtbeurteilung des Vorentwurfes

102.01 Positive Beurteilung

Von einem Teil der Vernehmlassungsteilnehmer wurde die Stossrichtung des Vorentwurfes RRG (VE RRG) grundsätzlich gutgeheissen (sinngemäss AR, BL, JU, OW, TI, VD, VS, FDP, AGES, CePatr, SBauerV, SBG, AIP, ANCV, ASCC, Bourquin, KSBS, TS, fenaco, VEB).

Begrüssst am VE RRG wurden insbesondere das Konzept einer einheitlichen Regelung aller Rechtsformen, die Offenheit des gewählten Systems, welche ermögliche, sich den nationalen und internationalen Entwicklungen anzupassen, die trotz der Komplexität der zu lösenden Probleme gute Verständlichkeit und relative Einfachheit des Entwurfs (sinngemäss GL, LU, NE, SG, SZ, TG, KSS, KDFK), die Orientierung der Regelung an den internationalen Standards (sinngemäss AG, BE, OW, VS, SP) und die erwünschte erhöhte Transparenz und Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse infolge des Grundsatzes der getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage und der einheitlichen Gliederung (sinngemäss BL, FR, ZG, ZH, EBK, UniBE, UniFR, UniLA, THK, VSA, OBT, OdA).

102.02 Kritik

Es wurde angeregt, die Auswirkungen des VE RRG auf die KMU weiter zu untersuchen (LU). In verschiedenen Stellungnahmen wurde geltend gemacht, der Entwurf sei zu stark auf Grossunternehmen und zu wenig auf

¹ Eine Liste der verwendeten Abkürzungen findet sich hinten, Ziff. 2.

KMU ausgerichtet, obwohl sie Hauptadressaten des Erlasses seien (sinn-gemäss SGV, STV, VEBIT, Forum). Andere Vernehmlassungsteilnehmer wiesen darauf hin, dass der VE RRG infolge Überreglementierung zu einem unverhältnismässigen administrativen Aufwand für KMU führe (sinn-gemäss SO, Forum). Es wurde verlangt, die Anforderungen an die Qualität der Rechnungslegung dem Markt zu überlassen, und darauf hingewiesen, dass bei den KMU weniger eine ungenügende Rechnungslegung als vor allem die mangelnde Eigenkapitalisierung ein Problem darstelle (Vorort).

Einerseits wurde verlangt, die Erleichterungen für KMU seien unabhängig von der Rechtsform auch den Kapitalgesellschaften zu gewähren (sinn-gemäss SBauerV, SGV, VSIG), andererseits wurden die Erleichterungen für kleine Unternehmen aber grundsätzlich kritisiert, da sie einer verbesserten Transparenz zu Gunsten der Arbeitnehmer entgegenstünden (SGB).

Die grundsätzlich einheitliche Regelung für alle Rechtsformen wurde kritisiert, da die Interessenlage der Adressaten der Rechnungslegung je nach Grösse, Rechtsform und Art der Tätigkeit sehr unterschiedlich sei (Vorort).

Es wurde geltend gemacht, dass das heute mehrheitlich befolgte Vorsichtsprinzip dem Anliegen der Äufnung von Reserven besser Rechnung trage als das Prinzip der getreuen Darstellung nach VE RRG (Vorort).

Es wurde darauf hingewiesen, dass das Verhältnis zwischen Einzelabschluss/Konzernabschluss und RRG/anerkannten Regelwerken nicht konsistent sei (IndHold). Die Bewertungsregeln sollten für Organisationen, welche nur einen Einzelabschluss anfertigten, und für solche, die zusätzlich einen konsolidierten Abschluss erstellten, unterschiedlich ausgestaltet sein (IndHold).

Der Handlungsbedarf für ein neues Rechnungslegungsrecht wurde mit Hinweis auf die erst vor kurzem erfolgte Revision des Aktienrechts und die Entwicklungen in der EU (Überarbeitung der EG-Richtlinien, Orientierung der EU an der internationalen Durchsetzung der IAS) von verschiedenen Vernehmlassungsteilnehmern in Frage gestellt (sinn-gemäss FDP, CePatr, VPA, VSWK). Der Auftrag, die geltenden schweizerischen Rechnungslegungsnormen an die EG-Richtlinien anzupassen, schien materiell nicht vordringlich, da der "aquis communautaire" für die internationalen Harmonisierungsbestrebungen in der Rechnungslegung kein Gewicht mehr habe (SBankV). Es wurde angeregt, das Verfahren aufzuschieben, bis die weitere Entwicklung in der EU besser abgeschätzt werden könne (sinn-gemäss SBankV, VPA, Vorort) oder die Arbeiten am neuen Rechnungslegungsrecht erst wieder aufzunehmen, wenn ein EU-Beitritt entsprechende Regelungen notwendig mache (Forum).

Es wurde darauf hingewiesen, dass der Vorentwurf die spezifischen Gegebenheiten bei Vorsorgeeinrichtungen zu wenig berücksichtige (ASIP).

In verschiedenen Vernehmlassungen wurde geltend gemacht, die Regelungen im Gesetz seien zu detailliert; die Vollzugsbestimmungen sollten auf Verordnungsstufe geregelt werden (sinn-gemäss JU, NE, SBankV). Aus dem VE RRG gehe zu wenig deutlich hervor, welche Vorschriften für welche Rechtsformen gälten (NW).

Es wurde darauf hingewiesen, dass die im Vorentwurf zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern vorgesehenen Zulassungsvoraussetzungen die Mitglieder der Treuhandkammer bevorzugten (STV).

103 Eigenständiges Gesetz

Die Expertenkommission schlug vor, das Rechnungslegungsrecht nicht in das OR zu integrieren, sondern ein eigenständiges Gesetz zu erlassen.

103.01 Positive Beurteilung

Von verschiedenen Vernehmlassungsteilnehmern wurde die Zusammenfassung der Regelung des Rechnungslegungsrechts an einem Ort begrüsst (BE, GE, JU, KDKF). Da Buchführung, Rechnungslegung, Publizität und Revision eine einheitliche Materie bildeten, wurde in diversen Stellungnahmen die geschlossene Darstellung in einem Spezialgesetz befürwortet (sinngemäss AG, GE, JU, TI, ZG, EBK, SP, FRSP, SBauerV, OdA).

103.02 Kritik

Für andere Vernehmlassungsteilnehmer stellt das OR den natürlichen Rahmen für die beabsichtigte gesetzliche Regelung dar. Gemäss ihrer Auffassung ist es durchaus möglich, den VE RRG in das bestehende OR zu integrieren (sinngemäss BE, NE, ASCC, VEB). Dies diene auch der Benutzerfreundlichkeit, da eine Regelung, welche die Rechtsformen definiere auch die Vorschriften betreffend den Jahresabschluss und dessen Revision enthalten solle (sinngemäss TG, UniLA).

104 Geltungsbereich und Grössenkriterien

Der Expertenentwurf schlug für alle rechnungslegungspflichtigen Organisationen einheitliche Regeln vor, und zwar differenziert nach Rechtsform, Grösse und Art der Tätigkeit. Die Anforderungen sollen für einzelne rechnungslegungspflichtige Organisationen erweitert werden. Vereine und Stiftungen ohne Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister werden als buchführungs- und rechnungslegungspflichtig erklärt, sofern ihre Grösse oder die Art ihrer Tätigkeit es erforderlich machen.

104.01 Positive Beurteilung

Die Erweiterung des Geltungsbereiches auf Vereine und Stiftungen ohne Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister wurde in zahlreichen Stellungnahmen begrüsst (sinngemäss GL, JU, NE, LU, SG, SZ, TG, SH, ZG, ZH, SP, UniFR, UniLA, KSS, SGB, SGV, VSA, OdA, TS). Der Ansatz, dass sich die Verpflichtung zur Rechnungslegung und die damit verbundenen gesetzlichen Vorschriften nicht mehr nur an der Rechtsform, sondern auch an der Grösse der Organisation orientieren, wurde als richtig erachtet (sinngemäss SH, ZG, ASCC, OBT). Dies schaffe Transparenz und erleichtere die Handhabung. Fehlentwicklungen könnten früher entdeckt und damit Schaden von der Wirtschaft abgewendet werden (THK). Die vorgesehenen Vereinfachungen für kleine Organisationen wurden begrüsst (sinngemäss UniFR, OdA).

104.02 Kritik

Von verschiedener Seite wurde geltend gemacht, die Ausnahme vom Geltungsbereich des Gesetzes sei in Bezug auf Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, zu wenig klar geregelt (sinngemäss AG, BE, NW, ZH, SBankV). Es wurde darauf hingewiesen, dass die Abgrenzung zwischen dem VE RRG und dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) und dessen Verordnungen unklar sei (sinngemäss OW, LU, KBVG). Der VE RRG bedürfe der Klarstellung, auf welche Stiftungen er Anwendung finde (OW). Es sei nicht klar, ob die Spezialgesetzgebung als Ganzes eine abschliessende Regelung der Rechnungslegung vorsehen müsse, damit das RRG nach Art. 2 Abs. 2 keine Anwendung finde, oder ob eine abschliessende Regelung der Rechnungslegung von Teilbereichen oder sogar von Einzelschriften genüge, um den Vorrang des Spezialgesetzes zu sichern (sinngemäss EBK, SVV). Es wurde gewünscht, dass die bankengesetzlichen Vorschriften dem RRG in jedem Fall voringen (SBankV). Das RRG solle keine Anwendung finden, wenn die Spezialgesetze strengere Vorschriften aufwiesen (SP).

Auch die öffentlich-rechtlichen Anstalten der Kantone und des Bundes (Art. 763 OR) und diejenigen des kantonalen Rechts seien dem RRG zu unterstellen (BE). Öffentlichrechtliche Vorsorgeeinrichtungen sollten denselben Rechnungslegungsbestimmungen unterstellt werden wie die privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen (LU). Organisationen, deren Eigenkapital zu 100% von der öffentlichen Hand stamme, seien vom Geltungsbereich des RRG auszunehmen (TG). Gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften, die einer staatlichen Aufsicht unterständen, seien vom Geltungsbereich des RRG auszunehmen (VLB).

Es wurde einerseits vorgeschlagen, die Rechnungslegungspflicht auf die liberalen Berufe (SGV, JU) und die Landwirte auszudehnen (JU), andererseits gefordert, sie auf Organisationen zu beschränken, die im Handelsregister eintragungspflichtig sind (Vorort). Einzelfirmen, Personengesellschaften, Vereine und Stiftungen seien nur einem Teil des VE RRG zu unterstellen (Art. 1 bis 15 [ohne das Erfordernis der Geldflussrechnung], Art. 42, Art. 63, Art. 64 und Art. 66 sowie Art. 67 ff.; [Vorort]).

Es wurde einerseits angeregt, Vereine ohne Ausnahmen dem RRG zu unterstellen (BE), andererseits geltend gemacht, die Unterstellung unter das RRG solle sich auf diejenigen beschränken, die sich gemäss Art. 61 Abs. 2 ZGB im Handelsregister eintragen müssen (FRSP).

Die grundsätzliche Gleichstellung aller klassischen Stiftungen und der Vereine mit den Kapitalgesellschaften bzw. juristischen Personen des Handelsrechts wurde abgelehnt (AGES). Es sollten für Vereine und Stiftungen unabhängig von der Grösse nur die minimalen Anforderungen des RRG gelten. Nur bei Stiftungen und Vereinen mit überwiegendem Unternehmenscharakter bzw. erheblicher kaufmännischer Betätigung, in bedeutendem Umfang operativ tätigen Organisationen sowie solchen, die sich regelmässig durch öffentliche Sammlungen finanzieren, sollten die höheren Anforderungen Anwendung finden (AGES).

Bezüglich der Stiftungen sei zwischen den traditionellen Stiftungen und den BVG-Stiftungen zu unterscheiden (FRSP). Die Familien- und die

kirchlichen Stiftungen gemäss Art. 87 ZGB seien vom Geltungsbereich des RRG auszuschliessen (FRSP). Dem RRG seien nur die Stiftungen einer gewissen Wichtigkeit zu unterstellen, die öffentlich Geld sammeln (FRSP).

Es wurde gewünscht, Vorsorgeeinrichtungen vom Geltungsbereich des RRG auszunehmen (ASIP). Soweit nötig und sachgerecht, sollten die entsprechenden Bestimmungen des RRG in die Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV2) übernommen und damit für Vorsorgeeinrichtungen eine abschliessende Regelung geschaffen werden (sinngemäss ASIP, GEKO). Im Hinblick auf eine wirkungsvolle Kontrolle und Beaufsichtigung sollten für alle beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen die gleichen Regeln bezüglich Rechnungslegung gelten (ASIP).

Es wurde einerseits angeregt, nur zwischen börsenkotierten und nichtbörsenkotierten Organisationen zu unterscheiden; nur die ersten seien den Anforderungen des RRG zu unterstellen werden (CePatr). Andererseits wurde vorgeschlagen, nur zwei Grössenkategorien zu schaffen (Bilanzsumme 5 Millionen Franken, Umsatzerlöse 10 Millionen Franken, Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres; sinngemäss ASCC, VEBIT, VEB, STV). Es wurde weiter vorgeschlagen, die Grössenkriterien für grosse Organisationen zu erhöhen (Bilanzsumme von 50 Millionen Franken, Umsatzerlöse von 100 Millionen Franken, Arbeitnehmer für 500 vollzeitige Stellen; sinngemäss OBT, Vorort). Die Rechnungslegung einer grossen Organisation solle nur nach einem allgemein anerkannten Regelwerk erfolgen müssen, wenn die Organisation an der Börse kotiert sei oder öffentliche Anleihen ausstehend habe (OBT). Bei einer Zweiteilung des Geltungsbereiches sei für die kleinen Unternehmen, die dem RRG nicht unterstellt seien, nur eine Attestierung (im angelsächsischen Raum bekannt als Review) - eine Sichtung durch eine Fachperson - vorzusehen (STV). Es wurde vorgeschlagen, die Erleichterungen allen kleinen Organisationen - unabhängig von der Rechtsform - zu gewähren (sinngemäss VPA, OBT) bzw. die kleinen Einzelfirmen und Personengesellschaften vom Geltungsbereich des RRG auszuschliessen (FRSP). Familiengesellschaften mit weniger als 30 beteiligten Aktionären der Familie seien unabhängig von den in Art. 35 VE RRG genannten Kriterien von den Art. 36 (Rechnungslegung nach allgemein anerkannten Regelwerken) sowie 60 und 61 VE RRG (Publizität) auszunehmen (VSWK).

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Grössenkriterien in einer Verordnung und nicht im Gesetz geregelt werden sollten (sinngemäss VEB, JU, EBK).

105 Fair Presentation

Die Expertenkommission schlug vor, die wirtschaftliche Lage der Organisation getreu darzustellen, so dass sich Dritte darüber ein zuverlässiges Urteil bilden können (Fair presentation).

105.01 Positive Beurteilung

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Anwendung des Grundsatzes der Fair presentation der Verbesserung der Transparenz und damit dem

Schutz der Gläubiger und der nicht geschäftsführenden Eigentümer diene (BE). Das Hauptziel des RRG, die wirtschaftliche Lage einer Organisation getreu darzustellen, wurde in zahlreichen Stellungnahmen grundsätzlich begrüsst (sinngemäss AG, GL, JU, LU, NE, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, UniBE, UniFR, UniLA, SP, THK, FRSP, KSS, SGB, VSA, IndHold, KDFK, OdA, SGV, Vorort, STV, VSWK).

105.02 Kritik

Es wurde geltend gemacht, dass der Bedarf für eine Fair presentation bei kleinen Unternehmen nicht nachgewiesen sei und dass sie einen erheblichen administrativen und kostenmässigen Mehraufwand verursache. Das Erfordernis nach Offenlegung werde sich auch ohne gesetzliche Vorschriften durchsetzen, eine gesetzliche Vorschrift erübrige sich deshalb (SVV).

Durch die Einführung der Fair presentation werde der bisher bestehende steuerliche Planungsspielraum der KMU zusätzlich eingeschränkt; für die KMU seien deshalb Ausnahmen bzw. Wahlmöglichkeiten zu schaffen (SGV). Die praktischen Auswirkungen des Grundsatzes der Fair presentation auf die KMU und die Familienaktiengesellschaften seien zu wenig abgeklärt worden, eine unerwünschte Folge sei, dass wichtige Teile von Ermessensreserven, die der langfristigen Erhaltung des Unternehmens dienen würden, nicht mehr gebildet werden könnten (sinngemäss Vorort, VSWK).

Die Aufwertung von Aktiven über den Anschaffungswert hinaus sei problematisch, da die Angemessenheit der Bewertung in vielen Fällen nur schwer beurteilt werden könne (ZG). Das Mindestwertprinzip schütze das Element der Vorsicht besser (VPA).

Es wurde bemängelt, dass der VE RRG keine analoge Bestimmung zu Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie (in Ausnahmefällen muss von der Anwendung einzelner Gesetzesbestimmungen abgewichen werden, falls deren Anwendung mit einer möglichst getreuen Darstellung unvereinbar ist) vorsehe (UniLA).

106 Verhältnis RRG-Steuerrecht

In der Schweiz gilt zur Zeit der Grundsatz, wonach die Handelsbilanz (im Prinzip) die Grundlage für die steuerrechtliche Veranlagung bildet (sogenanntes Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz). Dies hat zur Folge, dass eine Änderung der Bewertungsvorschriften in der Handelsbilanz die steuerrechtliche Veranlagung beeinflusst. Die Expertenkommission wies darauf hin, dass längerfristig eine ganze oder teilweise Abschaffung des Massgeblichkeitsprinzips die beste Lösung sei. Da diese aber im Steuerrecht zu erfolgen habe, schlug die Expertenkommission im Sinne einer vorläufigen Lösung in Art. 34 VE RRG vor, dass aus steuerrechtlichen Gründen von den Bewertungsvorschriften des RRG abgewichen werden könne.

106.01 Positive Beurteilung

Einige Vernehmlassungsteilnehmer akzeptieren Art. 34 als Zwischenlösung. Die Meinung der Expertenkommission, es sei Sache der Steuerbe-

hörden, eine Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip in die Wege zu leiten, wurde von ihnen geteilt (sinngemäss JU, VD, ZG, UniLA).

106.02 Kritik

Zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer waren hingegen der Ansicht, dass Art. 34 unzureichend sei. Der Verweis auf steuerrechtliche Grundsätze suggeriere das Bestehen steuerrechtlich anerkannter und umfassender Bewertungsvorschriften. Dem sei indessen nicht so. Vielmehr werde im Steuerrecht diesbezüglich auf das Handelsrecht oder neu eben auf das Rechnungslegungsrecht verwiesen. Das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip zwingt das RRG zu Sonderlösungen im Einzelabschluss, die dem erwünschten Grundsatz der Fair presentation eindeutig zuwiderlaufen. Ohne Änderung der Konzeption des Steuerrechts auf Bundes- und Kantonebene mit einer Regelung der steuerrechtlich zulässigen Abweichung in der Bewertung könnten die Normen des VE RRG kaum sinnvoll umgesetzt werden (sinngemäss AG, BL, GL, GR, LU, NE, SG, SZ, TG, FRSP, KSS, ASCC, KDKF, OBT, VEB, VSIG, EBK, EFK, UniFR, Vorort, Bourquin, VFGI). Es wurde darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit der Bildung willkürlicher stiller Reserven unter steuerlichen Aspekten sehr attraktiv sei und einen erheblichen Wettbewerbsfaktor darstelle. Solange das Massgeblichkeitsprinzip gelte, lasse sich der Wunsch nach einem zeitlichen Steueraufschub durch die Bildung willkürlicher stiller Reserven und der möglichst wahrheitsgetreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage nur unbefriedigend lösen (GR).

Es wurde gefordert, die Arbeit am RRG aufzuschieben, bis eine Arbeitsgruppe die vielen in diesem Bereich offenen Fragen geklärt habe. Steuerliche Argumente sprächen für die Beibehaltung des Massgeblichkeitsprinzips. Dieses Prinzip habe sich bewährt, da es Rechtsicherheit und Berechenbarkeit der Steuerfolgen verschaffe. Dass nur grosse Organisationen die Auswirkungen steuerrechtlicher Unterbewertung im Anhang offenzulegen haben (Abs. 3), benachteilige diese in sachlich nicht begründbarer Weise und widerspreche dem Ziel des neuen RRG (SBankV).

Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer wiesen darauf hin, dass das RRG nicht direkt oder indirekt zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen dürfe (sinngemäss Vorort, SVV, THK, VPA, IndHold, SGV). Zeitgleich mit der Inkraftsetzung des RRG müssten auch steuerrechtliche Normen in Kraft gesetzt werden (sinngemäss THK, Vorort). Die steuerlichen Anpassungen seien mit der Unternehmenssteuerreform 2 (insb. Fusionsgesetz) zu verknüpfen (sinngemäss AG, BE, LU, SG, SZ, TG, ZH, KSS). Sie sollten auf das notwendige Minimum (etwa Zuschreibungsgebot) beschränkt werden. Die Aufhebung des Massgeblichkeitsprinzips solle als längerfristig sauberste Lösung geprüft werden (THK). Falls der Bund bzw. die Kantone keine Bewertungsregeln in die Steuergesetze aufnähmen, gelte - entgegen und trotz Art. 34 VE RRG - das Massgeblichkeitsprinzip des Steuerrechts und damit die Bewertungsregeln des VE RRG (sinngemäss VPA, OBT, OdA, IndHold). Das Massgeblichkeitsprinzip solle - unter Sicherstellung der geltenden Bewertungsvorschriften - beibehalten werden (IndHold). Um zu vermeiden, dass das erwirtschaftete Ergebnis günstiger dargestellt werde, müssten die kleinen und mittleren Organisationen im An

hang offenlegen, wenn sie stille Reserven bilden und auflösen (vgl. Art. 663b OR; THK). Die Bilanzierung latenter Steuern sei zu regeln (SBankV).

107 Publizität

Gemäss dem Vorschlag der Expertenkommission müssen grosse Organisationen und Gruppen ihre Jahresrechnung mit dem Revisionsbericht im Schweizerischen Handelsamtsblatt veröffentlichen oder jeder Person, die es innerhalb eines Jahres verlangt, auf deren Kosten zustellen (Art. 61 VE RRG). Die mittleren und die kleinen Organisationen müssen den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in den Geschäftsbericht sowie gegebenenfalls in den Bericht des Abschlussprüfers gewähren (Art. 60 VE RRG). Die vorgeschlagene Lösung geht für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften weniger weit als die 4. und 7. EG-Richtlinie im Bereich des Gesellschaftsrechts, welche eine Hinterlegung beim Handelsregisteramt verlangen.

107.01 Positive Beurteilung

Die von der 4. und 7. EG-Richtlinie abweichende eigenständige schweizerische Lösung wurde in einigen Stellungnahmen begrüsst (sinngemäss AG, UniFR, FRSP).

107.02 Kritik

Der Entwurf ging verschiedenen Vernehmlassungsteilnehmern zu wenig weit: Es sei wünschenswert, dass die schweizerischen Unternehmen ihre Informationspolitik an die der umliegenden europäischen Länder anpassen (JU). Es wurde darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften am 29. September 1998 festgestellt habe, die Bundesrepublik Deutschland verstosse gegen die EG-Richtlinien, wenn sie keine geeigneten Sanktionen gegenüber Unternehmen vorsehe, welche die Offenlegung des Jahresabschlusses unterliessen (UniLA). Die Regelung der Publizität sei EU-konform auszugestalten (sinngemäss UniLA, SP, VSA). Das Interesse der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer müsse bei der Regelung der Publizität berücksichtigt werden (sinngemäss UniLA, SP, SGB, VSA). Das Einsichtsrecht sei allen zu gewähren, die ein schutzwürdiges Interesse nachwiesen, nicht nur den Gläubigern (OdA).

Der Entwurf ging anderen Vernehmlassungsteilnehmern zu weit: Aus Gründen des Schutzes der Privatsphäre und des Wettbewerbs müsse es den Unternehmen überlassen bleiben zu entscheiden, wem sie Einblick in die Rechnungslegung gewährten (CePatr). Bei Vorsorgeeinrichtungen dürften die Publizitätsvorschriften keine Anwendung finden, da spezialgesetzliche Regelungen bestünden (ASIP). Nicht kotierte grosse Aktiengesellschaften hätten einen Anspruch auf Informationsschutz, die Publikation der Jahresrechnung bzw. des konsolidierten Abschlusses gehe deshalb zu weit (sinngemäss VPA, VSWK, VFGI). Genossenschaften (ANCV) bzw. Personengesellschaften (VSP) sollten von der Publizitätspflicht gemäss Art. 61 VE RRG ausgenommen werden. Das Einsichtsrecht gemäss Art. 60 VE RRG sei auf die Fälle zu beschränken, bei denen der Richter die Unterlagen für den Beweis als notwendig erachte (sinngemäss SGV, Vorort, STV, VEBIT). Dies gelte auch für Art. 61, wo auch ein schutzwürdiges

Interesse nötig sein solle (sinngemäss VFGE, VSIG). Die Interessen der Gläubiger würden im SchKG genügend geregelt. Art. 60 VE RRG solle gestrichen werden, da sich die Gläubiger bei Vertragsschluss das Einsichtsrecht in die Geschäftsbücher ausbedingen könnten, falls sie dies wünschten (IndHold). Im Gesetz sei ausdrücklich zu verankern, dass grosse Organisationen ihren Einzelabschluss nicht publizieren müssten, falls sie Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe seien (sinngemäss Vorort, IndHold).

108 Revisionspflicht

Die Expertenkommission stellte im VE RRG zwei Varianten zur Diskussion: Variante I sieht nur für die mittleren und grossen Organisationen eine Revisionspflicht vor. Variante II unterstellt der Revisionspflicht alle mittleren und grossen Organisationen und zusätzlich die kleinen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

108.01 Positive Beurteilung der Variante I

Es wurde geltend gemacht, Variante I entlaste die kleinen Unternehmen von administrativen Aufgaben (sinngemäss VD, FRSP, SGV, STV). Variante I sei vorzuziehen (sinngemäss VFGE, VSIG). Die Revisionspflicht für Kapitalgesellschaften sei an die Erfüllung gewisser Grössenkriterien zu knüpfen (FDP). Es solle dem Markt überlassen werden, ob interessierte Dritte auf der freiwilligen Revision gemäss Art. 59 RRG bestehen wollten (SZ).

108.02 Positive Beurteilung der Variante II

Variante II wurde bevorzugt, da sich die Prüfungspflicht hinsichtlich Gläubigerschutz und Steigerung der Kreditwürdigkeit bewährt habe (sinngemäss BE, GE, SO, ZH, EBK, EFK, OBT). Variante II sei vorzuziehen (sinngemäss BL, FR, GL, JU, LU, NE, NW, SG, TG, TI, KBVG, SP, KSS, SGB, OdA, fenaco). Mit der Variante II könne dem Rechtsmissbrauch wirksam begegnet werden (AG). Ohne Revisionspflicht riskierten die Vorschriften des RRG zum toten Buchstaben zu werden (sinngemäss AG, GE, NE). Die Revision diene auch den Minderheitsgesellschaftern und -aktionären und stelle den Preis dar, der für die beschränkte Haftung zu entrichten sei (UniLA). Das Vorliegen einer geprüften Jahresrechnung mit Revisionsbericht sei für die Beurteilung der Bonität in vielen Fällen hilfreich und notwendig (SBankV). Der Schutz der Anleger und der Genosschafter rechtfertige den Aufwand, den die betroffene Firma zu betreiben habe (KDKF). Nur mit der Variante II seien eine der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Baugenossenschaften entsprechende Revision und ein ausreichender Schutz der Gläubiger gesichert (SVW). Eine möglichst umfassende Prüfungspflicht möglichst vieler Unternehmen wurde befürwortet (TS).

108.03 Andere Vorschläge

Das Kriterium von 50 Vollzeitstellen in Variante I sei zu hoch angesetzt (ZG).

Zum Schutz der Aktionäre werde vorgeschlagen, bei Variante I ein "opting in" vorzusehen: Danach soll die Organisation die Prüfungspflicht in den

Statuten verankern können, und falls dies nicht gemacht werde, solle jeder Aktionär verlangen können, dass für das folgende Jahr eine Prüfung durchgeführt werde (sinngemäss THK, Vorort). Sofern nicht Aktionäre, Gesellschafter bzw. Genossenschafter eine Revision ausdrücklich verlangten, seien die kleinen Gesellschaften, die Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften von der Revisionspflicht zu befreien (UniFR).

Es wurde vorgeschlagen, nur zwei Grössenkategorien zu schaffen (Bilanzsumme 5 Millionen Franken, Umsatzerlöse 10 Millionen Franken, Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres). Alle kleinen Unternehmen seien von der Revisionspflicht zu befreien; Gläubiger und Aktionäre sollten aber die Prüfung des Jahresabschlusses verlangen können (ASCC). Zwei der drei Grössenkriterien von Art. 43 seien zwecks Entlastung der KMU zu erhöhen (Bilanzsumme 5 Millionen Franken, Umsatzerlöse 10 Millionen Franken), und von der Revisionspflicht seien alle kleinen Organisationen ungeachtet ihrer Rechtsform auszunehmen (SGV).

Nur an der Börse kotierte Gesellschaften sollen der Revisionspflicht unterstellt werden (CePatr).

Eine Organisation sei der Revisionspflicht zu unterstellen, wenn sie die Grössenkriterien von Art. 35 VE RRG erfülle (sinngemäss ASCC, VEB).

Die Revisionspflicht von Stiftungen solle nur von der Erfüllung des Kriteriums Bilanzsumme von 4 Millionen Franken abhängig gemacht werden (SO).

Das Kriterium Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres sei auf 20 Stellen zu senken. Allenfalls könne die Prüfungspflicht von der Höhe der Fremdfinanzierung abhängig gemacht werden (ZG).

Alle juristischen Personen, die im Handelsregister eingetragen sind, seien der Revisionspflicht zu unterstellen (SBV).

109 Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer

Die Expertenkommission schlug ein Zulassungsverfahren für die Abschlussprüfer von mittleren und grossen Organisationen und von Gruppen vor. Das Zulassungsverfahren wurde im Vorentwurf für eine Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) geregelt.

109.01 Positive Beurteilung

Die Vorschriften über die Anforderung und das Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer wurden als zweckmässig erachtet (BL). Der Vorentwurf schaffe eine gute Grundlage für die Anerkennung der Schweizer Revisoren und Revisionsgesellschaften in der EU (Vorort). Es wurde in hohem Masse begrüsst, dass eine Zulassungsstelle für Abschlussprüfer eingeführt werde (THK).

109.02 Kritik

Ein Teil der Vernehmlassungsteilnehmer war der Ansicht, dass die Anforderungen für die Zulassung natürlicher Personen viel zu streng seien (ASEGH). Die für die Zulassung vorgesehenen Kriterien rechtfertigten sich

nur für grosse und komplexere Organisationen. Für einfachere Verhältnisse müssten die Anforderungen an die Fachpraxis reduziert werden (Vorort).

Es fehle eine Vorschrift, wonach die Zulassung bei Wegfall eines einwandfreien Leumunds entzogen werde (ZG). In einigen Kantonen würden keine Leumundszeugnisse mehr ausgestellt; Art. 47 Abs. 2 lit. c sei daher zu überprüfen (SO). Aufgrund des Datenschutzes sei ein Leumundszeugnis heute nicht mehr sehr aussagekräftig. Es könne deshalb auf die Einreichung dieses Dokumentes verzichtet werden (sinngemäss SGV, STV).

Verschiedene Stellungnahmen wiesen darauf hin, dass die Finanzkontrolle des Bundes, der Kantone und der Gemeinden im RRG ausdrücklich als zugelassene Abschlussprüferinnen genannt werden sollten, damit sie auch in Zukunft als Abschlussprüferinnen tätig sein könnten (sinngemäss AG, GR, SG, SO, SZ, TG, ZH, EFK, FDF, ASCC, VEB).

Das Erfordernis, wonach die Mehrheit der Mitglieder der Zulassungsstelle aus zugelassenen Abschlussprüfern bestehen müsse, könne zu einer unerwünschten Marktregulierung führen (sinngemäss TG, EFK).

Auch der Schweizerische Treuhänder-Verband solle in der Zulassungsstelle angemessen vertreten sein (sinngemäss SGV, STV)

Eine privatwirtschaftlich organisierte Zulassungsstelle sei vorzuziehen (sinngemäss THK, Vorort). Das EJPD solle selbst als Zulassungsstelle fungieren (EFK)

110 Abschlussprüfer / Abschlussprüfung

110.01 Kritik

In Art. 48 Abs. 2 lit. c sei die Unvereinbarkeit für Ehegatten und für weitere feste Partnerschaften zu statuierten (AG). Nur objektive Kriterien mit einem Bezug zur ökonomischen Unabhängigkeit dürften bei der Beurteilung der Unvereinbarkeit eine Rolle spielen. Eine enge verwandtschaftliche Beziehung zu Organpersonen solle deshalb keinen Unvereinbarkeitsgrund darstellen (NE).

Unvereinbar mit der Stellung des Abschlussprüfers müsse jede Art beratender Tätigkeit sein (GE). Neben der Mitwirkung in der Buchführung könnten sich auch aus andern Beratungstätigkeiten des Abschlussprüfers Unvereinbarkeitsgründe ergeben (SBankV). Auszuschliessen sei nur die verantwortliche Führung der Buchhaltung der zu prüfenden Organisation und nicht jede Art der Mitwirkung, wie z.B. die Abschlussberatung (sinngemäss THK, OBT). Art. 48 Abs. 2 lit. d solle dahingehend präzisiert werden, dass die Mitwirkung in der Geschäfts- oder Buchführung mit der Stellung des Abschlussprüfers unvereinbar sei (sinngemäss ASCC, VEB). Jede finanzielle Beteiligung (nicht nur eine wesentliche) solle mit der Stellung des Abschlussprüfers unvereinbar sein (THK).

Die Aufgaben des Abschlussprüfers sollten auf die Prüfung der Geschäftsführung und eine Bestätigung des Gütegrades des internen Kontrollsystems ausgedehnt werden (BL).

Einige Vernehmlassungsteilnehmer machten geltend, dass die Haftung des Abschlussprüfers überdacht und neu geregelt werden solle (sinngemäss THK, SP, OBT). Es wurde vorgeschlagen, analog der EU eine Haftungsbeschränkung für die Revisionsstelle einzuführen (OBT).

Bei fehlendem Abschlussprüfer sei eine wirksame, gesamtschweizerisch einheitliche Sanktionsmöglichkeit (Möglichkeit der gerichtlichen Auflösung) vorzusehen (sinngemäss AG, NW, SG, LU, NE, OW, ZH, UniFR, KDFK).

Abs. 1 von Art. 50 sei zu überdenken. Durch die Zunahme der multidisziplinären Dienstleistungen bei vielen Treuhandgesellschaften sei es immer weniger der Fall, dass die Mehrheit der Stimmrechte im obersten Organ bei den zugelassenen Abschlussprüfern liege (THK).

Art. 52 VE RRG regle nur das Vorgehen bei der Eintragung des Abschlussprüfers, nicht aber die Eintragungspflicht (sinngemäss Vorort, THK).

Der Ansatz der risikoorientierten Prüfung sei völlig unberücksichtigt geblieben (EBK).

Eine Jahresrechnung könne dem Gesetz entsprechen, selbst wenn die Buchführung die gesetzlichen Anforderungen nicht erfülle. Art. 54 Abs. 1 sei dementsprechend mit der Prüfung der Buchführung zu ergänzen (sinngemäss ASCC, VEB).

Der Zusatzbericht solle wie der heutige Erläuterungsbericht (Art. 729a OR) obligatorisch bleiben (sinngemäss BE, TI, KBVG, ASCC, VEB).

Es sei klarzustellen, dass durch den Abschlussprüfer gemäss VE RRG alle Gesetzesverstösse inklusive der Bestechung inländischer und ausländischer Beamter sowie die privatrechtliche Bestechung nach Art. 4 UWG erfasst werden müssten (TS).

111 Konsolidierte Rechnung

Die Expertenkommission schlug vor, die Konsolidierungspflicht auf alle rechnungslegungspflichtigen juristischen Personen auszudehnen. Voraussetzung für die Konsolidierungspflicht ist die Kontrolle der Muttergesellschaft über die Tochtergesellschaft. Für die Konsolidierungsgrundsätze verweist der VE RRG auf allgemein anerkannte Regelwerke, wie die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung FER, die International Accounting Standards IAS oder die Generally Accepted Accounting Principles der USA (US GAAP).

111.01 Positive Beurteilung

Der Erweiterung der Konsolidierungspflicht auf alle rechnungslegungspflichtigen juristischen Personen und den Konsolidierungsgrundsätzen wurde zugestimmt (ZG). Die Regelung, auch kleine Gruppen zu konsolidieren, wurde begrüsst (UniLA, SBankV, SO).

111.02 Kritik

Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer waren der Auffassung, dass die Verpflichtung zur Konsolidierung auch auf die Personengesellschaften ausgedehnt werden solle (sinngemäss SBankV, THK, VSA, ASCC, OBT, VEB).

Andere Vernehmlassungsteilnehmer waren der Ansicht, dass die Konsolidierungspflicht gelockert werden solle. Kleine juristische Personen seien nicht der Konsolidierungspflicht zu unterstellen (sinngemäss TI, SGV, VFGL, VSIG). Die Unterstellung der kleinen Kapitalgesellschaften wurde als nicht angebracht erachtet (VPA). Nach der Teilung der Organisationen in nur zwei Grössenkategorien sollten nur die grossen juristischen Personen der Pflicht zur Konsolidierung unterstellt werden (ASCC, VEB). Es wurde vorgeschlagen, die Organisationen nur in zwei Grössenkategorien aufzuteilen (vgl. Ziff. 104.02). Eine Organisation solle nur dann als konsolidierungspflichtig erklärt werden, wenn die kontrollierten Organisationen zusammen die Grössemerkmale für eine grosse Organisation erreichten (sinngemäss ASCC, VEB). Sofern alle Mitglieder (Aktionäre, Gesellschafter bzw. Genossenschafter) einverstanden seien, sollten kleine Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die Erstellung einer konsolidierten Rechnung verzichten können (UniFR). Stiftungen und Vereine sollten nicht der Konsolidierungspflicht unterstellt werden (FRSP). Die Ausdehnung der Konsolidierungspflicht auf alle juristischen Personen ohne gleichzeitiges Festlegen von Ausnahmen, hauptsächlich im Grössenbereich des Konzerns, sei unverhältnismässig (Vorort). Gewisse Genossenschaften sollten von der Konsolidierungspflicht ausgenommen werden (ANCV).

Für die Konsolidierung kleiner Organisationen solle nicht auf die allgemein anerkannten Regelwerke verwiesen werden. Der dadurch entstehende Aufwand sei übertrieben und unnötig (SO).

Es widerspreche dem Sinn der Stiftung, wenn Wohlfahrtsfonds und überobligatorische Personalvorsorgeeinrichtungen in der Jahresrechnung der juristischen Person des Arbeitgebers konsolidiert werden müssten (sinngemäss KBVG, AG).

Es wurde geltend gemacht, dass der VE RRG für den Einzelabschluss grosser Gesellschaften, die eine konsolidierte Rechnung erstellen und publizierten, unnötige Probleme schaffe. Art. 37 VE RRG solle daher derart abgeändert werden, dass die in den IAS vorgesehenen Methoden und Wahlmöglichkeiten angewendet werden könnten (IndHold).

112 Rechnungslegung nach allgemein anerkannten Regelwerken

Die Expertenkommission schlug vor, dass die Rechnungslegung grosser Organisationen zwingenderweise und diejenige kleinerer Organisationen freiwillig einem anerkannten Regelwerk folgen müsse bzw. dürfe. Die Bewertung derivativer Finanzinstrumente erfolge auch nach einem allgemein anerkannten Regelwerk.

112.01 Positive Beurteilung

Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer unterstützten mit Blick auf die Globalisierung der Wirtschaft die konzeptionelle Ausrichtung und Abstimmung des VE RRG auf die internationalen Grundsätze und Standards (sinngemäss GL, JU, NE, SG, SH, SZ, TG). Durch die Verweisung auf die allgemein anerkannten Regelwerke werde ermöglicht, das schweizerische Recht an die internationalen Entwicklungen anzupassen. Es wurde begrüsst, dass die Regelwerke nur gesamthaft übernommen werden dürften und dass der Bundesrat einzelne Regelwerke von der Anwendung aus-

schliessen könne (sinngemäss UniLA, FRSP). Mit den Verweisen auf allgemein anerkannte Regelwerke werde das Gesetz von Detailregelungen entlastet und die Rechnungslegungsvorschriften könnten schneller an die neuesten Erkenntnisse angepasst werden (OdA). Der Rahmencharakter des Entwurfes, der die Anwendung allgemein anerkannter Regelwerke als hinreichend für die Erfüllung der gesetzlichen Erfordernisse akzeptiere, wurde begrüsst, da damit der schweizerischen Praxis Rechnung getragen werde (IndHold).

112.02 Kritik

Es wurde geltend gemacht, dass die freie Wahl zwischen den allgemein anerkannten Regelwerken die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erschwere (UniLA).

Der generelle Verweis auf allgemein anerkannte Regelwerke sei viel zu offen und allgemein formuliert. Die Eingriffskompetenz des Bundesrates (Art. 36 Abs. 3 und 41 Abs. 3 VE RRG) müsse erheblich ausgebaut werden. Das Verhältnis zwischen gesetzlicher Detailregelung und privater Selbstregulierung erscheine unausgewogen. Es sei nicht klar, ob die Detailvorschriften des Gesetzes bei der Anwendung eines allgemein anerkannten Regelwerkes eingehalten werden müssten. Die juristische Tragfähigkeit des Verweises auf normsetzende, private und teilweise ausländische Institutionen wurde bezweifelt (SBankV). Die FER sollen aus dem Text von Art. 41 VE RRG gestrichen werden, da sie - im Gegensatz zu US-GAAP und IAS - bislang kein geschlossenes oder verpflichtendes Regelwerk bei Börsenzulassungen auf dem globalen Kapitalmarkt darstellten (UniBE).

Der VE RRG erfülle folgende Forderungen nicht vollständig: Das Gesetz dürfe nicht mehr verlangen als die anerkannten Rechnungslegungswerke; es müsse mit diesen kompatibel sein, dürfe die von den anerkannten Rechnungslegungswerken eingeräumten Wahlmöglichkeiten nicht einschränken und müsse die aus der Weiterentwicklung der anerkannten Rechnungslegungswerke resultierenden Veränderungen zulassen. Die Weiterentwicklung des Rechnungslegungsrechts werde dynamisch verlaufen. Es sei deshalb darauf zu achten, dass nur die Grundprinzipien auf Gesetzesstufe geregelt würden, technische Normen hingegen in einer Verordnung (IndHold).

Es wurde auf die Problematik der nichtpublizierten Einzelabschlüsse hingewiesen. Organisationen, die zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung verpflichtet sind, müssten in Anwendung von Art. 61 Abs. 2 RRG anstelle des Einzelabschlusses die konsolidierte Rechnung publizieren. Angesichts des beträchtlichen Aufwandes eines IAS-Einzelabschlusses stelle dies einen Leerlauf dar. Die Befolgung eines anerkannten Regelwerkes sollte deshalb nur insoweit vorgeschrieben werden, als dies zur Erfüllung der vom RRG verlangten Gliederung und Offenlegung im Rahmen des Einzelabschlusses notwendig sei (IndHold). Art. 36 Abs. 2 RRG sei zu streichen, da Ausnahmen, welche der vollen Erfüllung anerkannter Regelwerke widersprächen, abzulehnen seien (IndHold). Art. 36 Abs. 3 RRG sei an Kriterien zu binden. Der Anwendungsausschluss durch den Bundesrat solle nur möglich sein, wenn die Regelwerke gegen die im RRG festgehaltenen Grundprinzipien verstieszen (IndHold).

Die Regelwerke seien auf gewinnorientierte Unternehmen zugeschnitten. Es scheine daher nicht gerechtfertigt, Vorsorgeeinrichtungen die Befolgung allgemein anerkannter Regelwerke vorzuschreiben (ASIP).

113 Derivative Finanzinstrumente

Da auf dem Gebiet der derivativen Finanzinstrumente weder in der Schweiz noch international eine gefestigte Meinung bezüglich der Buchführung und Rechnungslegung bestehe, verzichtete die Expertenkommission auf eine detaillierte Regelung und legte nur wenige Grundsätze fest.

113.01 Positive Beurteilung

Einige Vernehmlassungsteilnehmer sind damit einverstanden, dass die Derivate im heutigen Zeitpunkt infolge fehlender gefestigter Meinung und Praxis noch nicht detailliert geregelt werden. Die Regelung der Grundsätze im Gesetz (sinngemäss ZG, SBankV) und der Verweis auf zugelassene Regelwerke hinsichtlich der Bewertung (FRSP) wird begrüsst.

113.02 Kritik

Es wurde die Frage aufgeworfen, ob die Regelung der Derivate nicht zu früh erfolge (JU). Es wurde bedauert, dass die Derivate im Entwurf nur Erwähnung fänden, ohne dass anwendbare Bestimmungen formuliert würden (SP). Die Definition grundsätzlicher Mindestbestimmungen (auch bezüglich Measurement und Recognition) im Gesetz sei notwendig. Die Rechnungslegungsvorschriften der EBK (RRV-EBK) könnten in angepasster Form für grosse Gesellschaften im RRG übernommen werden. Zur Risikominimierung könnten Überlegungen zur Eigenmittelunterlegung ein Thema werden (SBankV). Es wurde geltend gemacht, dass der Verweis auf internationale Regeln wenig helfe, wenn diese noch nicht befriedigend erarbeitet seien (SGB).

Das Erfordernis von Angaben über das Risikoüberwachungssystem für derivative Finanzinstrumente gehe zu weit. Die Verpflichtung zur besonderen Überwachung des Derivat-Geschäftes genüge (BE).

Die Koordination mit Art. 56a BVV2 sei sicherzustellen (BE, GE, LU, NE, NW, KBVG).

114 Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit

Die Expertenkommission war der Ansicht, dass das Problem der Überschuldung unabhängig von der Rechtsform für alle buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Organisationen bestehe, und regelte es deshalb unter Einbezug der Zahlungsunfähigkeit im Rechnungslegungsrecht.

114.01 Positive Beurteilung

In einer Stellungnahme wird darauf hingewiesen, dass das Bankenkursrecht in nächster Zeit überarbeitet werde. Die Abgrenzung zu den Bestimmungen des RRG sei dazumal zu prüfen (EBK). Der Einbezug von Massnahmen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Organisationen wurde in einigen Vernehmlassungen als positiv erachtet (sinngemäss UniFR, SP, SG, SGV). Es wurde begrüsst, dass der

VE RRG an die Befähigung der fachkundigen Person keine Bedingungen knüpfe (SGV).

114.02 Kritik

Einige Vernehmlassungsteilnehmer forderten, dass jeweils nicht nur die Gesellschafter, sondern auch die Arbeitnehmenden sofort zu informieren seien (sinngemäss SP, SGB, VSA).

Es wurde angeregt zu überprüfen, ob bei der Einzelfirma die Deponierung der Bilanz bei Überschuldung infolge der unbeschränkten persönlichen Haftung des Einzelunternehmers wirklich angebracht sei (ZG). Bei Einzel-firmen und Personengesellschaften dürfe die Überschuldung objektiv nur sehr schwer feststellbar sein, müssten doch auch die privaten Vermö-genswerte der voll haftenden Gesellschafter miteinbezogen werden (OBT). Das Verfahren für die Feststellung der Zahlungsunfähigkeit sei zu schwerfällig (THK).

Es wurde geltend gemacht, dass in diesen komplexen Fällen der Ab-schlussprüfer den Anforderungen von Art. 44 genügen müsse (ASCC).

Es bestehe die Gefahr, dass überschuldete Organisationen ohne Revisi-onsstelle Art. 63 nicht nachleben würden (OBT).

Die Benachrichtigung des Gerichtes durch die Revisionsstelle sei proble-matisch, hänge doch diese Feststellung vielfach auch von der Beurteilung der näheren Zukunft der Unternehmung ab. Besser wäre eine schriftliche Empfehlung der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat, worauf dieser an-schliessend eine schriftliche Stellungnahme auszufertigen hätte. Die Zah-lungsunfähigkeit müsse klar definiert werden (ZG).

In Bezug auf Vorsorgeeinrichtungen bestehe bereits eine spezialgesetzli-che Regelung. Die Übernahme der Bestimmungen des VE RRG sei weder sachgerecht noch notwendig (ASIP).

115 Verschiedene Einzelfragen

115.01 Die Behandlung von Unsicherheiten im Jahresabschluss

Da jedes zukünftige Ereignis mehr oder weniger unsicher sei, seien im Sinne einer fair presentation die Zukunftslagen durch den Aufsteller des Jahresabschlusses einzuschätzen. Hierzu bedürfe es eines Konzepts, wolle man nicht der Willkür Tür und Tor öffnen. Ein solches Konzept sei im VE RRG nicht erkennbar (UniBE).

115.02 Strafgesetzbuch

Der auf das OR Bezug nehmende Art. 321 StGB sei mittels Verweis auf das RRG anzupassen (EBK). Das Nichtbeachten der Rechnungslegungs-vorschriften sollte zu einer strafrechtlich deutlich spürbareren Sanktion führen. Es frage sich, ob Art. 325 StGB neu nicht als Vergehen anstatt als Übertretung ausgestaltet werden solle (KSBS).

115.03 Rechnungslegungskommission

Das Fehlen einer Rechnungslegungskommission im VE RRG wurde bedauert, da eine spezialisierte Instanz im Bereich des Rechnungslegungsrechts der Rechtsentwicklung förderlich sein könne (UniLA, SBankV).

115.04 Interne Revision

Es wird als Mangel empfunden, dass sich das RRG nicht zur internen Revision äussere. Grosse Gesellschaften i.S. von Art. 727b OR bedürften im Interesse und zum Schutz einer breiteren Öffentlichkeit einer verschärften Kontrolle (SVIR).

115.05 Wahlrechte

Wahlrechte beeinträchtigten die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung verschiedener Unternehmen. Die Wahlrechte im RRG (VE RRG Art. 13 Abs. 2, 16 Abs. 2 Ziff. 10, 18 Abs. 1 Ziff. 3 lit. d und 29) wurden deshalb abgelehnt (SBankV).

1 Aperçu des résultats de la procédure de consultation

101 Introduction

Par décision du 21 octobre 1998, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de justice et police d'ouvrir la procédure de consultation concernant les avant-projets de loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (AP LECCA) ainsi que d'ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (AP OACC). La procédure de consultation a duré du 21 octobre 1998 au 30 avril 1999. Le Tribunal fédéral suisse à Lausanne, le Tribunal fédéral des assurances à Lucerne, la Commission de recours en matière de propriété intellectuelle, tous les cantons, les partis représentés à l'Assemblée fédérale, les universités suisses, 6 autorités et institutions apparentées ainsi que 31 organisations ont été invités à y participer.

Le Tribunal fédéral suisse, le Tribunal fédéral des assurances, la Commission de recours en matière de propriété intellectuelle, le canton d'Uri, le Parti Démocrate-Chrétien (CVP²), l'Union Démocratique du Centre (SVP), l'Association suisse des magistrats de l'ordre judiciaire (SVR) et la Fédération suisse des Avocats (SAV) ont expressément renoncé à donner leur avis. Au total, 74 prises de positions ont été remises, dont 8 provenant de participants non-officiels.

102 Appréciation générale de l'avant-projet

102.01 Approbation

Une partie des participants à la procédure de consultation approuve en principe la tendance de l'AP LECCA (AR, BL, JU, OW, TI, VD, VS, FDP, AGES, CePatr, SBauerV, SBG, AIP, ANCV, ASCC, Bourquin, KSBS, TS, fenaco, VEB).

Les éléments suivants de l'AP LECCA sont particulièrement salués: le concept d'une réglementation uniforme pour toutes les formes juridiques, la souplesse du système adopté, qui rend possible l'adaptation aux évolutions sur les plans national et international, la bonne compréhensibilité et la relative simplicité de l'avant-projet, en dépit de la complexité des problèmes à résoudre (GL, LU, NE, SG, SZ, TG, KSS, KDFK), le fait que la réglementation s'inspire des standards internationaux (AG, BE, OW, VS, SP) ainsi que l'amélioration de la transparence et la possibilité de comparer les comptes annuels résultant du principe de la présentation fidèle de la situation économique et de la structure uniforme des comptes, toutes deux souhaitées (BL, FR, ZG, ZH, EBK, UniBE, UniFR, UniLA, THK, VSA, OBT, OdA).

102.02 Avis critiques

Un canton souhaite un examen approfondi des conséquences de l'AP LECCA pour les PME (LU). Différentes prises de position font valoir que le

² Pour les abréviations voir le tableau ci-dessous ch. 2.

projet est trop axé sur les grandes entreprises et ne tient pas assez compte des PME, bien que celles-ci soient les principales destinataires de l'avant-projet (SGV, STV, VEBIT, Forum). D'autres participants signalent que, suite à une surréglementation, l'AP LECCA provoquerait des charges administratives disproportionnées pour les PME (SO, Forum). Selon une prise de position, les exigences concernant la qualité de la comptabilité devraient être dictées par le marché; c'est bien davantage la capitalisation propre insuffisante que la comptabilité insuffisante qui constitue le problème majeur des PME (Vorort).

Les allègements prévus en faveur des PME, indépendamment de leur forme juridique, doivent être étendus à l'ensemble des sociétés de capitaux (SBauerV, SGV, VSIG). Par ailleurs, les allègements en faveur des PME sont critiqués, étant donné que ceux-ci sont contraires à une amélioration de la transparence en faveur des travailleurs (SGB).

La réglementation en principe uniforme pour toutes les formes de droit est contestée, étant donné que les intérêts des destinataires de la comptabilité diffèrent selon la taille de l'entité, la forme juridique et la nature des activités (Vorort).

Une prise de position fait valoir que le principe de la prudence, actuellement suivi en majorité, tient mieux compte de l'exigence de l'accumulation de réserves que le principe de la présentation fidèle de la situation économique prévu par l'AP LECCA (Vorort).

Un participant signale que le rapport entre comptes individuels / comptes consolidés et AP LECCA / cadres de référence reconnus n'est pas consistant (IndHold). Les règles d'évaluation devraient être conçues différemment pour des entités qui doivent dresser des comptes individuels et celles qui doivent en plus établir des comptes consolidés (IndHold).

En se référant au droit de la société anonyme récemment révisé et aux évolutions au sein de l'UE (remaniement des directives de la CE, orientation de l'UE vers l'exécution des IAS sur le plan international), plusieurs participants ont remis en question la nécessité d'un nouveau droit comptable (FDP, CePatr, VPA, VSWK). Le mandat d'adapter les dispositions du droit comptable suisse en vigueur aux directives de la CE ne semble matériellement pas urgent, étant donné que, pour un effort d'harmonisation dans le domaine de la comptabilité sur le plan international, "l'acquis communautaire" n'est plus pertinent (SBankV). Afin que l'évolution ultérieure au sein de l'UE puisse mieux être évaluée (SBankV, VPA), l'ajournement de la procédure - ou une reprise ultérieure des travaux concernant le nouveau droit comptable uniquement lorsqu'une adhésion à l'UE rendrait de telles dispositions nécessaires - est suggéré (Forum).

Selon un participant, l'avant-projet ne tiendrait pas assez compte des circonstances spécifiques aux instituts de prévoyance (ASIP).

Plusieurs prises de position font valoir que la réglementation dans la loi est trop détaillée; les dispositions d'exécution devraient être réglementées au niveau d'une ordonnance (JU, NE, SBankV). Les dispositions applicables aux formes juridiques respectives ne ressortent pas clairement de l'AP LECCA (NW).

Selon une remarque faite par un participant, les conditions d'agrément

prévues dans l'AP OACC favoriseraient les membres de la Chambre Fiduciaire (STV).

103 Loi indépendante

La commission d'experts a proposé de ne pas intégrer le droit comptable dans le CO, mais de promulguer une loi indépendante.

103.01 Appréciation positive

Plusieurs participants saluent la concentration de la réglementation du droit comptable dans un seul acte législatif (BE, GE, JU, KDKF). Etant donné que la tenue de la comptabilité, l'établissement des comptes, la publicité et le contrôle constituent une matière uniforme, diverses prises de position ont approuvé la présentation complète dans une loi spéciale (AG, GE, JU, TI, ZG, EBK, SP, FRSP, SBauerV, OdA).

103.02 Avis critique

Pour d'autres participants, le CO constitue un cadre naturel pour la réglementation légale envisagée. A leur avis, il est tout à fait possible d'intégrer l'AP LECCA dans l'actuel CO (BE, NE, ASCC, VEB). Ceci faciliterait une utilisation conviviale, étant donné qu'une réglementation qui définit les formes juridiques devrait également contenir les dispositions relatives aux comptes annuels et à leur contrôle (TG, UniLA).

104 Champ d'application et critères de taille

Le projet des experts propose des règles uniformes à vrai dire différenciées selon la taille de l'entité, la forme juridique et la nature des activités pour toutes les entités soumises à l'obligation d'établir des comptes. Les exigences devraient être étendues pour quelques entités soumises à l'obligation d'établir des comptes. Des associations et des fondations qui ne doivent pas obligatoirement s'inscrire au registre du commerce sont obligées de tenir une comptabilité et d'établir des comptes suivant la taille de l'entité ou la nature des activités.

104.01 Appréciation positive

De nombreuses prises de positions saluent l'élargissement du champ d'application à des associations et des fondations non soumises à l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (dans ce sens GL, JU, NE, LU, SG, SZ, TG, SH, ZG, ZH, SP, UniFR, UniLA, KSS, SGB, SGV, VSA, OdA, TS). L'hypothèse selon laquelle l'obligation d'établir des comptes et les dispositions légales y relatives ne sont plus uniquement définies par la forme de droit mais tiennent également compte de la taille de l'entité, est considérée comme juste (SH, ZG, ASCC, OBT). Il en résulterait une transparence accrue et faciliterait l'application. Des évolutions irrégulières pourraient être découvertes plus tôt et permettre ainsi de prévenir l'économie d'éventuels dommages (THK). Les simplifications prévues pour les petites entités sont saluées (UniFR, OdA).

104.02 Avis critiques

Différents participants font valoir que les exceptions au champ d'applica-

tion de la loi visant les institutions qui - en raison de leur domaine d'activités - sont soumises à la surveillance de l'Etat, ne sont pas réglées de manière assez claire (AG, BE, NW, ZH, SBankV). Plusieurs prises de position rendent attentif au fait que la délimitation entre l'AP LECCA et la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) ainsi que les ordonnances y relatives doit être clarifiée (OW, LU, KBVG). L'AP LECCA devrait être précisé dans la mesure où les fondations concernées devraient ressortir de la loi (OW). Un point n'est pas clair: la législation spéciale dans son intégralité devrait-elle prévoir une réglementation exhaustive de la comptabilité afin que la LECCA ne s'applique pas selon l'art. 2, al. 2 AP LECCA? Ou une réglementation exhaustive de la comptabilité dans certains domaines d'activités ou des dispositions particulières suffiraient-elles à assurer la préséance de la loi spéciale (EBK, SVV)? Un participant souhaite que les dispositions du droit bancaire prévalent dans tous les cas sur la LECCA (SBankV). La LECCA ne devrait pas être applicable lorsqu'une loi spéciale contient des dispositions plus sévères (SP).

Les institutions de droit public des cantons et de la Confédération (art. 763 CO) doivent également être soumises à la LECCA (BE). Les mêmes dispositions du droit comptable doivent être applicables aux institutions de prévoyance professionnelle du droit public comme aux institutions privées (LU). Des institutions dont le capital propre est détenu à cent pour cent par la collectivité publique devraient être exclues du champ d'application de la LECCA (TG). Les coopératives de construction d'utilité publique soumises à la surveillance de l'Etat devraient également être exclues du champ d'application de la LECCA (VLB).

Divers participants exigent que l'obligation de tenir des comptes soit étendue aux professions libérales (SGV, JU) et aux paysans (JU). D'autres revendiquent une limitation de l'application de la LECCA aux entités ayant l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (Vorort). Les entreprises individuelles, les sociétés de personnes, les associations et les fondations ne devraient être que partiellement soumises à la LECCA (art. 1 à 15 [sans l'obligation du tableau des flux de trésorerie], art. 42, art. 63, art. 64 et art. 66 ainsi que les art. 67 ss; [Vorort]).

Une prise de position suggère de soumettre toutes les associations à la LECCA, sans exceptions (BE). A l'opposé, un participant fait valoir que le champ d'application de la LECCA devrait se limiter uniquement aux associations ayant l'obligation de se faire inscrire au registre du commerce selon l'article 61, alinéa 2, CC (FRSP).

Un participant refuse la mise sur pied d'égalité des fondations classiques ainsi que des associations et des sociétés de capitaux, resp. des personnes morales du droit commercial (AGES). Seules les exigences minimales de la LECCA devraient être applicables aux associations et aux fondations, indépendamment de leur taille. Des fondations et des associations dont le caractère d'entreprise est prépondérant, resp. celles qui exercent une activité commerciale considérable, des entités qui exercent une activité opérationnelle d'une ampleur importante ainsi que des entités qui financent régulièrement leurs activités par des collectes publiques devraient répondre aux exigences élevées de la LECCA (AGES).

Il faudrait distinguer entre les fondations classiques et les fondations de prévoyance professionnelle (FRSP). Les fondations de famille et les fondations ecclésiastiques de l'article 87 CC devraient être exclues du champ d'application de la LECCA (FRSP). Seules des fondations revêtant une certaine importance et qui récoltent publiquement des fonds doivent être soumises à la LECCA (FRSP).

Un participant souhaite exclure les institutions de prévoyance du champ d'application de la LECCA (ASIP). Pour autant que cela soit nécessaire et adéquat, les dispositions respectives de la LECCA devraient être intégrées dans l'Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP2) afin de créer une réglementation exhaustive pour les institutions de prévoyance (ASIP, GEKO). En vue d'une surveillance effective, des règles d'établissement des comptes identiques devraient s'appliquer à toutes les institutions de prévoyance soumises à surveillance (ASIP).

Un participant suggère de distinguer uniquement entre les entités dont les titres sont cotés en bourse et celles dont les titres ne le sont pas; seules les premières devraient être soumises aux exigences de la LECCA (Ce-Patr). Divers participants proposent de créer uniquement deux catégories en fonction de la taille de l'entité (total du bilan de 5 millions de francs; chiffre d'affaires de 10 millions de francs; moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice annuel; ASCC, VEBIT, VEB, STV). Certaines prises de position conseillent d'élever les critères de taille pour les grandes entités (total du bilan de 50 millions de francs; chiffre d'affaires de 100 millions de francs; moyenne de 500 emplois à plein temps au cours de l'exercice annuel; OBT, Vorort). L'établissement des comptes d'une grande entité ne devrait s'effectuer en application d'un cadre de référence généralement reconnu uniquement lorsque les titres de l'entité sont cotés en bourse ou lorsqu'elle est débitrice d'un emprunt public (OBT). En cas de division du champ d'application, seule une attestation revêtant la forme d'un examen effectué par un expert (connu sous le nom de "review" dans les pays anglo-saxons) devrait être prévue pour les petites entités non soumises à la LECCA (STV). Plusieurs participants proposent d'accorder les allègements prévus à toutes les petites entités, indépendamment de leur forme juridique, (VPA, OBT) ou d'exclure les petites entreprises individuelles et les petites sociétés de personnes du champ d'application de la LECCA (FRSP). Indépendamment des critères énoncés à l'article 35 AP LECCA, des sociétés de famille comportant moins de 30 actionnaires membres de la famille devraient être exclues du champ d'application de l'article 36 AP LECCA (établissement des comptes consolidés selon un cadre de référence généralement reconnu) ainsi que des articles 60 et 61 AP LECCA (publicité; VSWK).

Divers participants rendent attentif au fait que les critères de taille devraient être définis dans une ordonnance et non au niveau d'une loi (VEB, JU, EBK).

105 Fair Presentation

La commission d'experts propose de présenter la situation économique d'une entité de manière fidèle afin que les tiers puissent se former une

opinion sûre à ce sujet ("fair presentation").

105.01 Appréciation positive

Selon un participant, l'application du principe de la présentation fidèle améliore la transparence et assure la protection des créanciers et non des propriétaires gérants (BE). De nombreux participants approuvent en principe le but principal de la LECCA, la présentation fidèle de la situation économique d'une entité (AG, GL, JU, LU, NE, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, UniBE, UniFR, UniLA, SP, THK, FRSP, KSS, SGB, VSA, IndHold, KDFK, OdA, SGV, Vorort, STV, VSWK).

105.02 Avis critiques

La nécessité du principe de "fair presentation" n'est pas démontrée pour les petites entités; celui-ci créerait des charges administratives et financières supplémentaires. L'absence de disposition légale ne s'oppose pas à la réalisation de l'exigence de présentation fidèle (SVV).

L'introduction du principe de "fair presentation" restreint la liberté d'action dont bénéficient actuellement les PME en matière de planification fiscale; de ce fait, des exceptions ou une liberté de choix devraient être prévues pour les PME (SGV). Les effets pratiques du principe de "fair presentation" sur les PME et les sociétés anonymes familiales n'ont pas été suffisamment examinés. D'importantes parties des réserves découlant de l'évaluation et servant au maintien de l'entreprise à long terme, ne pourraient plus être constituées; c'est un effet indésirable (Vorort, VSWK).

La réévaluation des actifs au-delà du coût d'acquisition est considérée comme problématique, étant donné que l'appréciation de l'évaluation ne peut être jugée que difficilement dans bon nombre de cas (ZG). Le principe de la valeur minimale tiendrait mieux compte de l'élément de prudence (VPA).

Le fait que l'AP LECCA ne prévoit pas une disposition analogue à l'article 2, alinéa 5 de la 4ème directive CE soulève des critiques (exceptionnellement, une dérogation aux dispositions légales s'impose lorsque l'application de celles-ci n'est pas compatible avec la présentation fidèle; UniLA).

106 Rapport de la LECCA avec le droit fiscal

La Suisse connaît actuellement le principe selon lequel le bilan commercial constitue (en règle générale) la base pour l'imposition fiscale (principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal). En conséquence, une modification des règles d'évaluation applicables au bilan commercial influence l'imposition fiscale. La commission d'experts rend attentif au fait que l'abrogation totale ou partielle du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial représente, à long terme, la meilleure solution. Etant donné que la modification doit être effectuée en droit fiscal, la commission d'experts a proposé une solution provisoire à l'article 34 AP LECCA, permettant une dérogation aux dispositions d'évaluation de la LECCA pour des motifs d'ordre fiscal.

106.01 Appréciation positive

Différents participants acceptent l'article 34 AP LECCA en tant que solution intermédiaire. Ils partagent l'avis de la commission d'experts selon lequel l'administration fiscale doit mettre en œuvre la suppression du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial (JU, VD, ZG, UniLA).

106.02 Avis critiques

Cependant, divers participants sont d'avis que l'article 34 AP LECCA est insuffisant. Le renvoi à des principes de droit fiscal suggère l'existence de règles d'évaluation plus larges et reconnues sous l'angle fiscal, ce qui n'est pourtant pas le cas. A cet effet, le droit fiscal renvoie plutôt au droit commercial ou, plus précisément, au nouveau droit comptable. Le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial ancré dans le droit fiscal contraint la LECCA à opter pour des solutions particulières, dans le domaine des comptes individuels, clairement incompatibles avec le principe de "fair presentation" souhaité par l'AP LECCA. Les dispositions de l'AP LECCA ne peuvent guère être transposées de manière adéquate sans modification de la conception du droit fiscal au niveau fédéral et cantonal par une réglementation fiscale des divergences admissibles dans l'évaluation (AG, BL, GL, GR, LU, NE, SG, SZ, TG, FRSP, KSS, ASCC, KDKF, OBT, VEB, VSIG, EBK, EFK, UniFR, Vorort, Bourquin, VFGI). La possibilité de constituer des réserves latentes arbitraires est très attirante sous l'aspect fiscal et représente un facteur de compétitivité significatif. Le souhait d'un report fiscal temporel par la constitution de réserves latentes arbitraires et la présentation fidèle de la situation économique ne sont que difficilement réalisables tant que le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial reste en vigueur (GR).

Les travaux concernant la LECCA devraient être ajournés afin qu'un groupe de travail puisse éclaircir les nombreuses questions ouvertes dans ce domaine. Des motifs fiscaux favorisent le maintien du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial. Ce principe éprouvé assure la sécurité du droit et permet d'évaluer les conséquences fiscales. Le fait que seules les grandes entités doivent indiquer les conséquences d'une sous-évaluation dans l'annexe (alinéa 3) crée un désavantage objectivement injustifié et s'oppose au but de la nouvelle LECCA (SBankV).

Selon divers participants, la LECCA ne devrait pas, directement ou indirectement, provoquer une augmentation de la charge fiscale (Vorort, SVV, THK, VPA, IndHold, SGV). Ces dispositions fiscales devraient entrer en vigueur simultanément avec la LECCA (THK, Vorort). Les adaptations fiscales devraient être liées à la réforme de l'imposition des sociétés 2 (en particulier loi sur la fusion; AG, BE, LU, SG, SZ, TG, ZH, KSS). Celles-ci devraient se limiter au minimum nécessaire (par exemple le principe d'addition). A long terme, la suppression du principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial devrait être examinée en tant qu'elle constitue la solution la plus claire (THK). Au cas où la Confédération, resp. les cantons, ne prévoiraient pas de règles d'évaluation dans les lois fiscales, le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial du droit fiscal et, par conséquent, les règles d'évaluation de l'AP LECCA seraient

applicables - contrairement et en dépit de l'article 34 AP LECCA (VPA, OBT, OdA, IndHold). Le principe dit de l'importance déterminante du bilan commercial devrait être maintenu - avec une garantie du maintien des règles d'évaluation en vigueur (IndHold). Afin d'éviter que le résultat économique ne puisse être présenté de manière trop favorable, les petites et moyennes entités devraient publier la constitution et la dissolution de réserves latentes dans l'annexe (cf. art. 663b CO; THK). La mention dans le bilan des impôts latents doit être réglementée (SBankV).

107 Publicité

Conformément à la proposition de la commission d'experts, les grandes entités et les groupes doivent publier leurs comptes annuels ainsi que le rapport des contrôleurs des comptes dans la Feuille officielle suisse du commerce ou les délivrer à toute personne qui en a fait la demande dans les douze mois aux frais du requérant (art. 61 AP LECCA). Les moyennes et petites entités sont tenues de mettre à disposition, pour consultation, le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport du contrôleur des comptes aux créanciers qui démontrent un intérêt digne de protection (art. 60 AP LECCA). La solution proposée est plus souple pour les petites et moyennes sociétés de capitaux que les 4^{ème} et 7^{ème} directives CE dans le domaine du droit des sociétés, qui exigent le dépôt auprès de l'office du registre du commerce.

107.01 Appréciation positive

Plusieurs prises de position approuvent une solution suisse autonome, qui déroge aux 4^{ème} et 7^{ème} directives CE (AG, UniFR, FRSP).

107.02 Avis critiques

Aux yeux de divers participants, l'avant-projet ne va pas assez loin: il est souhaitable que les entreprises suisses adaptent leur politique d'information à celle des pays européens environnants (JU). La Cour de Justice des Communautés Européennes a constaté, le 29 septembre 1998, que la République fédérale d'Allemagne contrevenait aux directives CE en ne prévoyant pas de sanctions adéquates contre les entreprises qui négligeaient la publicité des comptes annuels (UniLA). La réglementation de la publicité doit être élaborée de manière eurocompatible (UniLA, SP, VSA). L'intérêt des travailleurs doit être pris en considération dans la réglementation de la publicité (UniLA, SP, SGB, VSA). Un droit de consultation doit être assuré à toute personne qui fait preuve d'un intérêt digne de protection et non seulement aux créanciers (OdA).

Pour d'autres participants à la procédure de consultation, l'avant-projet va trop loin: pour des motifs de protection de la sphère privée et de concurrence, il doit appartenir à l'entreprise de décider à qui elle assure un droit de regard dans la comptabilité (CePatr). Les dispositions relatives à la publicité ne devraient pas s'appliquer aux institutions de prévoyance, car il existe une réglementation légale spéciale (ASIP). Les grandes sociétés anonymes dont les actions ne sont pas cotées en bourse auraient un droit à la protection des informations et la publication des comptes annuels, resp. des comptes consolidés, irait trop loin (VPA, VSWK, VFGI). Les so

ciétés coopératives (ANCV), resp. les sociétés de personnes (VSP) devraient être exclues du champ d'application de l'art. 61 AP LECCA. Le droit de consultation de l'art. 60 AP LECCA devrait être limité aux cas dans lesquels le juge estime les pièces nécessaires pour emporter la preuve d'un fait (SGV, Vorort, STV, VEBIT). Cette remarque vaut également pour l'art. 61 AP LECCA; le requérant devrait aussi faire preuve d'un intérêt digne de protection (VFGI, VSIG). Les intérêts des créanciers seraient régis de manière suffisante dans la LP. L'art. 60 AP LECCA pourrait être tracé car les créanciers pourraient se réserver un droit de consultation dans les comptes de la société lors de la conclusion d'un contrat au cas où ils le souhaiteraient (IndHold). Il faut prévoir expressément dans la loi que les grandes entités ne doivent pas publier leurs comptes individuels si elles sont une partie d'un groupe tenu à l'établissement de comptes consolidés (Vorort, IndHold).

108 Devoir de contrôle

La commission d'experts a mis deux variantes en discussion dans l'AP LECCA. La variante I ne prévoit un devoir de contrôle que pour les moyennes et grandes entités. La variante II soumet toutes les moyennes et grandes entités ainsi que les petites sociétés de capitaux et sociétés coopératives au devoir de contrôle.

108.01 Appréciation positive de la variante I

La variante I décharge les petites entreprises de tâches administratives (VD, FRSP, SGV, STV). La variante I doit être préférée à la variante II (VFGI, VSIG). Le devoir de contrôle pour les sociétés de capitaux doit être lié à certains critères de taille (FDP). Il convient de laisser au marché le soin de décider si les tiers intéressés veulent se soumettre au devoir de contrôle volontaire selon l'art. 59 AP LECCA (SZ).

108.02 Appréciation positive de la variante II

La variante II a la préférence, comme le devoir de contrôle a fait ses preuves, eu égard à la protection des créanciers et à l'augmentation de la crédibilité (BE, GE, SO, ZH, EBK, EFK, OBT). La variante II doit être préférée (BL, FR, GL, JU, LU, NE, NW, SG, TG, TI, KBVG, SP, KSS, SGB, OdA, fenaco). La variante II permet d'éliminer de manière efficace l'abus de droit (AG). Les dispositions de l'AP LECCA risqueraient de rester lettre morte sans devoir de contrôle (AG, GE, NE). Le devoir de contrôle profite également aux associés et actionnaires minoritaires et constitue le prix à payer pour une responsabilité limitée (UniLA). La mise à disposition d'une comptabilité annuelle contrôlée accompagnée d'un rapport de révision est utile et nécessaire dans de nombreux cas pour juger de la solvabilité d'une entité (SBankV). La protection des investisseurs et des coopérateurs justifie les coûts que l'entreprise concernée doit assumer (KDKF). Seule la variante II assure un devoir de contrôle correspondant à l'importance économique nationale des coopératives de construction et une protection suffisante des créanciers (SVW). Un devoir de contrôle aussi large que possible du plus grand nombre possible d'entreprises fut préconisé (TS).

108.03 Autres propositions

Le critère des 50 emplois à plein temps mentionné dans la variante II est fixé trop haut (ZG).

Pour protéger les actionnaires, une proposition vise à introduire un "opting-in" dans la variante I. Ainsi, l'entité doit pouvoir ancrer le devoir de contrôle dans les statuts et, si tel n'est pas le cas, chaque actionnaire peut exiger qu'un contrôle des comptes annuels soit opéré pour l'année suivante (THK, Vorort). Aussi longtemps que les actionnaires, resp. les coopérateurs n'exigent pas expressément le contrôle, les petites sociétés, les petites sociétés de capitaux, resp. les petites sociétés coopératives, doivent en être libérées (UniFR).

Une proposition vise à ne créer que deux catégories d'entités en fonction de leur taille (total du bilan de 5 millions de francs, chiffre d'affaires de 10 millions de francs, moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice). Toutes les petites entreprises doivent être libérées du devoir de contrôle; les créanciers et les actionnaires devraient néanmoins pouvoir exiger le contrôle des comptes annuels (ASCC). Deux des trois critères de taille de l'art. 43 doivent être élevés afin de décharger les PME (total du bilan de 5 millions de francs, chiffre d'affaires de 10 millions de francs) et toutes les petites entités devraient être libérées du devoir de contrôle, indépendamment de leur forme juridique (SGV).

Seules les sociétés dont les titres sont cotés en bourse doivent être soumises au devoir de contrôle (CePatr).

Une entité doit être soumise au devoir de contrôle lorsque les critères de taille de l'art. 35 AP LECCA sont réunis (ASCC, VEB).

Le devoir de contrôle des fondations doit être fonction du critère unique d'un total du bilan de 4 millions de francs (SO).

Le critère d'une moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice doit être réduit à 20 emplois. Le devoir de contrôle pourrait éventuellement dépendre de la proportion de capitaux étrangers (ZG).

Toutes les personnes morales inscrites au registre du commerce doivent être soumises au devoir de contrôle (SBV).

109 Procédure d'agrément des contrôleurs des comptes

La commission d'experts proposait une procédure d'agrément pour les contrôleurs des comptes des moyennes et grandes entités ainsi que pour ceux des groupes. La procédure d'agrément était régie dans l'AP OACC.

109.01 Appréciation positive

Les prescriptions relatives aux exigences et à la procédure d'agrément des contrôleurs des comptes furent considérées comme opportunes (BL). L'avant-projet crée une bonne base pour la reconnaissance des réviseurs et des sociétés de révision helvétiques dans l'UE (Vorort). L'introduction d'une instance d'agrément pour les contrôleurs des comptes est saluée (THK).

109.02 Avis critiques

Une partie des participants à la procédure de consultation était d'avis que les exigences pour l'agrément des personnes physiques étaient beaucoup trop sévères (ASEGH). Les critères envisagés pour l'agrément ne sont justifiés que pour les grandes entités plus complexes. Lorsque les circonstances sont plus simples, les exigences quant à la pratique professionnelle devraient être réduites (Vorort).

Il manque une disposition selon laquelle l'agrément est retiré si la conduite du contrôleur n'est plus irréprochable (ZG). Dans quelques cantons, les certificats de bonnes mœurs ne sont plus établis; l'art. 47, l'al. 2, let. c, doit donc être réexaminé (SO). Eu égard à la protection des données, le certificat de bonnes mœurs n'est aujourd'hui plus très parlant. Il serait donc possible de renoncer à la production de ce document (SGV, STV).

Diverses prises de position font remarquer que le contrôle des finances de la Confédération, des cantons et des communes devraient être expressément mentionné en tant que contrôleur des comptes agréé dans la LECCA pour qu'il puisse aussi agir en tant que contrôleur des comptes à l'avenir (AG, GR, SG, SO, SZ, TG, ZH, EFK, FDF, ASCC, VEB).

L'exigence selon laquelle la majorité des membres de l'instance d'agrément sont des contrôleurs des comptes agréés pourrait conduire à une réglementation du marché non souhaitée (TG, EFK).

L'Union suisse des fiduciaires devrait aussi être représentée de manière appropriée au sein de l'instance d'agrément (SGV, STV)

Il faut privilégier une instance d'agrément organisée par l'économie privée (THK, Vorort). Le DFJP devrait lui-même faire fonction d'instance d'agrément (EFK)

110 Contrôleur des comptes / Contrôle des comptes

110.01 Avis critiques

A l'art. 48, al. 2, let. c, il faut mentionner l'incompatibilité entre époux et autres partenaires stables (AG). Seuls des critères objectifs ayant un rapport avec l'indépendance économique devraient jouer un rôle lors de l'examen de l'incompatibilité. Un lien de parenté étroit avec des membres d'un organe ne devrait ainsi pas constituer un motif d'incompatibilité (NE).

Toute activité de conseil devrait être incompatible avec la position de contrôleur des comptes (GE). Les motifs d'incompatibilité pourraient aussi résulter d'autres activités de conseil du contrôleur des comptes, au côté de la participation à la tenue de la comptabilité (SBankV). Seule la tenue des comptes de l'entité sous sa conduite et sa responsabilité doit être exclue et non pas toute forme de participation, comme les conseils pour le bouclage des comptes (THK, OBT). L'art. 48, al. 2, let. d devrait préciser que la participation à la gestion ou à la tenue des comptes est incompatible avec la fonction de contrôleur des comptes (ASCC, VEB). Toute participation financière (et non seulement une participation financière importante) devrait être incompatible avec la position de contrôleur des comptes (THK).

Les tâches du contrôleur des comptes devraient s'étendre à l'examen de la gestion et à la confirmation de la qualité du système de contrôle interne (BL).

Quelques participants à la procédure de consultation font valoir que la responsabilité du contrôleur des comptes devrait être repensée et régie par de nouvelles règles (THK, SP, OBT). Une proposition vise à introduire une limitation de la responsabilité de l'organe de contrôle, comme dans l'UE (OBT).

Si le contrôleur des comptes fait défaut, il faut prévoir une sanction efficace et uniforme pour toute la Suisse (possibilité de dissolution judiciaire; AG, NW, SG, LU, NE, OW, ZH, UniFR, KDFK).

L'al. 1 de l'art. 50 doit être repensé. Vu l'augmentation des prestations de service multidisciplinaires pour de nombreuses sociétés fiduciaires, il est de moins en moins fréquent que les contrôleurs des comptes agréés détiennent la majorité des voix dans l'organe suprême (THK).

L'art. 52 AP LECCA ne règle que la procédure mais non pas l'obligation d'inscription d'un contrôleur des comptes (Vorort, THK).

La proposition visant à un contrôle orienté en fonction des risques n'a pas du tout été prise en considération (EBK).

Une comptabilité annuelle peut être conforme à la loi même si la tenue de la comptabilité ne remplit pas les exigences légales. L'al. 54, al. 1 doit être complété dans ce sens par le contrôle de la tenue de la comptabilité (ASCC, VEB).

Le rapport complémentaire devrait rester obligatoire, comme l'actuel rapport explicatif (art. 729a CO; BE, TI, KBVG, ASCC, VEB).

Il faut clairement fixer que toutes les violations de la loi, y compris la corruption de fonctionnaires nationaux et étrangers et la corruption privée selon l'art. 4 LCD, doivent être traitées par le contrôleur des comptes (TS).

111 Comptes consolidés

La commission d'experts proposait d'étendre l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales soumises à l'établissement des comptes. Le contrôle de la société mère sur la société fille est la condition pour l'établissement de comptes consolidés. Pour les principes de consolidation, l'AP LECCA renvoie aux cadres de référence généralement reconnus, comme les Recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC), les International Accounting Standards IAS ou les Generally Accepted Accounting Principles des Etats-Unis (US-GAAP).

111.01 Appréciation positive

L'extension de l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales tenues d'établir des comptes annuels et les principes de consolidation furent approuvés (ZG). La réglementation visant à la consolidation des comptes des petits groupes fut aussi saluée (UniLA, SBankV, SO).

111.02 Avis critiques

Divers participants à la procédure de consultation étaient d'avis que l'obligation d'établir des comptes consolidés devait aussi être étendue aux sociétés de personnes (SBankV, THK, VSA, ASCC, OBT, VEB).

D'autres participants étaient d'avis que l'obligation d'établir des comptes consolidés devait être assouplie. Les petites personnes morales ne doivent pas être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés. (TI, SGV, VFGI, VSIG). La soumission des petites sociétés de capitaux fut considérée comme peu adéquate (VPA). Suite à la division des entités en deux catégories en fonction de leur taille, seules les grandes personnes morales devraient être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés (ASCC, VEB). On proposa de ne diviser les entités qu'en deux catégories (cf. ch. 104.02). Une entité ne doit établir des comptes consolidés que si les entités contrôlées atteignent ensemble les critères de taille d'une grande entité (ASCC, VEB). Aussi longtemps que tous les membres (actionnaires, associés, resp. coopérateurs) y consentent, les petites sociétés de capitaux et les petites sociétés coopératives devraient pouvoir renoncer à l'établissement de comptes consolidés (UniFR). Les fondations et les associations ne devraient pas être soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés (FRSP). L'extension de l'obligation d'établir des comptes consolidés à toutes les personnes morales sans détermination d'exceptions, principalement dans le cadre du groupe, n'est pas proportionnelle (Vorort). Certaines coopératives devraient être exceptées/exclues de l'obligation d'établir des comptes consolidés (ANCV).

Pour l'établissement des comptes consolidés des petites entités, il ne faut pas renvoyer aux cadres de référence généralement reconnus. Les charges qui en découlent sont exagérées et inutiles (SO).

Il est contraire au principe de la fondation de consolider les fonds d'assistance et les institutions de prévoyance en faveur du personnel supra-obligatoires dans les comptes de la personne morale de l'employeur (KBVG, AG).

Certaines prises de position firent valoir que l'AP LECCA crée des problèmes inutiles pour les comptes individuels des grandes sociétés qui doivent établir et publier des comptes consolidés. L'art. 37 AP LECCA devrait donc être modifié en ce sens que les méthodes et les choix offerts dans les IAS devraient pouvoir être appliqués (IndHold).

112 Comptabilité selon des cadres de référence généralement reconnus

La commission d'experts proposa que la comptabilité des grandes entités suive impérativement un cadre de référence généralement reconnu et que celle des plus petites organisations puisse en suivre un de manière volontaire. L'évaluation des instruments financiers dérivés doit aussi être effectuée selon un cadre de référence généralement reconnu.

112.01 Appréciation positive

Eu égard à la globalisation de l'économie, plusieurs participants à la procédure de consultation soutiennent l'alignement et la mise en accord de

l'AP LECCA avec les principes et les standards internationaux. (GL, JU, NE, SG, SH, SZ, TG). Le renvoi aux cadres de référence généralement reconnus permet d'adapter le droit suisse aux développements internationaux. Le fait que les cadres de référence ne puissent être repris qu'intégralement et que le Conseil fédéral puisse exclure l'application d'un cadre de référence fut salué (UniLA, FRSP). Les renvois à des cadres de référence généralement reconnus permettent d'alléger la loi de réglementations de détail et les prescriptions comptables pourraient être plus rapidement adaptées aux nouvelles connaissances (OdA). Le caractère cadre de l'avant-projet, qui considère l'application de cadres de référence généralement reconnus comme suffisant pour remplir les exigences légales est salué, car il tient compte de la pratique helvétique (IndHold).

112.02 Avis critiques

Le libre choix entre les divers cadres de référence pourrait rendre la comparaison entre les comptes annuels plus difficile (UniLA).

Le renvoi général aux cadres de référence généralement reconnus est formulé de manière beaucoup trop ouverte et générale. Le droit d'intervention du Conseil fédéral (art. 36, al. 3 et 41, al. 3, AP LECCA) devrait être considérablement réaménagé. Le rapport entre la réglementation légale de détail et l'autorégulation privée paraît peu réfléchi. Le respect impératif des dispositions de détail de la loi lors de l'application d'un cadre de référence généralement reconnu n'est pas clairement réglé. L'acceptation juridique du renvoi à des institutions privées et partiellement étrangères édictant des normes est mise en doute (SBankV). Il faut éliminer les RPC du texte de l'art. 41 AP LECCA car - contrairement aux US-GAAP et aux IAS - elles ne constituent jusqu'alors pas un cadre de référence fermé ou contraignant en cas d'admission à la bourse sur le marché global des capitaux (UniBE).

L'AP LECCA ne remplit pas parfaitement les exigences suivantes: la loi ne devrait pas exiger davantage que les cadres de référence généralement reconnus; elle devrait être compatible avec ces derniers, ne devrait pas limiter les choix offerts par les cadres de référence comptables reconnus et devrait admettre les modifications résultant du développement continu des cadres de référence reconnus. Le développement du droit comptable se déroulerait de manière dynamique. Il convient donc de prendre garde à ce que seuls les principes de base soient réglés au niveau de la loi, les normes techniques l'étant au niveau de l'ordonnance.

La problématique des comptes individuels non publiés est soulevée. Les entités contraintes à l'établissement de comptes consolidés devraient publier les comptes consolidés et non les comptes annuels, en application de l'art. 61, al. 2, AP LECCA. Vu les prestations considérables qu'exige une comptabilité annuelle selon les normes IAS, ceci constitue un effort inutile. L'application d'un cadre de référence ne devrait donc être prescrite que dans la mesure où cela est nécessaire pour remplir les exigences de la LECCA quant à la structure et à la présentation des comptes annuels (IndHold). L'art. 36, al. 2, AP LECCA doit être tracé car les exceptions qui contrediraient la reprise intégrale de cadres de référence reconnus doivent être rejetées (IndHold). L'art. 36, al. 3, AP LECCA doit être lié à des critères. L'exclusion de l'application de certains cadres de référence par le

Conseil fédéral ne devrait être possible que si les cadres de référence se heurtent aux principes fondamentaux fixés dans l'AP LECCA (IndHold).

Les cadres de référence devraient être adaptés aux entreprises orientées vers le profit. Il n'est dès lors pas justifié de contraindre les institutions de prévoyance à suivre les cadres de référence généralement reconnus (ASIP).

113 Instruments financiers dérivés

Aucune opinion bien établie n'existe en Suisse ou sur le plan international quant à la comptabilisation et à l'établissement des comptes dans le domaine des instruments financiers dérivés. La commission d'experts renonce donc à une réglementation détaillée et ne fixe que quelques idées directrices.

113.01 Appréciation positive

Quelques participants à la procédure de consultation approuvent le fait que les dérivés ne fassent pas encore l'objet d'une réglementation détaillée à l'heure actuelle, vu l'absence d'une pratique et d'une doctrine bien établies. La réglementation des principes dans la loi (ZG, SBankV) et le renvoi aux cadres de référence admis pour l'évaluation (FRSP) est salué.

113.02 Avis critiques

JU se demande si la réglementation des dérivés n'intervient pas trop tôt. Certaines prises de position regrettent que les dérivés ne soient que mentionnés dans l'avant-projet, sans que des dispositions applicables ne soient formulées (SP). La définition de dispositions fondamentales minimales (aussi quant au "measurement" et à la "recognition") dans la loi est nécessaire. Les directives comptables de la EBK (RRV-EBK) pourraient être reprises et adaptées dans la LECCA pour les grandes entités. Afin de minimiser les risques, la couverture à l'aide de fonds propres pourrait devenir un sujet de réflexion (SBankV). Certaines prises de position font valoir que le renvoi à des règles internationales n'offrait qu'une aide limitée, si celles-ci n'étaient pas encore réexaminées de manière satisfaisante (SGB).

L'exigence de fournir des données sur le système de contrôle des risques pour les instruments dérivés va trop loin. L'obligation de surveillance particulière des opérations dérivées suffit (BE).

La coordination avec l'art. 56a OPP2 doit être assurée (BE, GE, LU, NE, NW, KBVG).

114 Perte de capital, surendettement et insolvabilité

La commission d'experts était d'avis que le problème du surendettement se posait pour toutes les entités soumises à l'obligation de tenir et d'établir des comptes, indépendamment de la forme juridique. Elle régla donc ce problème, y compris l'insolvabilité, en droit comptable.

114.01 Appréciation positive

Une prise de position souligne que le droit bancaire des poursuites devrait être révisé prochainement. La distinction d'avec les dispositions de l'AP LECCA doit donc être examinée dans ce cadre (EBK). La reprise des mesures en cas de perte de capital, de surendettement et d'insolvabilité des entités fut considérée de manière positive dans quelques prises de position (UniFR, SP, SG, SGV). L'AP LECCA n'impose aucune exigence quant à la qualification du réviseur; cela fut salué (SGV).

114.02 Avis critiques

Quelques prises de position exigeaient que non seulement les associés mais aussi les travailleurs soient informés immédiatement (SP, SGB, VSA).

ZG suggéra d'examiner si le dépôt de bilan en cas de surendettement était vraiment opportun pour les entreprises individuelles, vu la responsabilité personnelle illimitée du titulaire. Le surendettement des entreprises individuelles et des sociétés de personne devrait être très difficile à constater, la fortune privée des associés indéfiniment responsables devant être prise en compte (OBT). La procédure visant à constater l'insolvabilité est trop lourde (THK).

L'ASCC fit valoir que, dans ces cas complexes, les exigences de l'art. 44 AP LECCA devaient suffire quant au contrôleur des comptes (ASCC).

Le danger que les entités surendettées sans contrôleur des comptes ne survivent pas à l'art. 63 AP LECCA existe (OBT).

L'avis au juge par le contrôleur des comptes est problématique, dans la mesure où cette constatation dépend à plusieurs égards du jugement de l'avenir proche de l'entreprise. Une recommandation écrite du contrôleur des comptes au conseil d'administration serait préférable, au sujet de laquelle ce dernier devrait ensuite rédiger une prise de position écrite. L'insolvabilité devrait être définie de manière plus claire (ZG).

Une réglementation spéciale s'applique déjà pour les institutions de prévoyance. La reprise des dispositions de l'AP LECCA n'est ni opportune, ni nécessaire (ASIP).

115 Questions diverses

115.01 Le traitement des incertitudes dans les comptes annuels

Tout élément futur est plus ou moins incertain. Les situations futures doivent donc être estimées par la personne qui établit les comptes annuels dans le sens de la "fair presentation". A cet effet, un concept doit être défini afin de ne pas ouvrir la porte à l'arbitraire. Un tel concept n'existe pas dans l'AP LECCA (UniBE).

115.02 Code pénal

L'art. 321 CP qui renvoie au CO doit être adapté par un renvoi à la LECCA (EBK). Le non respect des dispositions comptables devrait conduire à une sanction pénale clairement plus sensible. L'art. 325 CP ne devrait-il pas

être considéré comme un crime et non plus comme une contravention (KSBS)?

115.03 Commission pour l'établissement des comptes

L'absence d'une commission pour l'établissement des comptes dans l'AP LECCA fut regrettée. Une instance spécialisée dans le domaine du droit comptable pourrait être utile à son développement juridique (UniLA, SBankV).

115.04 Révision interne

L'AP LECCA ne traite pas de la révision interne; cela est considéré comme un manque. Les grandes sociétés au sens de l'art. 727b CO nécessitent un contrôle plus strict, dans l'intérêt et pour la protection d'une publicité plus large (SVIR).

115.05 Possibilité d'options

Les possibilités d'options portent préjudice à la comparaison de la comptabilité de diverses entreprises. La liberté de choix de l'AP LECCA (art. 13, al. 2, art. 16, al. 2, ch. 10, art. 18, al. 1, ch. 3, let. d et art 29 AP LECCA) est donc rejetée (SBankV).

1 Compendio dei risultati della procedura di consultazione

101 Introduzione

Con decreto del 21 ottobre 1998 il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale di giustizia e polizia di avviare la procedura di consultazione concernente gli avamprogetti di una legge federale sul rendiconto e la revisione contabile e di un'ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili. Alla procedura di consultazione, durata dal 21 ottobre 1998 al 31 aprile 1999, sono stati invitati il Tribunale federale a Losanna, il Tribunale federale delle assicurazioni a Lucerna, la Commissione federale di ricorso della proprietà intellettuale, tutti i Cantoni, i partiti rappresentati nell'Assemblea federale, le università svizzere, 6 autorità e istituzioni assimilate e 31 organizzazioni.

Hanno espressamente rinunciato a esprimersi il Tribunale federale, il Tribunale federale delle assicurazioni, la Commissione federale di ricorso della proprietà intellettuale, il Cantone Uri, il CVP³, l'SVP, l'Associazione svizzera dei giudici e la Federazione svizzera degli avvocati. Si sono pronunciati 74 partecipanti alla procedura di consultazione, di cui 8 non ufficialmente inviati.

102 Valutazione globale dell'avamprogetto

102.01 Valutazione positiva

La finalità dell'avamprogetto LRR (AP LRR) è stata fondamentale approvata da una parte dei partecipanti alla consultazione (analogamente AR, BL, JU, OW, TI, VD, VS, FDP, AGES, CePatr, SBauerV, SBG, AIP, ANCV, ASCC, Bourquin, KSBS, TS, fenaco, VEB).

Dell'AP LRR sono stati particolarmente apprezzati il concetto di un disciplinamento unitario di tutte le forme legali, la chiarezza del sistema scelto che renderebbe possibile l'adeguamento agli sviluppi nazionali e internazionali, la facile comprensibilità nonostante la complessità dei problemi da risolvere e la relativa semplicità del progetto (analogamente GL, LU, NE, SG, SZ, TG, KSS, KDFK), l'orientamento del disciplinamento agli standard internazionali (analogamente AG, BE, OW, VS, SP) come anche l'auspicata maggiore trasparenza e comparabilità dei rendiconti annui alla situazione economica e alla struttura unitaria grazie al principio della "fair presentation" (analogamente BL, FR, ZG, ZH, EBK, UniBE, UniFR, UniLA, THK, VSA, OBT, Oda).

102.02 Critiche

È stato chiesto che siano ulteriormente studiate le ripercussioni dell'AP LRR sulle PMI (LU). Diversi consultati hanno fatto valere che il progetto sarebbe orientato eccessivamente verso le grandi imprese e meno sulle PMI, benché quest'ultime siano le maggiori destinatarie dell'atto legislativo (analogamente SGV, STV, VEBIT, Forum). Altri consultati fanno osservare

³ Un elenco delle abbreviazioni utilizzate è riportato al numero 2.

che l'AP LRR, a causa dell'iperdisciplinamento, comporterebbe uno sproporzionato dispendio amministrativo per le PMI (analogamente SO, Forum). È stato chiesto di affidare al mercato le esigenze relative alla qualità del rendiconto e fatto notare che un rendiconto insufficiente costituirebbe per le PMI un problema minore rispetto soprattutto alla capitalizzazione propria insufficiente (Vorort).

Da un canto è stato chiesto che le agevolazioni per le PMI siano riconosciute, indipendentemente dalla forma giuridica, anche alle società di capitali (analogamente SBauerV, SGV, VSIG), dall'altro sono state fondamentalmente criticate le agevolazioni per le piccole imprese, dacché contrasterebbero con la migliorata trasparenza in favore dei lavoratori (SGB).

Il disciplinamento fondamentalmente unitario per tutte le forme giuridiche è stato criticato dacché, secondo la grandezza, la forma giuridica e la natura delle attività, sarebbe assai diversificata la situazione degli interessi dei destinatari del rendiconto (Vorort).

Si è fatto valere che il principio di prudenza, attualmente applicato il più delle volte, terrebbe maggiormente conto del desiderio di accumulare riserve rispetto al principio della presentazione federale giusta l'AP LRR (Vorort).

È stato fatto notare che il rapporto tra conto individuale/conto del gruppo e LRR/normative tecniche riconosciute non sarebbe sufficientemente solido (IndHold). Le norme sulla valutazione dovrebbero essere elaborate in modo differenziato per organizzazioni che produrrebbero soltanto un conto individuale e per quelle che allestiscono anche un rendiconto consolidato (IndHold).

Diversi partecipanti alla consultazione hanno messo in dubbio la necessità di un nuovo diritto sul rendiconto in considerazione della revisione appena avvenuta del diritto azionario e degli sviluppi nell'UE (rielaborazione delle direttive UE, orientamento dell'UE all'affermazione internazionale dell'IAS) (analogamente FDP, CePatr, VPA, VSWK). Il mandato di adeguare le vigenti norme svizzere sul rendiconto alle direttive CE non sembrerebbe urgente, quanto alla materia, poiché l'"aquis communautaire" non avrebbe più alcun peso negli sforzi internazionali intesi ad armonizzare il rendiconto (SBankV). È stato proposto di differire la procedura fino a quando possa essere meglio valutato l'ulteriore sviluppo nell'UE (analogamente SBankV, VPA) oppure di riprendere i lavori sul nuovo diritto di rendiconto soltanto quando un'adesione all'UE renderebbe necessarie normative pertinenti (Forum).

Si è fatto notare che l'avamprogetto non terrebbe sufficientemente conto delle peculiarità specifiche degli istituti previdenziali (ASIP).

Diversi consultati hanno evidenziato che la normativa legale sarebbe esageratamente particolareggiata; le disposizioni d'esecuzione dovrebbero essere disciplinate a livello d'ordinanza (analogamente JU, NE, SBankV). Dall'AP LRR non risulterebbe chiaramente quali disposizioni si applicherebbero a quali forme giuridiche (NW).

Si è fatto notare che le esigenze per l'abilitazione previste nell'avamprogetto di un'ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili privilegierebbe i membri della Camera fiduciaria (STV).

103 Legge a se stante

La commissione peritale ha proposto di non integrare il diritto sul rendiconto nel CO, ma di emanare una legge a se stante.

103.01 Valutazione positiva

Diversi partecipanti alla consultazione hanno apprezzato il fatto di riassumere in un unico posto il disciplinamento del diritto sul rendiconto (BE, GE, JU, KDKF). Poiché contabilità, rendiconto, pubblicità e revisione costituiscono una materia unitaria, nelle diverse prese di posizione viene auspicata la presentazione racchiusa in una legge specifica (analogamente AG, GE, JU, TI, ZG, EBK, SP, FRSP, SBauerV, OdA).

103.02 Critiche

Per gli altri partecipanti alla consultazione, il CO costituisce il quadro naturale per il disciplinamento legale proposto. Sono infatti del parere che sarebbe possibile integrare l'AP LRR nel vigente CO (analogamente BE, NE, ASCC, VEB), il che andrebbe incontro anche alle esigenze degli utenti, dacché un disciplinamento che definisse le forme giuridiche dovrebbe contenere anche le prescrizioni riguardanti il rendiconto annuo e la sua revisione (analogamente TG, UniLA).

104 Campo d'applicazione e criteri riguardo alla grandezza

Il progetto peritale propone norme unitarie per tutte le organizzazioni tenute ad allestire un rendiconto, vale a dire norme differenziate secondo la forma giuridica, la grandezza e la natura delle attività. Le esigenze per le singole organizzazioni tenute ad allestire il rendiconto saranno poi ampliate. Le associazioni e le fondazioni non tenute a farsi iscrivere nel registro di commercio vengono dichiarate obbligate alla tenuta dei conti e al rendiconto nella misura in cui la loro grandezza o la natura delle attività lo renda necessario.

104.01 Valutazione positiva

L'estensione del campo d'applicazione alle associazioni e alle fondazioni non obbligate ad essere iscritte nel registro di commercio è stata recepita positivamente da numerosi partecipanti alla consultazione (analogamente GL, JU, NE, LU, SG, SZ, TG, SH, ZG, ZH, SP, UniFR, UniLA, KSS, SGB, SGV, VSA, OdA, TS). È stato giudicato esatto il principio secondo cui l'obbligo del rendiconto e le prescrizioni legali connesse non sono più orientate soltanto alla forma giuridica, ma anche alla grandezza dell'organizzazione (analogamente SH, ZG, ASCC, OBT). Ciò creerebbe trasparenza e ne agevolerebbe l'applicazione. Potrebbero essere scoperti con anticipo gli sviluppi sbagliati e quindi evitati danni economici (THK). Sono state considerate positivamente le semplificazioni previste per le piccole organizzazioni (analogamente UniFR, OdA).

104.02 Critiche

Da diverse parti vien fatto valere che l'eccezione del campo d'applicazione della legge sarebbe stata disciplinata troppo poco chiaramente in riferimento alle organizzazioni che sottostanno, per il loro ambito d'attività, a una vigilanza statale (analogamente AG, BE, NW, ZH, SBankV). In proposito è stato fatto osservare che la limitazione tra l'AP LRR e la legge federale sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP) e le rispettive ordinanze non sarebbe chiara (analogamente OW, LU, KBVG). L'AP LRR non specificherebbe sufficientemente le fondazioni cui deve essere applicato (OW). Non sarebbe nemmeno chiaro se la legislazione speciale in toto debba prevedere un disciplinamento conclusivo del rendiconto onde evitare l'applicazione della LRR giusta l'articolo 2 capoverso 2 oppure se sia sufficiente un disciplinamento conclusivo del rendiconto di ambiti parziali o perfino di prescrizioni singole per garantire la preminenza della legge speciale (analogamente EBK, SVV). Sarebbe auspicabile che le prescrizioni legali sulle banche siano comunque poziori alla LRR (SBankV). La LRR non dovrebbe essere applicata qualora leggi speciali prevedano prescrizioni più severe (SP).

Dovrebbero sottostare alla LRR anche gli istituti di diritto pubblico dei Cantoni e della Confederazione (art. 763 CO) e quelli del diritto cantonale (BE). Gli istituti previdenziali di diritto pubblico dovrebbero sottostare alle medesime disposizioni sul rendiconto come gli istituti previdenziali di diritto privato (LU). Dovrebbero essere escluse dal campo d'applicazione della LRR le organizzazioni il cui capitale proprio deriva al 100 % dall'ente pubblico (TG). Dovrebbero essere escluse dal campo d'applicazione della LRR anche le società cooperative di pubblica utilità per la costruzione di abitazioni, che sottostanno alla vigilanza statale (VLB).

Da un canto è stato proposto di estendere l'obbligo di rendiconto alle professioni liberali (SGV, JU) e agli agricoltori (JU), dall'altro è stato chiesto di limitarlo alle organizzazioni che sono tenute a farsi iscrivere nel registro di commercio (Vorort). Ditte individuali, società di persone, associazioni e fondazioni dovrebbero sottostare soltanto a una parte dell'AP LRR (art. 1 a 15 [senza l'esigenza del conto dei flussi di tesoreria], art. 42, art. 63, art. 64 e art. 66 come anche art. 67 segg.; [Vorort]).

Da un canto è stato proposto di sottoporre alla LRR le associazioni senza alcuna eccezione (BE), dall'altro è stato fatto valere che l'applicazione della LRR dovrebbe essere limitata a quelle associazioni che, giusta l'articolo 61 capoverso 2 CC, devono farsi iscrivere nel registro di commercio (FRSP).

È stata respinta l'equiparazione fondamentale di tutte le fondazioni e associazioni classiche alle società di capitali risp. persone giuridiche del diritto di commercio (AGES). Per le associazioni e le fondazioni indipendentemente dalla grandezza dovrebbero essere applicate soltanto le esigenze minime della LRR. Esigenze maggiori verrebbero applicate soltanto alle fondazioni e associazioni di carattere prevalentemente imprenditoriale risp. con attività considerevolmente commerciale, a organizzazioni eminentemente operative come anche a quelle che si finanziano regolarmente con collette pubbliche (AGES).

Per quanto concerne le fondazioni, dovrebbe essere fatta distinzione tra fondazioni tradizionali e fondazioni LPP (FRSP). Le fondazioni di famiglia ed ecclesiastiche giusta l'articolo 87 CC dovrebbero essere escluse dal campo d'applicazione della LRR (FRSP). Dovrebbero soggiacere alla LRR soltanto le fondazioni di una certa importanza che raccolgono soldi pubblici (FRSP).

È auspicato che siano escluse dal campo d'applicazione della LRR gli istituti di previdenza (ASIP). Se necessarie e giustificate, le pertinenti disposizioni della LRR dovrebbero essere trasferite nell'ordinanza sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (OPP2) e successivamente dovrebbe essere creato un disciplinamento conclusivo per gli istituti di previdenza (analogamente ASIP, GEKO). Nell'ottica di un'efficace verifica e sorveglianza, per quanto concerne il rendiconto dovrebbero valere le medesime norme per tutti gli istituti di previdenza sorvegliati (ASIP).

Da un canto è stato chiesto di fare distinzione soltanto tra organizzazioni quotate o non quotate in borsa; soltanto le prime soggiacerebbero alle esigenze della LRR (CePatr). D'altro canto è stato proposto di creare soltanto due categorie di grandezza (totale del bilancio 5 milioni di franchi, cifra d'affari di 10 milioni di franchi, media di 50 impiegati a tempo pieno nel corso dell'esercizio; analogamente ASCC, VEBIT, VEB, STV). È stato inoltre proposto di aumentare i criteri di grandezza per le grandi organizzazioni (totale del bilancio 50 milioni di franchi, cifra d'affari di 100 milioni di franchi, 500 dipendenti a pieno tempo; analogamente OBT, Vorort). Il rendiconto di una grande organizzazione dovrebbe essere allestito soltanto secondo una normativa tecnica generalmente riconosciuta quando l'organizzazione è quotata in borsa oppure dipende da sottoscrizioni pubbliche (OBT). In caso di ripartizione del campo d'applicazione, dovrebbe essere prevista per le piccole imprese che non soggiacciono alla LRR soltanto un'attestazione (nello spazio anglosassone noto come Review) – una verifica da parte di uno specialista (STV). È stato proposto di garantire le agevolazioni a tutte le organizzazioni – indipendentemente dalla forma giuridica - (analogamente VPA, OBT) risp. di escludere dal campo d'applicazione della LRR le piccole ditte individuali e le società di persone (FRSP). Le società di famiglia con meno di 30 azionisti partecipanti della famiglia dovrebbero essere escluse, indipendentemente dai criteri menzionati nell'articolo 35 AP LRR, dall'articolo 36 (Rendiconto secondo normativa tecnica generalmente riconosciuta) come anche dagli articoli 60 e 61 AP LRR (Pubblicità) (VSWK).

È stato fatto notare che i criteri di grandezza dovrebbero essere disciplinati in un'ordinanza e non nella legge (analogamente VEB, JU, EBK).

105 Fair presentation

La commissione peritale ha proposto di offrire un quadro fedele della situazione economica dell'organizzazione affinché i terzi possano farsene un'opinione attendibile (Fair presentation).

105.01 Valutazione positiva

È stato fatto notare che l'applicazione del principio della fair presentation servirebbe ad accrescere la trasparenza e quindi la protezione dei creditori e dei proprietari non autorizzati ad amministrare (BE). Lo scopo principale della LRR, vale a dire di offrire un quadro fedele della situazione economica di un'organizzazione, è stato fundamentalmente apprezzato da numerosi partecipanti alla consultazione (analogamente AG, GL, JU, LU, NE, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, UniBE, UniFR, UniLA, SP, THK, FRSP, KSS, SGB, VSA, IndHold, KDFK, OdA, SGV, Vorort, STV, VSWK).

105.02 Critiche

È stato fatto valere che per le piccole imprese non è comprovato il bisogno di una presentazione fedele dacché comporterebbe un notevole maggiore dispendio finanziario e amministrativo. L'esigenza di chiarezza s'impone autonomamente rendendo superfluo il disciplinamento legale (ASA).

Con l'introduzione della presentazione fedele verrebbe ulteriormente limitato l'attuale ambito pianificatorio fiscale delle PMI; pertanto per queste ultime dovrebbero essere create eccezioni risp. possibilità di scelta (SGV). Le ripercussioni pratiche del principio della presentazione fedele per le PMI e le società anonime di famiglia sarebbero state insufficientemente chiarite con l'indesiderata conseguenza che non potrebbero più essere costituite importanti parti di riserve discrezionali che servirebbero al mantenimento a lungo termine dell'impresa (analogamente Vorort, VSWK).

Sarebbe problematica la rivalutazione di attivi oltre il valore d'acquisto poiché l'idoneità della valutazione sarebbe in molti casi insindacabile (ZG). Il principio del valore minimo proteggerebbe maggiormente l'elemento della prudenza (VPA).

È stato criticato il fatto che l'AP LRR non preveda una disposizione analoga all'articolo 2 capoverso 5 della quarta direttiva UE (in casi eccezionali occorre derogare all'applicazione delle singole disposizioni legali, se la loro applicazione fosse incompatibile con una presentazione per quanto possibile fedele) (UniLA).

106 Rapporto LRR-diritto fiscale

In Svizzera oggigiorno vige il principio secondo cui (generalmente) il bilancio commerciale costituisce il fondamento per il diritto fiscale (cosiddetto principio dell'importanza determinante del bilancio commerciale). Ciò comporta che una modifica delle disposizioni di valutazione nel bilancio commerciale influirebbe sulla tassazione. La commissione peritale ha rimarcato che, a lungo termine, la migliore soluzione sarebbe l'abolizione parziale o totale del principio dell'importanza determinante. Poiché, però, ciò avrebbe ripercussioni sul diritto fiscale, la commissione peritale ha proposto nell'articolo 34 AP LRR, come soluzione temporanea, che per motivi fiscali siano possibili deroghe alle disposizioni della LRR concernenti la valutazione.

106.01 Valutazione positiva

Alcuni partecipanti alla consultazione hanno accettato l'articolo 34 come soluzione intermedia, condividendo il parere della commissione peritale secondo cui spetterebbe alle autorità fiscali avviare la rinuncia del principio dell'importanza determinante (analogamente JU, VD, ZG, UniLA).

106.02 Critiche

Numerosi partecipanti alla consultazione hanno invece ritenuto che l'articolo 34 sia insufficiente. Il riferimento ai principi fiscali farebbe pensare all'esistenza di disposizioni di valutazione complete e riconosciute dal diritto fiscale. Invece non sarebbe così. Nel diritto fiscale si fa piuttosto riferimento al diritto commerciale oppure, per l'appunto, al nuovo diritto concernente il rendiconto. Il principio dell'importanza determinante sancito nel diritto fiscale costringerebbe la LRR a soluzioni speciali per il conto individuale in chiaro contrasto con il principio auspicato della presentazione fedele. D'altronde, le norme dell'AP LRR non potrebbero essere applicate coerentemente senza modificare il concetto del diritto fiscale a livello federale e cantonale con un disciplinamento della deroga nella valutazione, ammessa dal diritto fiscale (analogamente AG, BL, GL, GR, LU, NE, SG, SZ, TG, FRSP, KSS, ASCC, KDKF, OBT, VEB, VSIG, EBK, EFK, UniFR, Vorort, Bourquin, VFGI). È stato rilevato che, per l'aspetto fiscale, la possibilità della costituzione di riserve latenti arbitrarie sarebbe molto attrattiva e costituirebbe un importante fattore concorrenziale. Fino a quando rimanesse in vigore il principio dell'importanza determinante, non potrebbero essere risolti in modo soddisfacente il desiderio di una proroga fiscale temporale mediante costituzione di riserve latenti arbitrarie e la presentazione per quanto possibile fedele della situazione economica (GR).

È stato chiesto di rinviare il lavoro sulla LRR fino a quando un gruppo di lavoro abbia chiarito le questioni aperte in molti di questi ambiti. Argomenti di diritto fiscale perorano il mantenimento del principio dell'importanza determinante. Questo principio avrebbe dato buona prova in quanto ha creato la sicurezza del diritto e la calcolabilità delle conseguenze fiscali. Il fatto che soltanto le grandi organizzazioni debbano indicare nell'allegato le ripercussioni delle sottovalutazioni giusta il diritto fiscale (cpv. 3) pregiudica in modo effettivamente non motivabile e contrasta lo scopo della nuova LRR (SBankV).

Diversi partecipanti alla consultazione fanno osservare che la LRR non dovrebbe comportare direttamente o indirettamente un aumento dell'onere fiscale (analogamente Vorort, SVV, THK, VPA, IndHold, SGV). Contemporaneamente con l'entrata in vigore della LRR dovrebbero essere messe in vigore anche norme del diritto fiscale (analogamente THK, Vorort). Gli adeguamenti fiscali sarebbero da collegare con la riforma fiscale delle imprese 2 (in particolare legge sulla fusione) (analogamente AG, BE, LU, SG, SZ, TG, ZH, KSS). Dovrebbero essere limitati al minimo necessario (ad esempio obbligo di scrivere a credito). L'abrogazione del principio dell'importanza determinante dovrebbe essere verificata come soluzione a lungo termine più idonea (THK). Nel caso in cui la Confederazione risp. i Cantoni non accettassero norme di valutazione nelle leggi fiscali, si applicherebbe – contrariamente e nonostante l'articolo

34 AP LRR – il principio dell'importanza determinante del diritto fiscale e pertanto le norme di valutazione dell'AP LRR (analogamente VPA, OBT, OdA, IndHold). Dovrebbe essere mantenuto il principio dell'importanza determinante – con garanzia delle vigenti disposizioni di valutazione - (IndHold). Per evitare che il risultato economico sia presentato in modo più favorevole, le piccole e medie organizzazioni dovrebbero pubblicare in allegato se costituiscono e sciogliono riserve latenti (cfr. art. 663b CO; THK). Dovrebbe essere disciplinato il bilancio delle imposte latenti (SBankV).

107 Pubblicità

Conformemente alla proposta della commissione peritale, le grandi organizzazioni e i gruppi devono pubblicare il loro conto annuale e il rapporto del revisore contabile nel Foglio ufficiale svizzero di commercio oppure inviarne un esemplare a spese del richiedente a ogni persona che ne faccia richiesta entro un anno dalla data di chiusura (art. 61 AP LRR). Le organizzazioni medie e piccole sono tenute a garantire ai creditori che dimostrano di avere un interesse degno di protezione la consultazione della relazione sulla gestione nonché, se del caso, del rapporto del revisore contabile (art. 60 AP LRR). La soluzione proposta va meno lontano per le piccole e medie società di capitali di quella proposta nella quarta e settima direttiva CE nell'ambito del diritto societario che esigono il deposito presso l'ufficio del registro di commercio.

107.01 Valutazione positiva

La soluzione propriamente svizzera derogante dalle direttive quarta e settima CE è stata approvata da alcuni partecipanti alla consultazione (analogamente AG, UniFR, FRSP).

107.02 Critiche

Per diversi consultati, il progetto andrebbe troppo poco lontano: sarebbe auspicabile che le imprese svizzere adeguassero la loro politica informativa ai Paesi europei limitrofi (JU). In proposito vien fatto notare che la Corte di giustizia delle Comunità Europee il 29 settembre 1998 ha stabilito che la Repubblica di Germania contravveniva le direttive UE se non prevedeva sanzioni idonee contro le imprese che non soddisfacevano gli adempimenti informativi del rendiconto annuo (UniLA). Il disciplinamento della pubblicità dovrebbe essere strutturato conformemente all'UE (analogamente UniLA, SP, VSA). L'interesse dei lavoratori dovrebbe essere tenuto in considerazione all'atto di disciplinare la pubblicità (analogamente UniLA, SP, SGB, VSA). Il diritto di consultazione dovrebbe essere assolutamente garantito a tutti coloro che comprovano un interesse degno di protezione, e non soltanto ai creditori (OdA).

Per altri consultati, il progetto andrebbe troppo lontano: per motivi di protezione della sfera privata e di concorrenzialità dovrebbe essere lasciata agli imprenditori la decisione su chi abbia diritto di consultare il rendiconto (CePatr). Per quanto concerne gli istituti previdenziali le prescrizioni sulla pubblicità non dovrebbero essere applicate poiché esisterebbero disciplinamenti legali speciali (ASIP). Le grandi società

anonime non quotate avrebbero diritto a una protezione informativa; pertanto la pubblicazione del conto annuale risp. conto consolidato andrebbe troppo lontano (analogamente VPA, VSWK, VFGI). Le cooperative (ANCV) risp. società di persone (VSP) dovrebbero essere escluse dall'obbligo della pubblicità conformemente all'articolo 61 AP LRR. Il diritto di consultazione giusta l'articolo 60 AP LRR dovrebbe essere limitato a quei casi in cui il giudice ritenesse necessaria la documentazione per la prova (analogamente SGV, Vorort, STV, VEBIT). Ciò varrebbe anche per l'articolo 61 per il quale dovrebbe essere parimenti necessario un interesse degno di protezione (analogamente VFGI, VSIG). Gli interessi dei creditori sarebbero sufficientemente disciplinati nella LEF. L'articolo 60 AP LRR dovrebbe essere stralciato poiché, se lo volessero, i creditori potrebbero, alla conclusione del contratto, riservarsi il diritto di consultazione nei libri contabili (IndHold). Nella legge dovrebbe essere espressamente sancito che le grandi organizzazioni non dovrebbero pubblicare il proprio conto individuale, nel caso fossero parte di un gruppo tenuto ad allestire conti consolidati (analogamente Vorort, IndHold).

108 Revisione obbligatoria

Nell'AP LRR, la commissione peritale ha posto in discussione due varianti: la variante I prevede una revisione obbligatoria soltanto per tutte le organizzazioni medie e grandi. Con la variante II sarebbero sottoposte alla revisione obbligatoria, oltre a tutte le medie e grandi organizzazioni, anche le piccole società di capitali e cooperative.

108.01 Valutazione positiva della variante I

È stato fatto valere che la variante I sgraverebbe le piccole imprese da dispendi amministrativi (analogamente VD, FRSP, SGV, STV). Sarebbe preferibile la variante I (analogamente VFGI, VSIG). La revisione obbligatoria per le società di capitali dovrebbe essere connessa con l'adempimento di determinati criteri di grandezza (FDP). Dovrebbe essere lasciato decidere al mercato se terzi interessati volessero insistere sulla revisione volontaria conformemente all'articolo 59 LRR (SZ).

108.02 Valutazione positiva della variante II

La variante II è stata preferita in quanto si è affermato l'obbligo della verifica per quanto concerne la protezione dei creditori e l'aumento della valutazione della solvibilità (analogamente BE, GE, SO, ZH, EBK, EFK, OBT). La variante II sarebbe da prediligere (analogamente BL, FR, GL, JU, LU, NE, NW, SG, TG, TI, KBVG, SP, KSS, SGB, OdA, fenaco). Con la variante II sarebbe possibile prevenire efficacemente gli abusi (AG). Senza la revisione obbligatoria, le prescrizioni della LRR rischierebbero di rimanere lettera morta (analogamente AG, GE, NE). La revisione servirebbe anche ai soci e agli azionisti minoritari e costituirebbe il prezzo da pagare per la responsabilità limitata (UniLA). La presenza di un conto annuale verificato con rapporto di revisione sarebbe in molti casi d'aiuto e necessario per la valutazione della solvibilità (SBankV). La protezione degli investitori e dei soci di cooperative giustificerebbe il dispendio che la ditta interessata dovrebbe assumersi (KDKF). Soltanto con la variante II sarebbero garantite una revisione pertinente dell'importanza d'economia

politica delle cooperative edilizie e una sufficiente protezione dei creditori (SVW). È stato auspicato un obbligo sufficientemente completo di verifica per possibilmente numerose imprese (TS).

108.03 Altre proposte

Il criterio dei 50 impiegati a tempo pieno della variante I porrebbe esigenze troppo elevate (ZG).

Per la protezione degli azionisti è stato proposto di prevedere per la variante I un "opting in" per cui l'organizzazione dovrebbe poter sancire negli statuti l'obbligo di verifica e, nel caso non lo facesse, ciascun azionista dovrebbe poter domandare che fosse eseguita una verifica per l'anno successivo (analogamente THK, Vorort). Nella misura in cui non siano gli azionisti, i soci risp. i soci di cooperative a chiedere espressamente una revisione, le piccole società, società di capitali risp. cooperative sarebbero esonerate dalla revisione obbligatoria (UniFR).

È stato proposto di creare soltanto due categorie di grandezza (totale del bilancio 5 milioni di franchi, cifra d'affari 10 milioni di franchi, media di 50 impiegati a tempo pieno nel corso dell'esercizio). Tutte le piccole imprese sarebbero esonerate dalla revisione obbligatoria; i creditori e gli azionisti dovrebbero però poter domandare la verifica del rendiconto annuale (ASCC). Due dei tre criteri di grandezza dell'articolo 43 dovrebbero essere accresciuti, al fine di sgravare le PMI (totale del bilancio 5 milioni di franchi, cifra d'affari 10 milioni di franchi), ed inoltre dovrebbero essere escluse dalla revisione obbligatoria tutte le piccole organizzazioni, indipendentemente dalla loro forma giuridica (SGV).

Soltanto le società quotate in borsa dovrebbero essere sottoposte all'obbligo di revisione (CePatr).

Un'organizzazione dovrebbe sottostare all'obbligo di revisione se adempie i criteri di grandezza dell'articolo 35 AP LRR (analogamente ASCC, VEB).

La revisione obbligatoria delle fondazioni dovrebbe dipendere soltanto dall'adempimento del criterio della somma di bilancio di 4 milioni di franchi (SO).

Il criterio della media di 50 impiegati a tempo pieno nel corso dell'esercizio dovrebbe essere portato a 20 impiegati. Eventualmente si potrebbe far dipendere la revisione obbligatoria dall'ammontare del finanziamento con capitale di terzi (ZG).

Tutte le persone giuridiche iscritte nel registro di commercio dovrebbero sottostare all'obbligo di revisione (SBV).

109 Procedura d'abilitazione per revisori contabili

La commissione peritale ha proposto una procedura d'abilitazione per i revisori contabili di organizzazioni medie e grandi e di gruppi. La procedura d'abilitazione è stata disciplinata nell'avamprogetto per un'ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili (OAR).

109.01 Valutazione positiva

Le prescrizioni sull'esigenza e la procedura d'abilitazione per revisori contabili sono state ritenute opportune (BL). L'avamprogetto creerebbe una buona base giuridica per il riconoscimento dei revisori e delle società di revisione svizzeri nell'UE (Vorort). In generale è stato accolto favorevolmente il fatto che sia introdotto un organo di abilitazione per revisori contabili (THK).

109.02 Critiche

Alcuni partecipanti alla consultazione ritengono che le esigenze per l'abilitazione di persone fisiche siano troppo severe (ASEGH). I criteri previsti per l'abilitazione sarebbero giustificati soltanto per organizzazioni grandi e più complesse. Per rapporti più semplici, nella prassi specialistica i requisiti dovrebbero essere ridotti (Vorort).

Mancherebbe una prescrizione secondo cui l'abilitazione verrebbe revocata qualora non vi fosse più la buona condotta (ZG). In alcuni Cantoni non verrebbe più rilasciato un certificato di buona condotta civile e morale; dovrebbe pertanto essere verificato l'articolo 47 capoverso 2 lettera c (SO). A causa della protezione dei dati, un siffatto certificato oggi non avrebbe più forza dichiaratoria. Pertanto si dovrebbe rinunciare a richiedere questo documento (analogamente SGV, STV).

Diversi consultati fanno notare che i controlli delle finanze di Confederazione, Cantoni e Comuni dovrebbero essere menzionati espressamente nella LRR come revisori contabili abilitati, affinché possano continuare ad essere attivi come revisori contabili (analogamente AG, GR, SG, SO, SZ, TG, ZH, EFK, FDF, ASCC, VEB).

L'esigenza secondo cui la maggior parte dei membri dell'organo di abilitazione debba constare di revisori contabili abilitati potrebbe portare a un indesiderato regolamento del mercato (analogamente TG, EFK).

Dovrebbe essere adeguatamente rappresentata nell'organo d'abilitazione anche l'Associazione svizzera dei fiduciari (analogamente SGV, STV).

Sarebbe preferibile un organo d'abilitazione organizzato secondo l'economia privata (analogamente THK, Vorort). Il DFGP dovrebbe fungere esso stesso da organo di abilitazione (EFK).

110 Revisori contabili / Revisione

110.01 Critiche

Nell'articolo 48 capoverso 2 lettera c sarebbe da statuire l'incompatibilità per coniugi e altre forme durature di partenariato (AG). Soltanto criteri oggettivi con un riferimento all'indipendenza economica potrebbero avere importanza nella valutazione dell'incompatibilità. Una relazione di parentela stretta con persone dell'organo non dovrebbe pertanto costituire un motivo di incompatibilità (NE).

Dovrebbe essere incompatibile con la posizione del revisore contabile qualsiasi genere di attività di consulenza (GE). Oltre alla partecipazione alla tenuta dei conti, potrebbero sorgere incompatibilità anche per le altre

attività di consulenza del revisore contabile (SBankV). Sarebbe esclusa soltanto la gestione responsabile della contabilità dell'organizzazione da verificare e non qualsiasi tipo di partecipazione, quale, ad es. la consulenza finale (analogamente THK, OBT). Pertanto nell'articolo 48 capoverso 2 lettera d dovrebbe essere precisato che la partecipazione nella gestione o attività contabile sarebbe incompatibile con la posizione del revisore contabile (analogamente ASCC, VEB). Qualsiasi partecipazione finanziaria (non soltanto un'importante partecipazione) dovrebbe essere incompatibile con la posizione del revisore contabile (THK).

I compiti del revisore contabile dovrebbero essere estesi alla verifica della gestione e a un'attestazione della qualità del sistema di controllo interno (BL).

Alcuni partecipanti alla consultazione hanno fatto valere che la responsabilità del revisore contabile dovrebbe essere ripensata e ridisciplinata (analogamente THK, SP, OBT). È stato proposto di introdurre, analogamente all'UE, una limitazione della responsabilità per l'organo d'abilitazione (OBT).

Dovrebbe essere prevista un'efficace possibilità di sanzione unitaria a livello nazionale qualora mancasse il revisore contabile (possibilità dello scioglimento giudiziale) (analogamente AG, NW, SG, LU, NE, OW, ZH, UniFR, KDFK).

Dovrebbe essere ripensato il capoverso 1 dell'articolo 50. Con l'aumento delle prestazioni di servizio multidisciplinari, per molte società fiduciarie accadrebbe sempre meno che la maggioranza dei voti nell'organo supremo sia detenuto dai revisori contabili abilitati (THK).

L'articolo 52 AP LRR regolerebbe soltanto il procedimento per l'iscrizione del revisore contabile, ma non l'obbligo di farsi iscrivere (analogamente Vorort, THK).

Non si sarebbe assolutamente tenuto conto del principio della verifica subordinata al rischio (EBK).

Un conto annuale potrebbe essere conforme alla legge anche se la tenuta dei conti non adempisse i requisiti legali. Quindi l'articolo 54 capoverso 1 dovrebbe essere completato con la verifica della tenuta dei conti (analogamente ASCC, VEB).

Il rapporto complementare dovrebbe rimanere obbligatorio come l'attuale relazione esplicativa (art. 729a CO) (analogamente BE, TI, KBVG, ASCC, VEB).

Dovrebbe essere chiarito che il revisore contabile deve rilevare tutte le infrazioni legali conformemente all'AP LRR, inclusa la corruzione di funzionari svizzeri e stranieri come anche la corruzione di diritto privato giusta l'articolo 4 LCSI (TS).

111 Conto consolidato

La commissione peritale ha proposto di estendere l'allestimento obbligatorio del conto consolidato a tutte le persone giuridiche che sottostanno all'obbligo di allestire il rendiconto. Premessa per l'obbligo di

allestire il conto consolidato è la verifica della società madre attraverso le filiali. Per i principi d'allestimento dei conti consolidati l'AP LRR fa riferimento alle normative tecniche generalmente riconosciute quali le Raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti RPC, gli International Accounting Standards IAS o i Generally Accepted Accounting Principles degli USA (US GAAP).

111.01 Valutazione positiva

Trovano approvazione l'estensione dell'obbligo di allestire conti consolidati a tutte le persone giuridiche che sottostanno all'obbligo di allestire il rendiconto nonché i principi d'allestimento dei conti consolidati (ZG). Il disciplinamento inteso a consolidare anche i piccoli gruppi è stato positivamente accettato (UniLA, SBankV, SO).

111.02 Critiche

Diversi partecipanti alla consultazione erano dell'avviso che l'obbligo di allestire conti consolidati dovesse essere esteso anche alle società di persone (analogamente SBankV, THK, VSA, ASCC, OBT, VEB).

Altri partecipanti alla consultazione erano del parere che l'obbligo di allestire conti consolidati doveva essere meno rigido. Le piccole persone giuridiche non dovrebbero sottostare all'obbligo di allestire conti consolidati (analogamente TI, SGV, VFGI, VSIG). Non è stato ritenuto opportuno sottoporvi le piccole società di capitali (VPA). Secondo la ripartizione delle organizzazioni in due sole categorie di grandezza, soltanto le grandi persone giuridiche dovrebbero sottostare all'obbligo di allestire conti consolidati (ASCC, VEB). È stato proposto di ripartire le organizzazioni in due sole categorie di grandezza (cfr. n. 104.02). Quindi un'organizzazione dovrebbe essere dichiarata obbligata ad allestire conti consolidati soltanto se le organizzazioni controllate, riunite, avrebbero il carattere, quanto a grandezza, di una grande organizzazione (analogamente ASCC, VEB). Nella misura in cui tutti i membri (azionisti, soci risp. soci di cooperative) siano d'accordo, le piccole società di capitali e le cooperative potrebbero rinunciare ad allestire un conto consolidato (UniFR). Le fondazioni e le associazioni non dovrebbero essere assoggettate all'obbligo di allestire conti consolidati (FRSP). Sarebbe inadeguata l'estensione dell'obbligo di allestire conti consolidati a tutte le persone giuridiche senza aver stabilito le eccezioni, soprattutto nell'ambito della grandezza del gruppo (Vorort). Alcune cooperative dovrebbero essere esentate dall'obbligo di allestire conti consolidati (ANCV).

Per il consolidamento di piccole organizzazioni non si dovrebbe far riferimento a normative tecniche generalmente riconosciute. Il dispendio risultante sarebbe esagerato e non necessario (SO).

Il fatto che i fondi di pubblica assistenza e gli istituti extraobbligatori di previdenza del personale debbano essere consolidati nel conto annuale della persona giuridica del datore di lavoro sarebbe contrario allo scopo della fondazione (analogamente KBVG, AG).

È stato rilevato che l'AP LRR creerebbe inutili problemi per il conto individuale di grandi società che devono allestire e pubblicare un conto consolidato. L'articolo 37 AP LRR dovrebbe pertanto essere modificato in

modo che possano essere applicati i metodi e le possibilità di scelta previsti nelle IAS (IndHold).

112 Rendiconto secondo le normative tecniche generalmente riconosciute

La commissione peritale aveva proposto che il rendiconto di grandi organizzazioni dovesse seguire cogentemente, quello delle organizzazioni potesse seguire volontariamente le normative tecniche generalmente riconosciute. Anche la valutazione degli strumenti finanziari derivati avveniva in base alle normative tecniche generalmente riconosciute.

112.01 Valutazione positiva

Diversi partecipanti alla consultazione hanno sostenuto, alla luce della globalizzazione dell'economia, l'indirizzo concettuale e la concordanza dell'AP LRR ai principi e agli standard internazionali (analogamente GL, JU, NE, SG, SH, SZ, TG). Con il riferimento alle normative tecniche generalmente riconosciute, sarebbe possibile adeguare il diritto svizzero agli sviluppi internazionali. E' stato accolto favorevolmente il fatto che le normative tecniche possono essere accettate soltanto globalmente e che il Consiglio federale può escludere dall'applicazione singole normative tecniche (analogamente UniLA, FRSP). Con il riferimento alle normative tecniche generalmente riconosciute la legge sarebbe alleggerita da disciplinamenti dettagliati e le prescrizioni sul rendiconto potrebbero essere più velocemente adeguate alle conoscenze più recenti (OdA). È stato ben accolto il carattere quadro del progetto che riconoscerebbe l'applicazione delle normative generalmente riconosciute come sufficientemente esaustive per adempiere le esigenze legali in modo tale che la prassi svizzera ne potrà tenere conto (IndHold).

112.02 Critiche

È stato fatto valere che la libera scelta tra le normative generalmente riconosciute renderebbe difficile la comparabilità dei rendiconti annui (UniLA).

Il riferimento generale alle normative generalmente riconosciute sarebbe troppo vago e non specificatamente formulato. La competenza interventista del Consiglio federale (art. 36 cpv. 3 e 41 cpv. 3 AP LRR) dovrebbe essere notevolmente ampliata. Il rapporto tra disciplinamento legale dettagliato e disciplinamento privato autonomo sembrerebbe sproporzionato. Non è chiaro se le prescrizioni legali dettagliate debbano essere osservate all'atto dell'applicazione di una normativa tecnica generalmente riconosciuta. È stata messa in dubbio la portata giuridica del riferimento alle istituzioni normative, private e in parte straniere (SBankV). Le RPC dovrebbero essere stralciate dal tenore dell'articolo 41 AP LRR poiché – contrariamente alle US-GAAP e IAS – finora non rappresenterebbero sul mercato globale dei capitali una normativa tecnica unitaria o vincolante per l'ammissione in borsa (UniBE).

L'AP LRR non adempirebbe sufficientemente le seguenti esigenze: la legge non dovrebbe chiedere di più delle normative riconosciute sul rendiconto; dovrebbe essere compatibile con quest'ultime, non dovrebbe

limitare le possibilità di scelta disposte dalle normative riconosciute sul rendiconto e dovrebbe ammettere modifiche risultanti dall'evoluzione delle normative riconosciute sul rendiconto. L'evoluzione del diritto sul rendiconto sarebbe dinamica. Dovrebbe pertanto essere tenuto conto del fatto che soltanto i principi fondamentali verrebbero disciplinati a livello di legge, mentre le norme tecniche lo sarebbero a livello d'ordinanza (IndHold).

È stato fatto riferimento alla problematica del conto individuale non pubblicato. Le organizzazioni tenute ad allestire un conto consolidato dovrebbero pubblicare, in applicazione dell'articolo 61 capoverso 2 LRR, il conto consolidato in vece del conto individuale. Riguardo al notevole dispendio di un conto individuale IAS, quest'ultimo costituirebbe un'esigenza esagerata. Il fatto di attenersi a una normativa tecnica riconosciuta dovrebbe quindi essere prescritto soltanto nella misura in cui fosse necessario per l'adempimento dell'articolazione richiesta nella legge e per la conformità agli adempimenti informativi nel quadro del conto individuale (IndHold). L'articolo 36 capoverso 2 LRR andrebbe stralciato poiché le eccezioni che contrastano con l'adempimento delle normative tecniche riconosciute dovrebbero essere respinte (IndHold). L'articolo 36 capoverso 3 LRR sarebbe da collegare a criteri. L'esclusione dell'applicazione da parte del Consiglio federale dovrebbe essere possibile soltanto quando le normative tecniche si urterebbero contro principi fondamentali stabiliti nella LRR (IndHold).

Le normative tecniche sarebbero attagliate alle imprese con attività lucrativa. Non sarebbe dunque giustificato prescrivere agli istituti di previdenza l'adempimento di normative tecniche generalmente riconosciute (ASIP).

113 Strumenti finanziari derivati

Poiché nell'ambito degli strumenti finanziari derivati né in Svizzera né a livello internazionale vi è un'opinione consolidata circa la tenuta dei conti e il rendiconto, la commissione peritale ha rinunciato a un disciplinamento dettagliato e ha fissato soltanto alcuni principi.

113.01 Valutazione positiva

Alcuni partecipanti alla consultazione concordano sul fatto che, al giorno d'oggi, i derivati non vengano disciplinati dettagliatamente in mancanza di un'opinione e di una prassi consolidate. È stato accolto favorevolmente il disciplinamento dei principi nella legge (analogamente ZG, SBankV) e il riferimento a normative tecniche ammesse per quanto concerne la valutazione (FRSP).

113.02 Critiche

È stato chiesto se il disciplinamento dei derivati non avvenga troppo presto (JU). È stato deplorato che i derivati siano stati soltanto menzionati nel progetto e non siano state formulate disposizioni applicabili (SP). Sarebbe necessario definire nella legge disposizioni minime fondamentali (anche per quanto concerne Measurement e Recognition). Potrebbero essere riprese in forma adeguata nella LRR le prescrizioni sul rendiconto della

EBK (RRV-EBK) per le grandi società. Per minimizzare il rischio, bisognerebbe ridiscutere l'assoggettamento dei mezzi propri (SBankV). È stato fatto valere che il riferimento a disciplinamenti internazionali sarebbe di poco ausilio dacché questi sarebbero elaborati in modo ancora poco soddisfacente (SGB).

L'esigenza di indicazioni riguardanti il sistema di vigilanza sui rischi per gli strumenti finanziari derivati va troppo lontano. Sarebbe sufficiente l'obbligo di vigilanza speciale degli affari finanziari derivati (BE).

Va garantito il coordinamento con l'articolo 56a LPP2 (BE, GE, LU, NE, NW, KBVG).

114 Perdita di capitale, eccedenza di debiti e insolvenza

La commissione peritale era del parere che per tutte le organizzazioni sottoposte all'obbligo della tenuta dei conti e del rendiconto, il problema del sovraindebitamento fosse indipendente dalla forma giuridica e pertanto lo ha disciplinato nel diritto in materia di rendiconto includendovi anche l'insolvenza.

114.01 Valutazione positiva

Un consultato ha fatto notare che prossimamente sarà rielaborato il diritto sul fallimento bancario. Dovrebbe essere verificata la limitazione con le disposizioni della LRR (EBK). È stata positivamente accolta da alcuni consultati l'inclusione di provvedimenti in caso di perdita di capitale, eccedenza di debiti e insolvenza delle organizzazioni (analogamente UniFR, SP, SG, SGV). È stato apprezzato il fatto che l'AP LRR non vincoli condizioni alla facoltà delle persone specializzate (SGV).

114.02 Critiche

Alcuni partecipanti alla consultazione pretendono che siano informati immediatamente non soltanto i soci, ma anche i lavoratori (analogamente SP, SGB, VSA).

È stato domandato di verificare se, per la ditta singola, il deposito del bilancio in caso di eccedenza di debiti in seguito a responsabilità personale illimitata dell'impresario singolo sia veramente adeguato (ZG). Per le ditte individuali e le società di persone l'eccedenza di debiti potrebbe essere oggettivamente molto difficile da valutare, dato che dovrebbero essere compresi anche i valori patrimoniali privati dei soci pienamente responsabili (OBT). La procedura per la determinazione dell'insolvenza sarebbe troppo lenta (THK).

È stato fatto valere che in questi casi complessi i revisori contabili dovrebbero adempire i requisiti di cui all'articolo 44 (ASCC).

Vi sarebbe il pericolo che le organizzazioni con eccedenza di debiti senza ufficio di revisione non adempirebbero l'articolo 63 (OBT).

L'avviso del giudice da parte dell'ufficio di revisione sarebbe problematico in quanto dipenderebbe molto anche dall'apprezzamento dell'immediato futuro dell'impresa. Sarebbe meglio una raccomandazione scritta dell'ufficio di revisione al consiglio d'amministrazione, su cui quest'ultimo

dovrebbe poi redigere un parere scritto. L'insolvenza dovrebbe essere chiaramente definita (ZG).

In riferimento agli istituti di previdenza, esisterebbe già un disciplinamento legale speciale. La ripresa delle disposizioni dell'AP LRR non sarebbe né necessaria né idonea (ASIP).

115 Diversi problemi singoli

115.01 Il trattamento delle incertezze nel conto annuale

Poiché ogni futuro evento è più o meno incerto, le previsioni ai sensi di una presentazione fedele dovrebbero essere valutate da chi allestisce il conto annuale. All'uopo è necessario un concetto per non lasciare eccessivo spazio all'arbitrio. Nell'AP LRR non si intravede un siffatto concetto (UniBE).

115.02 Codice penale

L'articolo 321 CP che si riferisce al CO dovrebbe essere adeguato mediante rinvio alla LRR (EBK). La mancata osservanza delle prescrizioni sul rendiconto dovrebbe comportare una pesante sanzione penale. Ci si chiede se l'articolo 325 CP non dovrebbe essere ristrutturato come delitto invece che come infrazione (KSBS).

115.03 Commissione per il rendiconto

È stata deplorata la mancanza nell'AP LRR di una commissione per il rendiconto che potrebbe contribuire all'evoluzione del diritto nel campo del diritto concernente il rendiconto (UniLA, SBankV).

115.04 Revisione interna

È stato recepito come una lacuna il fatto che la LRR non si esprima in merito alla revisione interna. Le grandi società, riguardo all'articolo 727b CO necessiterebbero, nell'interesse e a protezione di una collettività più ampia, una verifica più severa (SVIR).

115.05 Diritti di scelta

I diritti di scelta pregiudicano la comparabilità del rendiconto di diverse imprese. Pertanto i diritti di scelta nella LRR (AP LRR art. 13 cpv. 2, 16 cpv. 2 n. 10, 18 cpv. 1 n. 3 lett. d e 29) sono stati respinti (SBankV).

2 **Verzeichnis der Eingaben** **Liste des organismes ayant répondu** **Elenco dei partecipanti**

(in der Zusammenstellung verwendete Abkürzungen sind vorangestellt)
(dans le classement des réponses, les abréviations précèdent les avis)
(nel riassunto, le abbreviazioni precedono i pareri)

Kantone / Cantons / Cantoni

AG	Aargau / Argovie / Argovia
AR	Appenzell Innerrhoden / Appenzell Rh.-Int. / Appenzello Interno
BE	Bern / Berne / Berna
BL	Basel-Landschaft / Bâle Campagne / Basilea Campagna
FR	Freiburg / Fribourg / Friburgo
GE	Genf / Genève / Ginevra
GL	Glarus / Glaris / Glarona
GR	Graubünden / Grisons / Grigioni
JU	Jura / Jura / Giura
LU	Luzern / Lucerne / Lucerna
NE	Neuenburg / Neuchâtel / Neuchâtel
NW	Nidwalden / Nidwald / Nidvaldo
OW	Obwalden / Obwald / Obvaldo
SG	St. Gallen / Saint-Gall / San Gallo
SH	Schaffhausen / Schaffouse / Sciaffusa
SO	Solothurn / Soleure / Soletta
SZ	Schwyz / Schwyz / Svitto
TG	Thurgau / Thurgovie / Turgovia
TI	Tessin / Tessin / Ticino
UR	Uri
VD	Waadt / Vaud / Vaud
VS	Wallis / Valais / Vallese
ZG	Zug / Zoug / Zugo
ZH	Zürich / Zurich / Zurigo

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK	Eidgenössische Bankenkommission
EFK	Eidgenössische Finanzkontrolle

FDF	Fachvereinigung der Finanzkontrollen
KBVG	Konferenz der kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden Conférence des autorités cantonales de surveillance LPP et des fondations
KDKF	Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren
KSBS	Konferenz der Strafverfolgungsbehörden der Schweiz Conférence des autorités de poursuite pénale de suisse (CAPS) Conferenza delle autorità inquirenti svizzeri (CAIS)

Universitäten / Universités/ Università

UniBE	Universität Bern
UniFR	Universität Freiburg
UniLA	Université de Lausanne

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

FDP	Freisinnig- Demokratische Partei der Schweiz Parti radical-démocratique suisse Partito liberale-radicale svizero
SP	Sozialdemokratische Partei der Schweiz Parti Socialiste Suisse Partito Socialista Svizzero

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES	Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen AGES
ANCV	Association nationale des coopératives viti-vinicoles suisses
ASIP	Schweizerischer Pensionskassenverband Association suisse des Institutions de prévoyance Associazione svizzera delle Istituzioni di previdenza
CePatr	Centre Patronal
fenaco	Unternehmensgruppe der schweizerischen Agrarwirtschaft Groupe d'entreprises du secteur agricole suisse
Forum	KMU-Forum
FRSP	Fédération romande des syndicats patronaux
GEKO	Gemischte Kommission im Sinne von Art. 53 BVG
IndHold	Vereinigung schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften Groupement de holdings industrielles suisses
KSS	Konferenz staatlicher Steuerbeamter Conférence des fonctionnaires fiscaux d'état Conferenza die funzionari fiscali di stato
SAktuarV	Schweizerische Aktuarvereinigung

SBankV	Schweizerische Bankiervereinigung Association suisse des banquiers Associazione svizzera dei banchieri
SBauerV	Schweizerischer Bauernverband (SBV) Union Suisse des Paysans (USP) Unione Svizzera dei Contadini (USC)
SGB	Schweizerischer Gewerkschaftsbund Union syndicale suisse (USS) Unione sindacale svizzera (USS)
SGV	Schweizerischer Gewerbeverband Union suisse des arts et métiers (USAM) Unione svizzera delle arti e mestieri (USAM)
STV	Schweizerischer Treuhänder-Verband Union Suisse des Fiduciaires (USF) Unione Svizzera dei Fiducari (USF)
SVIR	Schweizerischer Verband für interne Revision Association suisse d'audit interne (ASAI) Associazione svizzera die revisione interna (ASRI)
SVV	Schweizerischer Versicherungsverband Association Suisse d'Assurances (ASA) Associazione Svizzera d'Assicurazioni (ASA)
SVW	Schweizerischer Verband für Wohnungswesen Association Suisse pour l'Habitat (ASH) Associazione Svizzera per l'Abitazione (ASA)
THK	Treuhand-Kammer Chambre Fiduciaire Camera Fiduciara
TS	Transparency Switzerland
VEB	Verband dipl. Buchhalter/Controller
VEBIT	Schweizerischer Treuhänderverband, Fachsektion dipl. Buchhalter/Controller im Treuhandfach (VEBIT)
VFGI	Verband der schweizerischen Fabrikanten, Grossisten und Importeure der Zweiradbranche Syndicat des fabricants, grossiste et importateurs suisse de l'industrie des deux-roues
VLB	Schweizerischer Verband liberaler Baugenossenschaften Association suisse des coopératives d'habitation radicales (ACR) Associazione svizzera delle cooperative d'habitation liberali (ACL)
Vorort	Schweizerischer Handels- und Industrie-Verein (Vorort) Union suisse du commerce et de l'industrie (Vorort) Unione svizzera di commercio e d'industria (Vorort)
VPA	Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften Association des sociétés anonymes privées

VSA	Vereinigung schweizerischer Angestelltenverbände Fédération des sociétés suisses d'employés
VSIG	Vereinigung des schweizerischen Import- und Grosshandels Basel Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros Bâle
VSP	Vereinigung schweizerischer Privatbankiers Association des banquiers privés suisse
VSWK	Verband der schweizerischen Waren- und Kaufhäuser Association des grands magasins suisses (AGMS) Associazione die grandi magazzinie svizzeri (AGMS)

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC	Association suisse des comptables contrôleurs de gestion diplômés, section romande
ASEGH	Association suisses des experts diplômés en gestion hospitalière, section romande
OdA	Ordre des avocats du Canton de Genève

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Benz	Benz Rolf, lic. iur, Zürich
Bourquin	Bourquin Gérald, Professeur, Genève
Honold	Honold Kersten Alexander, Zürich
OBT	OBT Treuhand AG
Schaub	Schaub Marc-Antoine, avocat honoraire, Choulex
Schneiter	Schneiter Arnold, Aktuar SAV, Neftenbach
Deprez	Deprez Olivier, Dr. Experte für berufliche Vorsorge / Versicherungsmathematiker, Zürich

- 3 Zusammenstellung der Vernehmlassungen
Classement des réponses suite à la procédure de consultation
Risultati della procedura di consultazione**
- 301 Im allgemeinen
En général
In generale**
- 301.01 Gesamtbeurteilung des Vorentwurfes
Appréciation générale de l'avant-projet
Giudizio generale sull'avamprogetto /**
- 301.011 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe /
Approvazione di principio**

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Wir stimmen den unterbreiteten Vorentwürfen zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) ganz grundsätzlich zu. Insbesondere gefällt uns das gewählte Konzept mit einem Normensystem, das offen genug ist, um der dynamischen nationalen und internationalen Entwicklung und den Bedürfnissen der verschiedensten Organisationen Rechnung zu tragen. Trotz der grundsätzlichen Komplexität führt dieses Konzept zu einer relativen Einfachheit der gesetzlichen Regelung.
- AR** Gesamthaft gesehen kann wohl gesagt werden, dass die vorgeschlagenen Neuerungen zu einer besseren Aussagekraft der Rechnungslegung beitragen dürften. Allerdings wird sich bei einer Umsetzung v.a. für die kleineren Organisationen (KMU) zunächst ein Mehraufwand für die Buchführung ergeben. Die Expertenkommission geht allerdings davon aus, dass der Mehraufwand - nachdem sich einmal alles eingespielt hat - nicht wesentlich grösser sein dürfte als heute; der Regierungsrat hält das vor allem in Interesse der KMU auch von wesentlicher Bedeutung. Unter diesen Umständen erscheint der "autonome Nachvollzug" des EU-Rechts im Bereich der Rechnungslegung als durchaus sinnvoll.
- BE** Der vorliegende Gesetzesentwurf zu einem neuen Rechnungslegungsgesetz strebt in Übereinstimmung mit den internationalen Harmonisierungsbestrebungen zur Rechnungslegung eine Angleichung des nationalen Rechts an die internationalen Standards an (FER, IAS, EG-Richtlinien, US GAAP). Diese Entwicklung ist grundsätzlich zu begrüßen.
- BL** Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) darf allgemein als eine Legiferierung mit der richtigen Stossrichtung bezeichnet werden. Der Grundsatz der getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage der rechnungslegungspflichtigen Organisationen ist eine wesentliche Neuerung. Dieses Anliegen ist bisher im schweizerischen Recht - auch im revidierten Aktienrecht - noch nicht ganz verwirklicht. Minimale Gliederungs- und Detaillierungsvorschriften dienen nicht nur der Information über das betroffene Unternehmen, sondern auch der

Vergleichbarkeit. Es ist zu begrüßen, dass die Anforderungen an die Rechnungslegung für einzelne rechnungslegungspflichtige Organisationen, insbesondere für Einzelfirmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Genossenschaften sowie für gewisse Vereine und Stiftungen im Interesse grösserer Transparenz gegenüber dem heutigen Zustand erweitert werden.

Die legislatorische Stossrichtung des RRG wird vollständig unterstützt. Die neue Rechnungslegung soll dem Grundsatz der "Fair presentation" (getreue Darstellungsweise) entsprechen. Allerdings müssen auf steuerlicher und handelsrechtlicher Ebene die entsprechenden Grundlagen (siehe die Ausführungen zu Art. 34 VE RRG) zwingend geschaffen werden.

FR Le Conseil d'État du canton de Fribourg soutient ce projet de loi, dont le but est de favoriser l'établissement de comptes annuels transparents, basé sur le principe de la présentation fidèle. Les nouvelles dispositions - notamment les articles 4, 8, 10, 16 et 19 de l'avant-projet de loi - permettront une amélioration sensible de la présentation des comptes et faciliteront leur compréhension.

GE D'une façon générale, l'opportunité d'intervenir dans ce domaine nous paraît incontestable. En effet, la réforme du droit des sociétés anonymes entrée en vigueur en 1992 nous paraît insuffisante et trop limitée (notamment à la seule société anonyme et aux quelques personnes morales sujettes aux mêmes dispositions).

GL Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (E-RRG) darf allgemein als eine Legiferierung mit der richtigen Stossrichtung bezeichnet werden. In relativ einfacher und verständlicher Art wird die Rechnungslegung neu geregelt, ohne dabei in eine unübersichtliche Normenvielfalt zu verfallen.

Aus steuerlicher Sicht wird die legislatorische Stossrichtung des E-RRG vollständig unterstützt. Die neue Rechnungslegung soll dem Grundsatz der "Fair presentation" (getreue Darstellungsweise) entsprechen. Allerdings müssen auf steuerlicher und handelsrechtlicher Ebene die entsprechenden Grundlagen (siehe die Ausführungen zu Art. 34 RRG) zwingend geschaffen werden.

JU La commission d'experts a été chargée d'un mandat difficile puisque les différentes instructions qui lui avaient été données (ch. 1 de la première partie du Rapport) l'obligeaient à concilier des postulats parfois fort divergents. De manière générale, le projet de LECCA offre des propositions intéressantes et repose sur un concept logique solide.

Il paraît judicieux d'intégrer les normes concernant le contrôle des comptes et la qualification des contrôleurs dans la LECCA.

Les auteurs du projet de LECCA ont insisté sur la simplicité et la flexibilité du texte de loi. Ce but a été atteint, sous réserve du réexamen de la possibilité de déléguer davantage de compétences législatives en la matière au Conseil fédéral (voir chiffre 301.021 ci-dessous).

LU Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (E-RRG) und die Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern regeln die Rechnungslegung in relativ einfacher und verständlicher Art, ohne dabei unübersichtlich zu werden.

Wir unterstützen die konzeptionelle Ausrichtung des Entwurfes.

- NE** Le projet de loi soumis en consultation a pour objectif de créer un droit moderne et international, tenant compte de l'économie et du contexte national, européen et extra-européen. Il peut être considéré dans son ensemble comme un texte législatif bien ciblé. Les nouvelles règles sur l'établissement des comptes sont relativement simples et compréhensibles, et ne tombent pas dans le travers d'une multitude de normes peu claires.
- OW** Grundsätzlich begrüßen wir den Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern. Das vorgeschlagene Bundesgesetz ist vor dem Hintergrund der zunehmenden Internationalisierung der Geschäftstätigkeit verständlich.
- SG** Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) wird in seiner allgemeinen Stossrichtung befürwortet. In relativ einfacher und verständlicher Art wird die Rechnungslegung neu geregelt, ohne dabei in eine unübersichtliche Normenvielfalt zu verfallen.
- SH** Die Vorentwürfe für eine Revision des RRG werden im Grundsatz begrüsst.
Zu begrüßen sind sodann die in Art. 10 Abs. 1 des Vorentwurfes aufgeführten Grundsätze für die ordnungsgemässe Rechnungslegung, namentlich der Grundsatz der «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» (lit. f).
- SZ** wie SG
- TG** wie SG
- TI** Dopo aver preso atto della documentazione inviata in consultazione ai Cantoni, il nostro Consiglio esprime un'adesione di principio all'avamprogetto della Legge federale in questione ed all'Ordinanza e formula un apprezzamento per la professionalità con la quale la Commissione peritale ha operato.
L'avamprogetto posto in consultazione risponde in modo sistematico, organico e lineare alle esigenze di regolamentazione di una materia non sempre oggetto di interpretazioni univoche.
Esso è impostato nel solco delle normative internazionali più aggiornate, oltre che compatibile con quelle europee. Ha un'articolazione flessibile che gli permetterà di rispondere anche all'evoluzione futura del diritto contabile e di quello commerciale.
L'obbligo della tenuta dei conti per tutte le ditte individuali, società di persone e persone giuridiche del diritto privato che devono farsi iscrivere a Registro di commercio, consolida una norma legale da tempo collaudata con buoni risultati. Merita quindi di essere mantenuto in vigore.
Il trattamento differenziato, inteso come insieme di semplificazioni e di agevolazioni per le piccole aziende indipendentemente dalla loro forma giuridica, va pure condiviso poiché alleggerisce da ingiustificati oneri amministrativi l'esistenza di unità produttive che, seppure di ridotte dimensioni, rivestono una grande importanza economica (in Ticino il 75% delle aziende ha meno di 5 dipendenti e l'85% meno di 10 dipendenti).

Su questo punto, in relazione all'obbligo di revisione ci esprimeremo comunque più in esteso commentando l'art. 43.

VD Le Conseil d'Etat est favorable aux rapport et avant-projets mentionnés en référence. Il reconnaît l'opportunité de nouvelles dispositions légales concernant l'établissement des comptes annuels afin d'adapter le droit comptable à l'évolution de l'économie.

VS Bien que cette loi ne s'applique que pour les comptes annuels d'entités du droit privé, elle exerce une influence positive pour les relations entre l'Etat et les différentes institutions qui touchent des subventions ou dans lesquelles l'Etat participe au capital. En effet, cette loi s'applique également aux raisons individuelles, société de personnes, associations et fondations.

Avec sa volonté d'une claire transparence, cet avant-projet de loi rejoint ainsi les pratiques internationales en la matière et permettra de bénéficier d'une amélioration de l'établissement des comptes, ce qui renforcera leur crédibilité et facilitera les décisions à leur sujet notamment pour l'emprunt de capitaux.

Les nouveautés apportées par ce projet de loi nous paraissent ainsi intéressantes et on peut se demander si elles ne pourraient pas constituer, pour une partie tout au moins, de base de réflexion pour l'établissement de règles valables également pour les ménages financiers des collectivités publiques.

ZG Wir begrüßen, dass eine klare Regelung für alle Firmen und Organisationen des Privatrechts bezüglich der Buchführung, der Revision, der Publizität der Rechnungslegung einerseits sowie der Folgen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit andererseits eingeführt werden soll. Damit wird den heutigen Bedürfnissen Rechnung getragen, nämlich der Schaffung von Transparenz sowie der Anpassung an den Standard der Nachbarstaaten und der grossen Wirtschaftsnationen. Nachdem das geltende Recht vor allem Vorschriften über die Rechnungslegung der Aktiengesellschaften enthält, die allgemeinen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung hingegen rudimentär sind, bewerten wir eine detailliertere Regelung als positiv. Sie führt zu einer grösseren Transparenz der einzelnen Wirtschaftsplätze, auch in bezug auf eine allfällige Wirtschaftskriminalität, und kann helfen, die negativen Begleiterscheinungen zu minimieren.

Wir halten es für richtig, dass die Rechnungslegung auf die Bedürfnisse der Adressaten ausgerichtet wird. Da die Interessenlage der Adressaten unterschiedlich ist, wird zu Recht vorgesehen, dies hinsichtlich Inhalt und Detaillierungsgrad der Informationen zu berücksichtigen.

ZH Zu den grundsätzlichen Fragen des Vernehmlassungsentwurfs schliessen wir uns der Stellungnahme der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) an. Was das Verhältnis zum Steuerrecht anbelangt, unterstützen wir die Stellungnahme der Konferenz staatlicher Steuerbeamter.

Wir unterstützen grundsätzlich die Stossrichtung des RRG und begrüßen den Willen zur Schaffung von Klarheit im Rechnungsausweis durch den Grundsatz der «getreuen Darstellung». Mit der nahezu vollständigen Aufhebung der stillen Reserven wird Neuland betreten. Die Abkehr von tradi-

tionellen Praktiken dürfte Anlass zu Bedenken und Hinweise auf allerlei Gefahren und Risiken provozieren. Dennoch führt der eingeschlagene Weg in die richtige Richtung, die es weiter zu verfolgen gilt.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EBK** Wir begrüßen grundsätzlich die Stossrichtung der geplanten Revision. Insgesamt bringt das RRG eine Annäherung der Rechnungslegungsvorschriften für die grossen Gesellschaften an die Rechnungslegungsvorschriften, welche bisher für Banken und Effekthändler sowie an der Schweizer Börse kotierte Unternehmungen galten. In einigen nicht unwesentlichen Bereichen weicht der Vorentwurf RRG von den geltenden Rechnungslegungsvorschriften des Bankenrechtes ab. Sollten diese Punkte in der definitiven Fassung des RRG übernommen werden, muss die Bankengesetzgebung entsprechend überarbeitet werden, wo dies sinnvoll erscheint. Ohne in dieser Vernehmlassung bereits auf Details einer solchen Revision des bankenrechtlichen Rechnungslegungsrechtes einzugehen, erlauben wir uns im Einzelfall einen Hinweis auf einen möglichen Einfluss der geplanten Regelung im RRG auf Bankengesetz, Bankenverordnung oder die EBK-Richtlinien im Bereich Rechnungslegung.
- KDKF** Grundsätzlich begrüsst die Konferenz das Vorhaben. Das neue Rechnungslegungsrecht entspricht den gewandelten Ansprüchen. In einfacher und verständlicher Art werden die Grundsätze der Rechnungslegung geregelt.
- KSBS** Wir sind der Auffassung, dass die Revision vorbehaltlos zu unterstützen ist, und verzichten deshalb auf eine detaillierte Vernehmlassung, weil aus unserer Sicht keine wesentlichen Änderungen angezeigt sind.

Universitäten / Universités/ Università

- UniBE** Der böse Slogan aus früheren Tagen „The closer you get to Switzerland, the worse is accounting and disclosure“ scheint mit dem RRG endgültig der Vergangenheit anzugehören. Es ist zu begrüßen, dass mit dem RRG der Expertenkommission ein Entwurf gelungen ist, der den Anschluss an die Standards der Rechnungslegung findet, die in den USA, in EU-Europa und nach den Vorstellungen des IASC gelten sollen. Es wäre jedoch zu wünschen, wenn die Schweiz mit diesem Gesetz nicht nur eine Entwicklung nachvollzieht, sondern jetzt durch einen mutigen Schritt Standards setzt, die wegweisend auch für andere sein könnten, damit es dann heissen kann „The closer you get to Switzerland, the better is accounting and disclosure“.
- UniFR** Es ist unbestritten, dass die geltenden gesetzlichen Regelungen der Rechnungslegung nicht mehr zeitgemäss sind. Die rudimentären allgemeinen Vorschriften von Art. 957 ff. OR entsprachen schon beim Inkrafttreten 1937 nicht dem Stand der betriebswirtschaftlichen Lehre. Sie befriedigen demnach die Informationsbedürfnisse der Jahresabschlussadressaten nicht. Auch die revidierten Rechnungslegungsvorschriften für die Aktiengesellschaften erfüllen nicht mehr die seit den neunziger Jahren festzustellenden erhöhten Anforderungen an die Transparenz. Dies wird

nicht zuletzt auch in den über die aktienrechtliche Regelung hinausgehenden neuen Rechnungslegungsnormen für Banken (Art. 23 ff. BankV) und die Gesellschaften mit börsenkotierten Effekten (Art. 66 ff. KR) ersichtlich. Der internationale Trend geht ebenfalls klar in Richtung nach strengeren Anforderungen an Umfang und Qualität der mit dem Jahresabschluss zu vermittelnden Information.

Der schweizerische Gesetzgeber hat sich in der Vergangenheit - unter dem Druck der Interessen der Rechnungslegungspflichtigen - stets schwer getan mit einer zeitgemässen Regelung des Buchführungs- und Bilanzrechts. Dabei wurden die ebenso begründeten Interessen der Empfänger der Rechnungslegung - Eigenkapitalgeber, Gläubiger, Öffentlichkeit - vielfach missachtet. Ebenso blieben die neuen Entwicklungen der "bewährten Lehre" weitgehend unbeachtet.

Mit dem vorliegenden Entwurf wird erstmals eine ausgewogene, dem internationalen Stand der Lehre und eine zeitgemässe Unternehmensinformationspraxis berücksichtigende Lösung vorgeschlagen. Es ist denkbar, dass der Entwurf des RRG gegenüber den bestehenden Gesetzenormen als zu modern beurteilt wird (Dies zeigen die von BÜHLMANN [Die Bedeutung der stillen Reserven nach dem revidierten Aktienrecht, Diss. Freiburg 1996, S. 198] zitierten Umfrageergebnisse bei Praktikern über die stillen Reserven). Für die kleinen Unternehmungen innerhalb der KMU sollte er deshalb zusätzliche Erleichterungen vorsehen. Die mittleren und insbesondere auch die international tätigen grösseren Unternehmungen sollten die Anforderungen jetzt schon erfüllen oder ohne allzu grosse Umtriebe erfüllen können. Falls dies nicht der Fall sein sollte, ist es - nicht zuletzt im Interesse der Unternehmungen und ihrer Geldgeber - gerechtfertigt, für diese von Gesetzes wegen eine zeitgemässe Rechnungslegung zu fordern.

UniLA

Dans l'ensemble, le projet mis en consultation est le bienvenu. Lors de la révision du droit des sociétés anonymes de 1991, seules les dispositions comptables relatives à cette forme de société avaient été remaniées, à l'exclusion du droit comptable général des art. 957 ss CO. Une telle situation était et est toujours propre à susciter de délicats problèmes d'interprétation, notamment celui de savoir si, parmi les nouveaux principes adoptés pour les SA (exemple: art. 662 a al. 2 CO), certains ne doivent pas malgré tout être considérés d'application générale. Dans la mesure où il entend désormais régler le droit comptable pour toutes les entités obligées de tenir une comptabilité, le projet de LECCA met fin à des incertitudes regrettables et doit être résolument soutenu.

L'inclusion dans le projet de LECCA de toutes les dispositions relatives au contrôle est à saluer. Sur le fond, les solutions proposées paraissent judicieuses, réserve faite du choix entre les variantes concernant l'obligation du contrôle (cf. ch. 301.071).

Il convient d'insister sur le fait que la plupart des innovations proposées par le projet (et énumérées à pp. 92 ss du rapport) doivent être accueillies favorablement. Il faut relever l'introduction heureuse du tableau des flux de trésorerie (ch. 1.2.8. du rapport, p. 93), les nouvelles règles sur l'annexe, notamment la structuration proposée de ce document (ch. 1.2.9.,

p. 93), ou l'introduction de nouvelles règles sur des questions aujourd'hui non tranchées (ch. 1.2.10., p. 94).

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

- FDP** Wir halten den Vorentwurf inhaltlich für eine taugliche Diskussionsgrundlage und wir können ihm grundsätzlich zustimmen.
- SP** Sur le fond, nous accueillons favorablement ce projet dans la mesure où il va dans la bonne direction. La matière complexe qu'est le droit comptable sera ainsi réglementée de manière plus simple et plus aisément compréhensible.
- Compte tenu de la globalisation de l'économie, nous sommes satisfaits que ce projet soit orienté dans le respect principes et standards internationaux, bien que le développement de nouvelles normes juridiques soit toujours à la traîne par rapport à l'évolution des marchés financiers.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- AGES** Die AGES nimmt zum Vorentwurf für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (VE RRG), dem sie in wesentlichen Punkten zustimmt, soweit Stellung, als gemeinnützige Stiftungen (sog. "klassische Stiftungen") und Vereine betroffen sind. Dazu zählen auch die nicht-gewinnstrebigen kulturellen Organisationen. Zu den spezifischen Belangen der Stiftungen im Bereich der beruflichen Vorsorge hingegen wird nicht Bezug genommen. Ebenso werden Vereine ausserhalb des Gemeinnützigkeitsbereichs ausgeklammert.
- ANCV** Globalement, nous considérons comme judicieuse la création d'une nouvelle loi sur l'établissement et le contrôle des comptes et d'une ordonnance sur l'agrément des contrôleurs. Nous n'avons pas de remarque à formuler quant aux éléments techniques que la nouvelle loi introduirait.
- ASIP** Wir halten den Gesetzesentwurf allgemein für eine gute Grundlage für ein neues Rechnungslegungsrecht und beurteilen dessen Stossrichtung als grundsätzlich richtig.
- CePatr** En conclusion, nous sommes d'avis que la nouvelle loi présente des aspects positifs, spécialement au niveau des grandes sociétés et qu'elle ne met pas en danger la bonne marche des entreprises si les remarques ci-dessous sont prises en considération. Nous ne nous opposons donc pas à sa mise en application.
- fenaco** Als Dachverband von rund 400 Landwirtschaftlichen Genossenschaften (KMU-Betriebe) begrüßen wir die Schaffung des Bundesgesetzes über die Rechnungslegung und Revision (RRG) sowie die Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) aus folgenden Gründen:
- Die Vorschriften zur Rechnungslegung entsprechen den heutigen Anforderungen an das Rechnungswesen.
 - Die Gliederungsvorschriften der Jahresrechnung entsprechen den heutigen Erfordernissen und werden grösstenteils bereits heute freiwillig in unserer Unternehmensgruppe angewendet.

- Die einheitlichen Regeln der Rechnungslegung über alle rechnungslegungspflichtigen Organisationen sind sinnvoll, ebenso die Differenzierung zwischen den Organisationsgrössen.
- Die zwingend vorgeschriebene Geldflussrechnung (ohne kleine Organisationen) wird für die meisten KMU-Betriebe neu aber auch wertvoll sein.
- Der flexible Geltungsbereich für nicht im Handelsregisteramt einzutragende Vereine und Stiftungen und die Festlegung der Kriterien durch den Bundesrat ist in der sich schnell wandelnden Zeit sinnvoll.

KSS Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (E-RRG) darf allgemein als eine Legiferierung mit der richtigen Stossrichtung bezeichnet werden. In relativ einfacher und verständlicher Art wird die Rechnungslegung neu geregelt, ohne dabei in eine unübersichtliche Normenvielfalt zu verfallen.

SAktuarV Der Vorstand der Schweizerischen Aktuarvereinigung teilt die Meinung der GEKO vollumfänglich und schliesst sich deren Empfehlungen an. Unsere Übereinstimmung mit der Stellungnahme der GEKO erfolgt im Wissen um die Bedeutung transparenter Rechnungslegung und der Berücksichtigung anerkannter aktuarieller Prinzipien. Die Frage der getreuen Bewertung und Darstellung von Risiken und Aktiven in der Rechnungslegung ist dem Vorstand und unseren Mitgliedern ein wichtiges Anliegen, an dessen fachkundiger Regelung und Durchführung wir seit langem mitarbeiten.

SBauerV Die einzelnen landwirtschaftlichen Familienbetriebe werden von diesem Gesetz kaum betroffen; die wenigsten dieser Betriebe sind im Handelsregister eingetragen. Auch wenn diese Betriebe von der im Gesetz vorgesehenen Buchführungspflicht befreit sind, führen diese Betriebe, gestützt auf die Aufzeichnungspflicht nach Steuerrecht, eine Buchhaltung. Die Wahl der Buchhaltung bleibt diesen Betrieben aber weiterhin freigestellt.

Die meisten Landwirte sind an landwirtschaftlichen Organisationen beteiligt. Meistens sind es auch Landwirte, die dem Vorstand, dem Aufsichtsrat oder einer Geschäftsleitung von solchen Organisationen angehören. Einzelne landwirtschaftliche Organisationen sind sogar als grössere Unternehmen zu bezeichnen. Die Landwirte haben aber auch Handels- und Geschäftsbeziehungen mit Unternehmungen, die nicht zu den landwirtschaftlichen Organisationen zu zählen sind. Somit kann es im Interesse der Landwirtschaft sein, wenn für die Rechnungsführung ihrer eigenen Organisationen aber auch ihrer Handelspartner klare gesetzliche Bestimmungen bestehen.

Landwirtschaftliche Organisationen befassen sich auf dem Treuhandsektor auch mit der Führung von Kundenbuchhaltungen sowie mit Revisionsaufträgen. In diesem Zusammenhang kommt der Zulassung von Abschlussprüfern auch in der Landwirtschaft eine Bedeutung zu.

In Anbetracht, dass dem Rechnungslegungsgesetz und der Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern für die Landwirte hauptsächlich eine indirekte Bedeutung zukommt, haben wir für unsere Stellungnahme Vertreter verschiedener Organisationen beigezogen, nämlich vom Verband der Schweizer Milchproduzenten, der fenaco, des Schweizerischen landwirtschaftlichen Treuhänderverbandes, der Schweizerischen Vereini-

gung der bäuerlichen Buchstellen und der Schweizerischen bäuerlichen Bürgschaftsgenossenschaft. Der Vorstand des Schweizerischen Bauernverbandes als Dach-Organisation hat anlässlich seiner Sitzung vom 27. April 1999 die nachstehende Fassung unserer Vernehmlassung verabschiedet und kann Ihnen deshalb eine breit abgestützte Stellungnahme unterbreiten.

Der Schweizerische Bauernverband erachtet die Schaffung eines neuen Rechnungslegungsgesetzes und einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern als sinnvoll. Die Landwirte erhalten damit für ihre eigenen Organisationen einen gesetzlichen Rahmen, der ihnen eine gewisse Sicherheit gibt.

Mit unserer Stellungnahme legen wir Wert auf einige Schwerpunkte, die auf eine einfache aber möglichst einheitliche Rechnungslegung ausgerichtet sind, ohne jedoch die kleinen und mittleren Betriebe mit aufwendigen Administrationsaufgaben zu belasten.

SGB Mit der grundsätzlichen Stossrichtung des Gesetzes, welches die Bestimmungen des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung ablösen soll, sind wir einverstanden.

THK Der Entwurf vereinigt das Bedürfnis nach Anpassung unseres Rechnungslegungsrechts an die internationalen Standards mit dem Ziel grösstmöglicher Transparenz und Klarheit. Der Expertenkommission ist ein Wurf gelungen, der uns in seiner inhaltlichen Klarheit, methodischen Logik und gedanklichen Geschlossenheit beeindruckt hat.

Wir sind der Überzeugung, dass die vorgeschlagene Neuregelung möglichst bald umgesetzt werden sollte:

Der Entwurf sieht ein höheres Mass an Transparenz vor und wird das schweizerische Recht diesbezüglich den internationalen Standards annähern bzw. mit diesen gleichziehen. Er trägt insoweit der Internationalisierung und der Globalisierung unserer Wirtschaft Rechnung.

Höhere Transparenz bedeutet auch höhere Bereitschaft zur Bereitstellung von Mitteln durch Investoren und Banken. Auf diese Bereitschaft sind insbesondere die KMU angewiesen, sowohl im Bereiche der traditionellen wie auch der alternativen Finanzierungsmodelle.

Der Vorentwurf beinhaltet im Bereich der Rechnungslegung eine Angleichung an das EU-Recht, von deren Notwendigkeit für die Wirtschaft - unabhängig von der weiteren integrationspolitischen Entwicklung - die Fachleute schon längerer Zeit überzeugt sind.

Die effektiven in der Wirtschaft geltenden Standards der Rechnungslegung gehen über die aktienrechtlichen Minimalvorschriften in verschiedenen Bereichen hinaus. Für viele Unternehmen - KMU und nationale Grossunternehmen - stellt der Entwurf nur noch den Nachvollzug bereits gelebter Praxis dar. Insoweit bildet die Anpassung der Rechts an die tatsächliche Entwicklung einen wichtigen Beitrag zur Rechtssicherheit.

Die vorgeschlagenen Anpassungen an das EU-Recht tragen dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit Rechnung, finden doch sowohl hinsichtlich Rechnungslegung wie auch bezüglich Abschlussprüfung Differenzierungen nach der Grösse der Unternehmen statt, welche das bisherige Aktien-

recht nicht kennt. Solche Differenzierungen sind gegenwärtig nur für börsenkotierte Unternehmen im Rahmen des Zulassungsverfahrens vorgesehen (vgl. Kotierungsreglement, Art. 66 f.), gelten jedoch nicht für andere, volkswirtschaftlich nicht minder bedeutende Gesellschaften ausserhalb des Haupttableaus.

Der Entwurf liefert die Grundlage für die längst postulierte Anforderungen an die Abschlussprüfer (in Bezug auf die fachlichen Qualifikationen und die Unabhängigkeit), wie sie auch im EU-Recht vorgesehen sind.

TS

Die Rechnungslegung hat im Kampf gegen die Korruption eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Das „Korruptionsgeschäft“ ist ein Geschäft, das auf Verschwiegenheit beruht und von der Verschleierung lebt. Aus diesem Grunde ist jeder Schritt hin zu mehr Offenheit und Transparenz ein Schritt hin zur Erschwerung und damit zur Reduktion der Korruption.

Ideal wäre mit Blick auf die Korruptionsbekämpfung ein Gesetz über die Rechnungslegung, welches vorschreibt, dass die Höhe der Ausgaben für Korruption in der Jahresrechnung mit den Namen der Empfänger offengelegt werden muss. Dieser Idealzustand ist in keiner Rechnungslegungsnorm der Welt verankert. Aus diesem Grunde ist im Rahmen der heute geltenden Standards und bei deren Veränderungen stets der Weg hin zu mehr Transparenz zu fördern.

Auch die im laufenden Jahr – leider nicht in der Schweiz – in Kraft getretene Anti-Korruptionskonvention der OECD geht in Artikel 8 auf die Anforderungen an die Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften ein. In seiner Stellungnahme zu dieser Konvention in der Vernehmlassung zum neuen Korruptionsstrafrecht ging der Bundesrat davon aus, dass die diesbezüglichen Vorschriften in der Schweiz ausreichend seien.

Diese Ansicht wird von Transparency Switzerland nicht geteilt. Wir sind der Ansicht, dass die bisher geltenden Regeln im Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht insbesondere ausserhalb der Vorschriften zur Aktiengesellschaft den Erfordernissen einer transparenten und die tatsächlichen Verhältnisse wiedergebenden Rechnungslegung nicht erfüllt.

Mit dem Vorschlag zu einem revidierten Rechnungslegungsrecht mit integrierten Vorschriften über die Rechnungsprüfung wird in der vorliegenden Fassung unserer Ansicht nach das Erfordernis der OECD-Konvention erfüllt.

Der vorliegende Entwurf zur Revision des Rechnungslegungsrechts ist aus unserer Sicht ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung. Bei entsprechend weiter Erfassung der dem Gesetz unterstellten Gesellschaften sowie einer weiten Erfassung der durch eine Revisionsstelle zu prüfenden Gesellschaften sind aus unserer Sicht die Transparenz und die Kontrollmöglichkeiten sinnvoll ausgenutzt.

Zudem könnte eine klare Stellung und Ausweitung von Art. 56 gegenüber der Regelung von Art. 729b Abs. 1 OR den Druck auf Gesellschaften, welche Schmiergelder zahlen, deutlich erhöht und ein Risiko „erwischt“ zu werden geschaffen werden. Dies wäre aus unserer Sicht das Minimum, um der in der Konvention der OECD geforderten Transparenz gerecht zu werden.

VEB Das Vorhaben bringt eine grössere Transparenz der Rechnungslegung für die Adressaten. Diese kann allerdings nur durch aufwendigere Rechnungslegungsvorschriften erreicht werden. Es ist uns deshalb ein sehr grosses Anliegen, dass daraus der grossen Anzahl von mittelständischen Unternehmen in der Schweiz ein Satz von möglichst einfachen Rechnungslegungsvorschriften zugestanden wird. Die schweizerischen Fachempfehlungen zur Rechnungslegung FER könnten in diese Richtung weiterentwickelt werden.

Im Prinzip begrüssen wir den Entwurf, dessen Qualität uns in inhaltlicher Hinsicht beeindruckt hat.

VSA Reformbedarf ausgewiesen:

Die VSA erachtet die Erarbeitung eines mit den wichtigsten internationalen "Spielregeln" und insbesondere auch mit den Regelungen in der EU weitgehend kompatiblen Rechnungslegungsrechts als ein Gebot der Stunde. Die Globalisierung des Faktormarktes "Kapital" verlangt nach vertraubaren und transparenten Informationen. Auch wenn etliche Unternehmen - von sich aus oder auf Druck der Finanzmärkte - ihre Informationspolitik verbessert haben, wird die gesetzliche Regelung in der Schweiz noch immer durch die Auffassung geprägt, Informationen über Geschäftslage und Geschäftsentwicklung seien auf den engen Kreis des Managements, der engsten Kapitalgeber und der Steuerbehörde zu beschränken, alle übrigen Akteure - inkl Publikumsaktionäre und MitarbeiterInnen - könnten aber mit eher rudimentären Informationen abgespiesen werden. Diese Auffassung ist nicht mehr haltbar.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Nous saluons le désir du législateur suisse de vouloir édicter une loi sur l'établissement des comptes et du contrôle annuel.

OdA Selon l'OdA, les deux buts principaux à la réforme (mise en place d'un droit comptable indépendant de la forme juridique des entreprises, la transparence) apportent cohérence et modernité dans le droit comptable helvétique et ont été atteints par des mesures appropriées.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin J'approuve entièrement la nouvelle conception du droit comptable, ce d'autant plus que je constatais déjà en 1976 dans les conclusions de mon ouvrage sur le "Principe de sincérité du bilan" (p. 494) qu'il n'était pas souhaitable que les entreprises soient soumises, selon leur forme juridique, à des principes généraux dissemblables pour l'établissement de leur bilan. Je proposais alors une harmonisation des dispositions légales sur la comptabilité (p. 497).

OBT Die OBT Treuhand AG begrüsst grundsätzlich den Entwurf zum neuen RRG, obwohl dieses neue Gesetz insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmungen viele Neuerungen bringt. Der Nutzen für die Unternehmungen durch höhere Transparenz, Kreditfähigkeit und Glaubwürdigkeit wird dadurch erhöht.

Schneiter Grundsätzlich ist das vorgeschlagene Bundesgesetz zu begrüßen. Es berücksichtigt die fachlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und regelt in einer einfachen und übersichtlichen Art die Rechnungslegung der buchführungspflichtigen Organisationen.

301.012 **Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici**

Kantone / Cantons / Cantoni

LU Es gilt aber auch zu berücksichtigen, ob die Neuregelung für die kleinen und mittleren Unternehmen nicht einen unverhältnismässigen administrativen und kostenintensiven Aufwand bewirkt. Zwar werden für die KMU gewisse Vereinfachungen und Erleichterungen getroffen. Wir regen aber trotzdem an, dass die Vorschläge der Expertenkommission hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Belastungen bei den KMU einer weiteren Untersuchung unterzogen werden.

NE Sur le plan purement formel, l'avant-projet de LECCA mis en consultation ne nous paraît pas entièrement satisfaisant dans la mesure où, à côté des normes de base qui correspondent effectivement à la vocation d'un acte législatif, il contient des dispositions de pure exécution, qui n'ont pas leur place dans une loi au sens formel, et qui devraient figurer dans une ordonnance d'exécution.

Il est heureux que l'avant-projet s'inscrive dans une perspective globale de révision du droit commercial et du droit des sociétés, car il constitue un corollaire indispensable aux quatre autres projets en cours, soit celui relatif aux opérations de fusion, scission et transformation des sujets de droit, celui concernant les impôts lors des restructurations, celui relatif au droit de la Sàrl et celui se rapportant à la conservation des livres sur des supports de données ou d'images. Il faut garder à l'esprit que l'ensemble des modifications proposées auront pour conséquence de diminuer l'attractivité des sociétés de capitaux (SA et Sàrl) en raison de l'élévation du montant minimal du capital et des coûts engendrés par la LECCA, notamment ceux liés au contrôle. De ce fait, il est vraisemblable que les chefs des petites et moyennes entreprises devront recourir à des formes juridiques plus simples qui ne permettent pas de limiter leur responsabilité personnelle, soit en créant une entreprise individuelle, une société en nom collectif ou une société en commandite.

Il s'agira de s'assurer que les nouvelles dispositions légales ne vont pas constituer un frein à la prise de risque et à la création d'entreprises ou inciter les entrepreneurs à recourir à des structures juridiques inadéquates sous forme de fondations, sociétés coopératives ou succursales d'entreprises étrangères. La mise à disposition d'une société de personne à responsabilité limitée, connue en Allemagne (GmbH & Co KG), pourrait constituer une alternative à cette situation nouvelle pour les petites et moyennes entreprises.

NW Die Vorlage betrifft vor allem die Rechnungslegung und Revision im privatrechtlichen Bereich. Die öffentlich-rechtlichen Institutionen werden durch das RRG nicht direkt erfasst. Jedoch wird auch die öffentliche Hand durch

die teilweise tiefgreifenden Änderungen tangiert. Insbesondere sind Teile der Verwaltung durch das RRG tangiert:

- Steuerverwaltung z.B. aufgrund des Art. 34 (Bewertungsgrundsätze)
- Finanzkontrolle aufgrund der Revisionstätigkeit bei privatrechtlich organisierten Institutionen resp. Organisationen die unter das RRG fallen sowie aufgrund allfälliger Konsequenzen aus der VZA.
- Stiftungsaufsicht (direkter Kontakt aufgrund aufsichtsrechtlicher Tätigkeit im Bereiche der Rechnungslegung)
- Gerichte aufgrund der Behandlung der Fälle von Kapitalverlusten und Überschuldungen

Das RRG beabsichtigt wohl die verschiedenen Organisationsformen unter einem Gesetz zusammenzufassen. Dabei gilt es aber klar zu beachten, dass eben gerade diese Formen sich z.T. sehr wesentlich unterscheiden. Bewusst wurde nicht in jedem Artikel auf die Ausnahmen oder allenfalls speziell geltenden Bestimmungen der unterschiedlichen Organisationen hingewiesen, um das Gesetz nicht unleserlich erscheinen zu lassen. Dafür führt aber die gewählte Form zur grossen Unsicherheit, ob die einzelnen gesetzlichen Bestimmungen für die interessierende Form nun Anwendung finden oder nicht. Unbestritten ist das RRG besonders auf die Gesellschaftsform der AG ausgerichtet (Gliederung der JR, Grössemerkmale etc.). Dies führt dazu, dass das Gesetz für die restlichen Formen zu einem Regelwerk verkommt, dass nur mit einigen Ausnahmen Geltung erlangt, resp. stark interpretationsbedürftig ist. So würde die Aussagekraft massiv verbessert, wenn einerseits deutliche abweichende Bestimmungen für die einzelnen Organisationsformen namentlich erwähnt würden und insbesondere in einem in den Schlussbestimmungen aufgeführten Artikel die anwendbaren oder nicht zutreffenden Artikel der einzelnen Formen abschliessend erwähnt würden. Damit würden insbesondere Unsicherheiten beseitigt aber auch die Aussagekraft des RRG gesteigert.

SO Für die KMUs müssen aber Vereinfachungen vorgesehen werden; das Rechnungswesen der kleinen und mittleren Unternehmen ist mit den vorliegenden Vorschlägen überreglementiert.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Wir weisen darauf hin, dass der Vorentwurf nicht durchgehend geschlechtsneutral formuliert ist.

Eine grammatikalische Überarbeitung wird ausdrücklich angeregt.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

FDP Allerdings stellen wir uns die Frage nach dem Handlungsbedarf, nachdem erst 1992 das neue Aktienrecht in Kraft getreten ist. Dieses enthält ein modernes Bilanzrecht und gilt für die Handelsgesellschaften. Für andere Organisationen spielt die Rechnungslegung eine geringere Rolle.

SP Nous regrettons que le projet renonce à s'appuyer sur certains mécanismes internationaux sans que soit envisagé de s'en inspirer, au titre de

normes juridiques flexibles, par exemple dans les ordonnances d'application.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ASIP Es ist nicht zu übersehen, dass das Gesetz auf gewinnorientierte Unternehmen im weitesten Sinn ausgerichtet ist und nicht auf die spezifischen Gegebenheiten bei Vorsorgeeinrichtungen Rücksicht nimmt.

CePatr De manière générale, nous ne comprenons pas qu'il y ait urgence à créer une nouvelle loi alors même que le droit comptable européen est actuellement en discussion et que l'on vient de réviser la loi sur les sociétés anonymes. Les lois et prescriptions toujours plus nombreuses que les entreprises ont à respecter comportent le risque de pousser celles qui ne peuvent disposer de structures complètes (ce qui est le cas des petites et moyennes entreprises) dans l'illégalité. Pour les entrepreneurs, cet état de fait devient de plus en plus difficile à gérer, que ce soit financièrement ou moralement.

Malgré tout, nous entrons en matière sur l'avant-projet qui ne nous paraît pas mal orienté dans l'ensemble, ceci avec les réflexions ci-après.

Nous avons participé au groupe de travail de l'USAM animé par Monsieur Walter Sterchi et coordonné par M. Christian Gerber. Pour tous les aspects techniques, nous rejoignons les appréciations et commentaires de ce groupe de travail et vous prions en conséquence de vous référer à leurs conclusions.

Forum Das KMU-Forum beantragt, die Arbeiten am neuen Rechnungslegungsrecht einzustellen.

Für das KMU - Forum sind die Arbeiten erst dann wieder aufzunehmen, wenn ein EU-Beitritt entsprechende Regelungen notwendig macht. Im jetzigen Zeitpunkt sollen den kleineren Unternehmen der administrative Mehraufwand und den grösseren Einheiten die weiterreichenden Offenlegungspflichten sowie die nicht auszuschliessenden steuerlichen Mehrbelastungen erspart bleiben.

Das Forum stützt seine Stellungnahme zum Rechnungslegungsrecht auf die Erfahrungen der Unternehmer, die Mitglied des Forums sind, und auf eine Untersuchung, welche im Auftrag des Bundesamtes für Wirtschaft und Arbeit bei schweizerischen KMU in verschiedenen Wirtschaftszweigen und mit unterschiedlicher Rechtsform erfolgte.

Das KMU-Forum liess sich über die Grundzüge des Gesetzesvorhabens durch den Präsidenten der Expertenkommission Rechnungslegungsrecht orientieren. Es nahm zur Kenntnis, dass der Expertenkommission eine weitgehende Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften an die EU als Zielsetzung vorgegeben war. Es setzte sich aber auch mit Schwierigkeiten auseinander, die sich aus dem Zusammenspiel zwischen den Prinzipien des neuen Gesetzes und dem bestehenden Steuerrecht ergeben. Das Forum beachtete, dass das Gesetzesvorhaben die Freistellung der KMU von einer erheblichen Zahl von Vorschriften vorsieht. Es kam aber zum Schluss, dass das Gesetzesprojekt zu wenig aus der Optik der KMU heraus entwickelt wurde, welche die Hauptadressaten des Erlasses sein werden. Da die Unternehmer den handelsrechtlichen Abschluss in sehr unter-

schiedlichem Mass als unternehmerisches Führungsinstrument nutzen, sollten ihnen gegenüber dem geltenden Aktienrecht keine weitergehenden rechtlichen Einschränkungen und keine zusätzlichen administrativen Umtriebe auferlegt werden.

FRSP Remarquable à plus d'un titre, le projet de loi élaboré par la Commission d'experts a toutefois un caractère quelque peu hybride. L'on y trouve en effet des "solutions suisses", des normes reprises du droit européen et des formules d'inspiration américaine appliquées dans la pratique par les grandes fiduciaires de taille mondiale.

Cette situation n'est toutefois guère préjudiciable puisqu'il faut s'attendre, dans les années à venir, à une harmonisation entre les principes de l'Union européenne et ceux de l' « International Accounting Standards ».

De plus, il ne faut pas perdre de vue que le droit comptable européen ne s'applique actuellement qu'à travers sa transposition dans les différents droits nationaux.

IndHold Wir haben den Vorentwurf sowohl in der Fachgruppe Rechnungslegung und Berichterstattung als auch in der Fachgruppe Steuern unserer Vereinigung eingehend analysiert. Angesichts der dabei zutage getretenen konzeptionellen Schwächen sowie der Inkonsistenzen in zentralen Fragen (Verhältnis Einzelabschluss/Konzernabschluss, Verhältnis RRG / anerkannte Regelwerke, Verhältnis Rechnungslegungsrecht / Steuerrecht) kommen wir zum Schluss, dass das Gesetzesprojekt einer umfassenden Überarbeitung bedarf, wobei insbesondere auch für die steuerlichen Probleme tragfähige Lösungen gefunden werden müssen.

Wir möchten auch darauf hinweisen, dass aus Sicht der grossen Organisationen, die bei der Konsolidierung bereits heute ein anerkanntes Regelwerk anwenden müssen (Börsenkotierung), das neue Gesetz nicht zwingend nötig ist. Für kleinere Organisationen dürfte das neue Gesetz zu zusätzlichen administrativen und finanziellen Belastungen führen, was nicht im Sinne der KMU-Förderung sein kann. Eine sorgfältige Interessenabwägung ist deshalb bei der Weiterverfolgung des Gesetzgebungswerkes unabdingbar.

Die Anwendung anerkannter Rechnungslegungssysteme durch grosse Organisationen ist zu begrüssen und entspricht der heutigen Praxis bei der Konsolidierung. Der Entwurf ist in vielen Bereichen jedoch nicht praxisgerecht und führt zu Konflikten bei der Anwendung anerkannter Regelwerke.

Die grössten Probleme treten bei den Bewertungsregeln für den Einzelabschluss grosser Organisationen auf. Folgende Aspekte sollten bei einer Überarbeitung berücksichtigt werden:

Die Bewertungs- und Buchhaltungsregeln für Organisationen mit Konsolidierung und solchen nur mit Einzelabschluss sollten klarer von einander getrennt werden.

Das Gesetz sollte die wenigen Wahlmöglichkeiten, welche die sonst sehr rigiden Regelwerke noch zulassen, weder einschränken noch mit der Pflicht zur Erstellung von speziellen Anhängen verbinden.

Bei konsolidierenden Organisationen ist besonders wichtig zu vermeiden, dass sie in den Einzelabschlüssen (Mutter- und Tochtergesellschaften) komplexe Regelwerke vollständig anwenden müssen, wenn die aufwendig erstellten Finanzinformationen und Angaben nicht publiziert werden müssen. Derartige Regeln erhöhen die Unternehmens-transparenz keineswegs.

Ein Grund für die festgestellten Überschneidungen ist der Aufbau des Gesetzentwurfs. Es sollte abgeklärt werden, ob durch einen veränderten Aufbau des 3. Titels nicht viele Fragen besser gelöst werden könnten. Wir möchten folgenden Vorschlag zur Diskussion stellen, in welchem die Bewertungsregeln aufgeteilt werden:

3. Titel: Rechnungslegung

1. Kapitel: Allgemeine Bestimmungen

Unverändert wie im Entwurf

2. Kapitel: Bewertungsregeln und Buchhaltungsprinzipien für Organisationen, die nur einen Einzelabschluss anfertigen

Bezug auf Organisationen, die nur einen Einzelabschluss anfertigen.

3. Kapitel: Bewertungsregeln und Buchhaltungsprinzipien für den Einzelabschluss konsolidierender Organisationen

Bezug auf Einzelabschlüsse von Organisationen, die einen konsolidierten Abschluss im Rahmen eines anerkannten Regelwerks (FER, IAS, US-GAAP) machen.

4. Kapitel: Publizität

Die Regeln der Darstellung und Offenlegung beziehen sich grundsätzlich sowohl auf den Einzelabschluss von Organisationen, die nur einen Einzelabschluss anfertigen, als auch auf den Einzelabschluss von konsolidierenden Organisationen.

5. Kapitel: Konsolidierung

In diesem Kapitel werden die Regeln der Konsolidierung erlassen.

Hauptvorteil dieses Aufbaus wäre die klare Aufteilung der Bewertungsregeln in zwei Kategorien. Damit könnte die im Entwurf entstehende Vermischung der Bewertungs- und Buchhaltungsregeln für Organisationen mit unterschiedlich komplexer Rechnungslegung weitgehend ausgeräumt werden.

SBankV Die Schweizerische Bankiervereinigung anerkennt das Anliegen des Bundesrates, die Rechnungslegung frühzeitig an die Entwicklung in der EU anzugleichen. Sie bezweifelt jedoch, ob eine Anpassung der schweizerischen Rechnungslegung an die Entwicklung der EU zum heutigen Zeitpunkt möglich ist. Dies bedingte, dass die EU ihre eigenen Rechnungslegungsstandards fertig ausgearbeitet hat. Deren Ausformulierung ist zur Zeit jedoch im Fluss. Die EU hat ihre geltenden Richtlinien nicht fertig ausgearbeitet, sondern beteiligt sich vor allem an der Durchsetzung der International Accounting Standards (IAS). Vom Standpunkt der Kompatibi-

lität der schweizerischen Vorschriften mit jenen der EU ist mithin zu überprüfen, ob die Einführung des RRG nicht aufgeschoben werden sollte. In jedem Falle muss das Ziel der Anpassung sein, dass die EU die schweizerischen Vorschriften als gleichwertig anerkennt.

Ebenso hegt die Schweizerische Bankiervereinigung Zweifel, ob der vorliegende Gesetzesvorschlag aus fachlicher Sicht substantielle Fortschritte bringt und als vordringlich zu erachten ist. International ausgerichtete Unternehmen können schon nach geltendem Recht gemäss internationalen Standards (IAS, US-GAAP, Vorschriften eines EU-Staates) für interne und externe Zwecke Rechnung legen, und für kleine und mittlere Unternehmen sind ohnehin Vereinfachungen und Erleichterungen vorgesehen.

Der bundesrätliche Auftrag, die geltenden schweizerischen Rechnungslegungsnormen an die EG-Richtlinien anzupassen, erscheint materiell nicht vordringlich. Der "acquis communautaire" hat für die internationalen Harmonisierungsbestrebungen in der Rechnungslegung kein Gewicht mehr. Die EU beteiligt sich fortan vor allem an der Durchsetzung der International Accounting Standards (IAS). Allerdings erkennen wir den Vorteil des gewählten Vorgehens an: Die Diskussion über die Einführung der neuen Rechnungslegungsnormen kann nun ohne Zeitdruck begonnen werden.

Wir schlagen vor, den Aufschub der Einführung des RRG zu überprüfen, um die Entwicklung in der EU in die Revisionsarbeiten einbeziehen zu können. Zudem bitten wir den Bundesrat, darauf hinzuwirken, dass die neuen schweizerischen Rechnungslegungsnormen zu einem späteren Zeitpunkt durch die Europäische Kommission als zumindest gleichwertig anerkannt werden.

SBauerV Insbesondere sind die Erleichterungen für kleine Unternehmen gemäss Artikel 43 auszubauen. Diese sind unabhängig von der Rechtsform für alle Unternehmen zu gewähren. Vor allem die GmbH und die Einmann-AG werden für Kleinunternehmen als Rechtsform gewählt. Es ist sehr stossend, dass diesen Unternehmen die Erleichterungen im Bereich der Buchführung und Rechnungslegung verwehrt werden. Sind solche Unternehmen stark von ihren Kreditgebern abhängig, so sichern sich die Gläubiger sowieso Sicherheiten oder zusätzliche Auflagen bezüglich Buchführung, ohne gesetzlichen Zwang. Damit ist auch das Argument entkräftet, der Ausschluss der persönlichen Haftung verlange strengere Auflagen bei der Buchführung.

Daraus leitet sich ab, dass in folgenden Artikeln die Grössenbeschränkung auf alle Rechtsformen ausgedehnt werden und somit die kleinen Unternehmen von der Erstellung der zusätzlichen Unterlagen befreit werden:

- Zusätzliche Angaben zur Bilanz und zur Erfolgsrechnung (Art. 18 und 20)
- Geldflussrechnung (Art. 21)
- Anhang (Art. 22)
- Jahresbericht (Art. 42)

SGB Die Expertenkommission – der bezeichnenderweise keine Vertretung der Gewerkschaften angehörte – ist auf einem Auge allerdings blind, wenn sie als Adressaten der Rechnungslegung lediglich Kapitalgeber und übrige

Gläubiger, Finanzanalysten und potentielle Investoren sowie die Behörden nennt. Gerade auch die Arbeitnehmenden haben einen vitalen Anspruch darauf zu wissen, wie es um die Ertragslage ihrer Unternehmung steht. Diese Einseitigkeit der Experten findet in mehreren vorgeschlagenen Gesetzesartikeln ihren Niederschlag. Wir erlauben uns, an den betreffenden Stellen darauf hinzuweisen. Störend ist es insbesondere bei den Erleichterungen für kleine Organisationen, die von zusätzlichen Angaben in Bilanz und Anhang beziehungsweise in der Erfolgsrechnung befreit werden sollen.

Schliesslich weisen wir Sie auf das Ärgernis hin, dass sowohl Gesetzestext wie Verordnungstext und Begleitbericht in einer unerträglich maskulinen Sprache abgefasst sind, die allen Bestrebungen – und in der Bundesverwaltung geltenden Vorschriften – auf eine geschlechtergerechte Sprache zuwiderlaufen. Es hätte der Expertenkommission gut angestanden, sich an die entsprechenden Regeln zu halten. Jedenfalls gehen wir davon aus, dass die diesbezüglichen Texte vor der Weiterleitung an Bundesrat und Parlament noch gründlich überarbeitet werden.

SGV

Die Rechnungslegung ist für alle Formen von Unternehmen ein unverzichtbares Führungsinstrument geworden. Wir sprechen uns daher klar für ein modernes und zweckmässiges Rechnungslegungsrecht aus. Wir möchten die Gelegenheit benützen, der Expertenkommission für ihre Arbeit zu danken. Sie hat gewissermassen eine „Maximallösung“ vorgelegt, welche sich als Diskussionsgrundlage sicherlich gut eignet. Nachfolgend sei begründet, warum wir von diesem umfangreichen Entwurf gewisse Abstriche postulieren.

Es sind drei Hauptgründe, welche in unseren Augen eine schlankere Lösung rechtfertigen:

1. Grosse und international tätige Unternehmen haben ihre Rechnungslegung zunehmend international anerkannten Standards wie IAS, US GAAP oder FER angepasst und gehen damit weiter als die heutigen gesetzlichen Mindestanforderungen. Eine immer grössere Zahl von mittleren Unternehmen geht ebenfalls weiter, insbesondere bei der Gliederung der Jahresrechnung, welche sich in vielen Fällen nach dem von uns im Jahre 1996 herausgegebenen Buch „Kontenrahmen KMU“ richtet. Zudem werden zur Finanzplanung und Finanzkontrolle Instrumente eingesetzt, welche gesetzlich nicht vorgeschrieben sind, wie z.B. Mittelflussrechnung, Budget- und Finanzplanung, Investitionsplanung, Liquiditätsplanung, kurzfristige Erfolgsrechnung, Deckungsbeitragsrechnung sowie differenzierte Kalkulationsverfahren, basierend auf einer ausgebauten Betriebsbuchhaltung mit Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Diese Entwicklung wird von den Anforderungen der Wirtschaft geprägt und befindet sich in stetem Fluss. Der Gesetzgeber sollte sich bei den gesetzlichen Anforderungen auf das Notwendige beschränken und alles Weitergehende den Unternehmen selbst überlassen, welche – wie die Erfahrung lehrt – Nutzen und Aufwand von zusätzlichen Hilfsmitteln der finanziellen Führung sehr wohl abschätzen können und diejenigen Mittel – ohne staatlichen Druck – einsetzen, die zur erfolgreichen Führung des Unternehmens unentbehrlich sind.

2. Von den Unternehmen in der Schweiz sind 99 Prozent KMU (kleine und mittlere Unternehmen). Diese beschäftigen 75 Prozent der Arbeitnehmenden. Als Vertreter dieser KMU stellen wir seit längerer Zeit fest, dass der administrative Aufwand, welchen diese Unternehmen zu bewältigen haben, in keinem Verhältnis mehr steht zu dessen Nutzen. Der Unternehmerin bzw. dem Unternehmer gehen dadurch viel Zeit und Geld unnötig verloren. Diesen Missstand hat auch der Bundesrat erkannt und deshalb in seinem Zwischenbericht über die administrative Entlastung von KMU vom 22. Januar 1997 geschrieben: „Der Bundesrat hat die administrative Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen zu einem seiner Ziele für die laufende Legislatur gemacht.“ An dieser Absicht hat sich bis heute nichts geändert. Der vorliegende Entwurf des RRG hätte nun aber, würde er in dieser Form in Kraft treten, eine weitere administrative Belastung von KMU zur Folge und würde sich in direkter Weise der offiziellen Politik des Bundesrates und den Geboten der Vernunft in einer wirtschaftlich schwierigen Zeit widersetzen. Um dies zu vermeiden, sind zumindest für kleine Unternehmen konsequent Erleichterungen vorzusehen. Solche sind im Entwurf zwar enthalten, aber nicht konsequent, indem sie nur gewährt werden, sofern es sich beim kleinen Unternehmen nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt. Kleine AG und GmbH müssen aber ebenfalls in den Genuss solcher Erleichterungen kommen. Es gilt zu bedenken, dass 98% der Unternehmen in der Schweiz weniger als 50 Angestellte beschäftigen. Von diesen Unternehmen hat mehr als die Hälfte die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gewählt.
3. Es ist allgemein zu beobachten, dass sich die Wirtschaftsgesetzgebung durchwegs an grossen Unternehmen ausrichtet. Der Entwurf des RRG macht hier keine Ausnahme. Dies erstaunt, machen diese doch, wie oben bereits erwähnt, nur ein Prozent der Unternehmen aus und beschäftigen sie auch nur eine Minderheit von Arbeitnehmenden. KMU haben nicht dieselben Möglichkeiten, Gesetzesbestimmungen zu vollziehen, wie grosse Unternehmen, da sie häufig nicht über die notwendigen finanziellen und personellen Mittel verfügen. Die Folge ist ein regelrechter Vollzugsnotstand, welcher schon heute zu konstatieren ist. Die gesetzlichen Auflagen werden immer zahlreicher und komplizierter, währenddem die Mittel des Unternehmens, diese zu vollziehen, gleich bleiben, ja in der angespannten wirtschaftlichen Lage von heute sogar noch abnehmen. Die KMU geraten so in einen eigentlichen Vollzugsnotstand und werden allmählich in die Illegalität abgedrängt, ohne es zu wollen. Auch unter diesem Aspekt ist dringend zu fordern, dass kleinen Unternehmen Erleichterungen gewährt werden.

STV

Der Schweizerische Treuhänder-Verband STV ist bekanntlich diejenige Standesorganisation, deren rund 1'200 Mitgliedfirmen speziell die kleinen und mittleren Unternehmungen KMU betreuen. Die Aufgaben und insbesondere die Schwierigkeiten im administrativen Bereich, die die KMU durch Vorschriften von Bundes- und kantonaler Seite erfahren, sind uns hinlänglich bekannt. Es liegt deshalb auf der Hand, dass wir zusammen mit dem Schweizerischen Gewerbeverband, der generell für die KMU eintritt, ebenfalls ein schlankeres Gesetz mit Erleichterungen für KMU fordern.

Die Rechnungslegung ist heute für alle Formen von Unternehmen ein unverzichtbares Führungsinstrument. Ein umfassendes Rechnungslegungsrecht ist deshalb grundsätzlich zu begrüssen. Insbesondere sind die Anforderungen für börsenkotierte Gesellschaften gerechtfertigt, gehen doch die Tendenzen, auch auf internationaler Ebene, in diese Richtung. Ein Abseitsstehen der Schweiz in diesem Bereich ist weder sinnvoll noch verantwortbar.

Der vorliegende Entwurf berücksichtigt indessen nicht die Interessen der KMU, welche die Stützpfeiler unserer Wirtschaft bilden. Dies ist allerdings nicht weiter verwunderlich. Die Expertenkommission bestand mehrheitlich aus Vertretern von grossen Revisionsfirmen und damit Mitgliedern der Treuhand-Kammer. Der Entwurf und vor allem der Vorentwurf zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern VZA muss sich deshalb den Vorwurf gefallen lassen, vorwiegend zum Schutz der Kammer-Mitglieder verfasst worden zu sein. Da die schweizerische Wirtschaft aber zu 99% aus kleinen und mittleren Betrieben besteht, die nicht börsenkotiert sind, ist es unabdingbar, dass künftige Rechtserlasse solche Tatsachen mitberücksichtigen. Dies auch im Hinblick darauf, dass das Parlament und der Bund eine spezielle Gruppe zur Unterstützung von KMU eingesetzt hat!

SVV

Unserer Überzeugung zufolge besteht kein echter Bedarf nach einem neuen Rechnungslegungsgesetz. Die multinationalen Industrie- und Finanzkonzerne richten ihre konsolidierte Rechnungslegung nach international gängigen Standards; so ist das International Accounting Standard Committee (IASC) derzeit im Begriff, auch für die Versicherungen einen Standard zu entwickeln. Diesen anerkannten Regelwerken (ob national oder international) kommt eine grössere Bedeutung zu als staatlichen Regelwerken. Viele weitere grosse Unternehmen sind an der Börse kotiert und haben im Interesse der Anlegerschaft den strengen Vorschriften des Kotierungsreglements zu genügen.

Der Zielsetzung des Gesetzesentwurfs vermehrte Transparenz durch eine „fair presentation“ zu schaffen, kann aus grundsätzlichen Überlegungen Verständnis und Wohlwollen entgegengebracht werden. Zudem sind verschiedene Neuerungen, wie etwa die Zulassung der englischen Sprache oder die Möglichkeit der Verwendung von US\$ oder Euro als Rechnungseinheit begrüssenswert. Einen dringenden Bedarf nach Einführung neuer Rechnungslegungsvorschriften können wir indessen nicht ausmachen. Da zudem die Einführung des RRG insgesamt mit grossen Nachteilen für sehr viele Unternehmen verbunden wäre, lehnen wir die Vorlage ab und beantragen, den Entwurf nicht weiter zu verfolgen.

VEBIT

Der grösste Teil der Schweizer Unternehmen sind mittlere und kleinere Organisationen (KMU). Für diese Unternehmungen ist der administrative Aufwand kaum mehr zu bewältigen und darf nicht mehr erweitert werden.

Der vorliegende Entwurf richtet sich jedoch vorwiegend an grosse Unternehmungen und berücksichtigt die Interessen der KMU nicht. Die Rechnungslegung ist aber für alle Unternehmungen ein unverzichtbares Führungsinstrument.

Wie aus den Unterlagen ersichtlich, bestand die Expertenkommission mehrheitlich aus Vertretern grosser Revisionsfirmen und daher aus Mit-

gliedern der Treuhand-Kammer. Der Entwurf zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern muss sich deshalb den Vorwurf gefallen lassen, dass dieser vorwiegend die Kammer-Mitglieder schützen und bevorzugen will. Die Unterstützung der KMU's kann im Vorschlag kaum erkannt werden.

Das vorliegende Gesetz und die Verordnung darf keine Bevorzugung eines Verbandes und dessen Mitglieder beinhalten, sondern es müssen ausschliesslich die fachlichen Qualifikationen zählen. Wir weisen auf die Bedeutung der KMU's hin, für welche unsere Mitglieder tätig sind und die unter starkem wirtschaftlichem Druck stehen. Hier sollten unbedingt Erleichterungen machbar sein, die aber auf die Qualität keinen Einfluss haben.

Wir bitten Sie, die Sachlage der KMU's mit Vertretern, Praktikern und Experten in diesem Gebiet zu erörtern und entsprechende vereinfachte Bestimmungen im Gesetz aufzunehmen. Die Sparte KMU's ist in der Schweiz äusserst stark vertreten und daher unbedingt entsprechend mitzuberücksichtigen.

VFGI

"Der Bundesrat hat die administrative Entlastung von kleinen- und mittleren Unternehmen zu einem seiner Ziele für die laufende Legislatur gemacht." Diese Aussage vom 22. Januar 1997 hat nach wie vor Gültigkeit. Der vorliegende Entwurf des RRG widerspricht dem Diametral.

Grosse und international tätige Unternehmen haben Ihre Rechnungslegung zunehmend international anerkannten Standards wie IAS, US GAAP oder FER angepasst und gehen damit weiter als die heutigen gesetzlichen Mindestanforderungen. Zudem werden zur Finanzplanung und Finanzkontrolle Instrumente eingesetzt, welche gesetzlich nicht vorgeschrieben sind, wie z.B. Mittelflussrechnung, Budget und Finanzplanung, Investitionsplanung, kurzfristige Erfolgsrechnung, Deckungsbeitragsrechnung sowie differenzierte Kalkulationsverfahren. Diese Entwicklung wird von der globalen Wirtschaft geprägt und befindet sich im steten Fluss. Der Gesetzgeber sollte sich bei den gesetzlichen Anforderungen auf das Notwendige beschränken und alles weitergehende dem Unternehmen selbst überlassen.

Von den Unternehmen in der Schweiz sind 99% KMU. Um dem oben zitierten bundesrätlichen Ziel nachzukommen, sind zumindest für kleine Unternehmen konsequent Erleichterungen vorzusehen, solche sind im Entwurf zwar enthalten, aber nicht konsequent, in dem sie nur gewährt werden, so fern es sich bei kleinen Unternehmen nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt. Kleine AG und GmbH müssen aber ebenfalls in den Genuss solcher Erleichterungen kommen.

Der Entwurf des RRG richtet sich an grosse Unternehmen. Dies erstaunt, machen doch diese nur 1% aller Unternehmungen der Schweiz aus. KMU haben nicht die selben Möglichkeiten, Gesetzesbestimmungen zu vollziehen, wie grosse Unternehmen, da sie häufig nicht über die notwendigen finanziellen und personellen Ressourcen verfügen.

Für KMU müssen die Vorschriften des RRG einfach und praktikabel sein und jeglicher administrativer und buchhalterischer Aufwand muss vermieden werden.

Konkret ist weiter aufzuzeigen, welche Interessen durch das Rechnungslegungsrecht zu wahren sind: Schutz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr oder der Transparenz schlechthin? Ebenfalls ist zu klären, in wessen Interesse diese Rechtsgüter zu schützen sind: Gläubiger, Banken, Arbeitnehmer, Fiskus?

Der Entwurf des RRG richtet sich durchwegs an Grossunternehmen. Zentralstes Anliegen ist es, die administrativen Hürden für KMU nicht weiter zu erhöhen und den Handlungsspielraum zu erhalten.

Vorort

Unzweifelhaft ist eine vollständige und transparente Rechnungslegung ein wichtiges Führungsinstrument für jedes Unternehmen. Nur mit genauer, verlässlicher und vergleichbarer Information über finanziellen Stand und Entwicklung können die für die Zukunft richtigen Entscheide getroffen werden. Sie ist von besonderer Bedeutung für Geschäftsführung, Eigentümer, Geschäftspartner, Kapital- und Kreditgeber, nicht zuletzt aber auch für die Steuerbehörden. Unabhängig von – mittlerweile überholten – gesetzlichen Minimalvorschriften verbessern grosse und kleine Unternehmen ihre Rechnungslegung laufend, insbesondere auch gegen aussen. Nicht nur die Standesorganisationen der Rechnungsprüfer, sondern auch die Unternehmen wirken aktiv an der Weiterentwicklung von Rechnungsregelwerken mit, ob auf nationaler oder internationaler Ebene.

Die Interessenlage der Adressaten der Rechnungslegung und entsprechend die Erwartungen an den zu befolgenden Rahmen sind sehr unterschiedlich. Je nach Grösse, Rechtsform und Art der Tätigkeit einer rechnungspflichtigen Organisation bzw. eines Einzelunternehmens fallen die Differenzen sehr erheblich aus. Entsprechend differenziert müssen auch die Anforderungen festgelegt werden. Die Aktienrechtsrevision von 1991, die erhöhten Anforderungen des Kotierungsreglementes, die EG-Richtlinien und auch der Entwurf des RRG sehen materielle Differenzierungen vor. Das Ziel der Einheit des Rechnungslegungsrechtes erscheint unter diesen Umständen fraglich. Wichtiger als – letztlich willkürlich gewählte – Grössenklassen ist die Orientierung einer Unternehmung, namentlich ob sie sich an einen breiten Investorenkreis wendet.

Im Bericht der Expertengruppe wird die Frage nach der Notwendigkeit der Revision nicht gestellt und entsprechend der Handlungsbedarf nicht wirklich hinterfragt. Der Vorschlag ist ja auch die Ausführung eines Auftrages des Bundesrates und dessen Instruktionen (vgl. die Ausführungen VPA). Im gleichen Sinn äussern sich der Schweizerische Versicherungsverband (SSV, vgl. die Ausführungen SSV - auch unter Ziff. 301.042) und die Arbeitsgruppe der Industrie- und Handelskammer St.Gallen-Appenzell (IHK):

Der Begleitbericht legt die Vorzüge der vorgeschlagenen Neuerungen beredt dar, unterlässt es aber, die Mängel der bisherigen Ordnung - in Berücksichtigung der Rechnungslegungsvorschriften des neuen Aktienrechts - und die damit verbundene Verletzung der schutzwürdigen öffentlichen Interessen aufzuzeigen. Gerade wenn man die rechtliche Verankerung der "Fair Presentation" (Art. 8) dem Grundsatz nach gutheisst - wie die IHK-Arbeitsgruppe dies tut - ist eine faktenorientierte und überzeugende Begründung der Revision unerlässlich, zumal sie für die davon betroffenen KMU einige wesentliche Veränderungen und damit verbundenen Mehraufwand zur Folge haben werden. Deshalb fordern wir, dass im Verlauf der weiteren Arbeiten am neuen Rechnungslegungsrecht eine detaillierte Schwächen-Analyse des heutigen Rechnungslegungsrechtes angestellt wird und deutlich gemacht wird, welche überwiegenden öffentlichen Interessen dadurch in der Vergangenheit verletzt worden

sind. Konkret aufzuzeigen ist, welche Interessen durch das Rechnungslegungsrecht zu wahren sind: Schutz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr (Vertrauensschutz) oder der Transparenz schlechthin? Zu klären ist auch, in wessen Interesse diese Rechtsgüter zu schützen sind: Gläubiger, Banken, Arbeitnehmer, Fiskus etc.?

Mit dem Auftrag an die Expertenkommission hat der Bundesrat die Instruktion verbunden, dass die Rechnungslegung die Bestimmungen der 1., 4., 7. und 8. Richtlinie auf dem Gebiet des Gesellschaftsrecht erfüllen müsse. Diese Instruktion geht auf den Bericht der "Groupe de réflexion Gesellschaftsrecht" von 1993 zurück. Bereits damals hat der Vorort festgestellt, dass denjenigen Projekten Vorrang eingeräumt werden müsse, welche den Handlungsspielraum für die Unternehmen vergrössern und damit Wettbewerbsvorteile schaffen. Ausschlaggebend sei insbesondere die Verbesserung der steuerlichen Fragen (Steuerneutralität von Umstrukturierungen, Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern). Die Wirtschaft stellte bereits zu diesem Zeitpunkt fest, dass für die Erarbeitung eines EG-konformen Rechnungslegungsrechtes kein dringender Handlungsbedarf bestehe, da für die relevanten Bereiche – namentlich die kotierten Gesellschaften – durch das FER-Regelwerk die EU-Normen materiell umgesetzt sind. Diese Haltung teilt im Rahmen der heutigen Vernehmlassung explizit auch der Verein Schweizerischer Maschinen-Industrieller (VSM), welcher sich im übrigen grundsätzlich stets für europakonforme Regelungen einsetzt. In der EU bestehen zurzeit Bestrebungen, das Rechnungslegungsrecht anzupassen (vgl. entsprechende Ausführungen im Begleitbericht der Expertenkommission). In jedem Fall muss die Europakompetitivität vor einem blossen Anstreben einer formalen Europakompatibilität den Vorrang haben.

Generell kommt den anerkannten Regelwerken der Branche (ob national oder international) eine grössere Bedeutung zu als staatlichen Regelwerken. Da auch die schweizerischen Fachempfehlungen für die Rechnungslegung auf den Einzelabschluss ausgedehnt werden, erscheint das Erstellen eines eigenen Regelwerkes durch den Gesetzgeber als mindestens fraglich, wenn nicht überflüssig. Selbst in der EU verlieren die Richtlinien gegenüber den internationalen Standards an Bedeutung. Für Schweizer Unternehmen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Fachempfehlungen für die Rechnungslegung (FER), die International Accounting Standards (IAS) oder die Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) der USA wichtig. Sie gehen differenziert auf die technischen Einzelheiten ein und können viel rascher den Entwicklungen und Bedürfnissen angepasst werden als zwingende gesetzliche Regeln. Die Unternehmen können dasjenige Werk auswählen, das ihren anerkannten Bedürfnissen (etwa anvisierte Investoren) am besten entspricht. Der Gesetzgeber hinkt in diesem technischen Bereich stets hoffnungslos hinterher.

Unternehmen mit einem breiteren Anlegerkreis oder einer starken Fremdfinanzierung werden durch die Kotierungsbestimmungen oder den Markt auf die Beachtung dieser weitergehenden Regelwerke verpflichtet, die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften haben nur noch subsidiäre Bedeutung. Diese Entwicklung hat dazu geführt, dass die Rechnungslegung von Schweizer Unternehmen weit über die mit der Aktienrechtsrevision verbundenen Erhöhungen der Anforderungen hinaus im Vergleich zu früheren Jahren erheblich transparenter und vollständiger ausfällt. So stellt bei-

spielsweise eine Studie des Institutes für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich (Arthur Andersen -Analyse: Entwicklung in der schweizerischen Rechnungslegung, Zürich 1996, S. 19) fest:

Die schweizerische Konsolidierungspraxis kennt heute praktisch ausnahmslos Konzernrechnungen, welche die Anforderungen bezüglich Vollständigkeit erfüllen. Zusammenfassend kann ohne Zweifel festgehalten werden, dass die Qualität der publizierten Abschlüsse von 1988 bis 1995 einen eigentlichen Quantensprung gemacht hat. Eindeutig hat sich diese Entwicklung in der Zwischenzeit noch verstärkt.

Die IHK führt diesbezüglich treffend aus:

Im übrigen sind wir davon überzeugt, dass sich die strengeren Regulierungsvorschriften - allesamt von privaten ausländischen Organisationen stammend - ohnehin in der Praxis - jedenfalls gegenüber den grösseren Unternehmen - durchsetzen werden. Banken, aber auch grosse Kunden (z.B. bei Werkverträgen im öffentlichen Beschaffungswesen, grossen Lieferungen) verlangen im Rahmen ihres Risk-Managements immer häufiger eine vermehrte Offenlegung der finanziellen Verhältnisse ihrer Geschäftspartner und ergänzend dazu die Revision der Rechnung durch einen befähigten Abschlussprüfer. Wer diese Bedingungen nicht erfüllt, nimmt in Kauf, dass es zu keinem Vertragsabschluss kommt oder aber der Kunde bezahlt aufgrund des schlechteren Ratings einen höheren Risikozuschlag. Der Markt wird à la longue die Einhaltung von "Fair-Presentation"-Normen fordern, wie er dies in jüngster Vergangenheit immer mehr auch getan hat bezüglich die zertifizierte Einhaltung von ISO-Normen (QS oder Umweltstandards).

Die heutige obligationenrechtliche Regelung liegt für grössere Unternehmen im internationalen Vergleich klar unter dem angemessenen Standard. In der Praxis legen die Schweizer Unternehmen jedoch wesentlich transparenter über ihre Geschäftstätigkeit Bericht ab. Sie folgen in weit erheblicherem Masse als Konkurrenten aus den Nachbarländern hoch entwickelten und differenzierten internationalen Rechnungslegungsstandards. Aufgrund der Kotierungsbestimmungen müssen kotierte Schweizer Gesellschaften den höchsten Standards genügen. Zudem verlangen auch Kreditgeber zunehmend eine transparentere Rechnungslegung. Faktisch werden damit die obligationenrechtlichen Minimalbestimmungen nur noch bei kleineren Unternehmen mit einem sehr engen Anteilseignerkreis und geringer Fremdfinanzierung sowie für Einzelabschlüsse von Betrieben im Konzernverbund angewandt. Der dringende Handlungsbedarf in diesem Bereich scheint nicht gegeben.

Der grösste Teil der Unternehmen in der Schweiz sind KMU. Die administrative Entlastung ist ein zentrales Anliegen der bundesrätlichen Politik. Soweit die KMU auf Fremdfinanzierung angewiesen sind, ist auch in diesem Segment eine erhebliche Verbesserung der Rechnungslegung festzustellen. Trotz vorgesehenen Erleichterungen bringt der Vorschlag für ein RRG eine weitere administrative Belastung. So etwa die Aargauische Industrie- und Handelskammer (AIHK):

Wird ein einheitliches Rechnungslegungsrecht (Art. 2 E Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision, RRG), versehen mit gewissen, in der Summe jedoch letztendlich unbedeutenden Erleichterungen für kleinere Unternehmen, der Forderung nach administrativer Entlastung der KMU gerecht und ist eine einheitliche Regelung zweckmässig und sachgerecht? Unseres Erachtens bewirkt ein einheitliches Rechnungslegungsrecht bei einem Grossteil kleinerer und mittlerer Firmen einen buchhalterischen "Overkill": Zu viele Zahlen, welche Informationen liefern, die gar nicht benötigt werden, müssen mit grossem zeitlichen und finanziellen Aufwand aufbereitet werden.

und die IHK:

Im Begleitbericht vermissen wir eine sorgfältige Darstellung der mutmasslichen Auswirkungen der unter dem Titel "Fair Presentation" vorgeschlagenen Neuerungen für die Tausenden von KMU. Dies ist um so störender, als der Bundesrat laut verkündet hatte, künftig Bundeserlasse vermehrt auf ihre KMU-Verträglichkeit hin zu überprüfen. Bei den Auswirkungen sind in Betracht zu ziehen:

- erforderliches Finanz- und Rechnungswesen-Know-how der mit der Rechnungslegung betrauten Mitarbeiter der Unternehmen
- administrativer und finanzieller Aufwand
- Kosten für die Revision
- Konsequenzen der "Fair Presentation" auf die Führung des Unternehmens, insbesondere im Verhältnis zu Kapitaleigner, Arbeitnehmer und Fiskus.

Wir erwarten, dass der Bundesrat in seiner Botschaft an die Eidgenössischen Räte dazu Stellung nehmen wird. Unabhängig davon wird aber die IHK aufgrund der von ihr derzeit in Ausarbeitung befindlichen "KMU-Wirtschaftsverträglichkeitsprüfung" diese Fragen bei einer Anzahl Mitglied-Unternehmen abklären lassen.

Der Verband der schweizerischen Waren- und Kaufhäuser (VSWK) äussert sich pointiert und treffend im gleichen Sinne (vgl. die Ausführungen VSKW - auch unter Ziff. 301.062).

Gerade bei KMU ist weniger eine ungenügende Rechnungslegung als eine mangelnde Eigenkapitalisierung das Problem. Entsprechend müssen bei der Rechnungslegung die Kapitalbildung und die Äufnung von Reserven gefördert werden. Diesem Anliegen wird mit dem heute mehrheitlich befolgten Vorsichtsprinzip besser Rechnung getragen als mit dem Prinzip der "getreuen Darstellung" (die, wie der Expertenbericht zu Recht feststellt, auch kein absolut korrektes Bild ergibt!). Die mit der Aktienrechtsrevision eingeführte Pflicht, die Auflösung stiller Reserven offenzulegen, beugt einer gefährlichen Verschleierung angemessen vor. In diesem Sinne etwa die VPA (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 301.042) und die AIHK:

Die Behauptung sei gewagt, dass noch keine Firma über zu viele Reserven gestolpert sei, dagegen sehr viele Firmen über zu geringe Finanzpolster.

Es stellt sich daher die Frage, ob das geplante Verbot der Schaffung gewillkürter stiller Reserven der Weisheit letzter Schluss ist. Die Möglichkeit der unsichtbaren Reservebildung dürfte nämlich zu einer Verstetigung der finanziellen Entwicklung einer Unternehmung beitragen. Ebenso dürfte das "Shareholder value-Denken" primär im Umfeld von "gläsernen" Gesellschaften gedeihen. Auf jeden Fall gilt es, das verstärkte Eindringen amerikanischer Transparenz- und Renditevorstellungen in die europäische und schweizerische Firmenkultur sorgfältig zu beobachten.

Auf externe Investoren ausgerichtete Unternehmen hingegen sind durch die Kotierungsbestimmungen oder den Markt gezwungen, nach "true and fair view" Rechnung abzulegen. Eine gesetzliche Erzwingung der Shareholder-Orientierung für alle Unternehmen, auch kleinste und gar Einzelfirmen, ist verfehlt.

Zusammenfassend beantragen wir Ihnen, die Arbeiten am Entwurf für ein Rechnungslegungsgesetz (RRG) aus folgenden Gründen bis auf weiteres zu sistieren:

Die Marktentwicklungen haben dazu geführt, dass die Schweizer Unternehmen, insbesondere kotierte Unternehmen und Unternehmen, welche

auf eine erhebliche Fremdfinanzierung angewiesen sind, in ihrer Rechnungslegung in der Praxis weit über das heutige gesetzliche Minimalmass hinausgehen.

Für eine Übernahme der EG-Richtlinien im Bereiche des Gesellschaftsrechts besteht umso weniger Anlass, als sie für die internationalen Finanzmärkte nicht massgebend sind. Im Gegenteil bemüht sich zurzeit die EU, diese Richtlinien mit den international ausgerichteten und an den massgebenden Börsen anerkannten Rechnungslegungswerken kompatibel zu gestalten.

Im Gegensatz zu den EG-Richtlinien schlägt der Entwurf eine rechtsformunabhängige Regelung der Rechnungslegung vor und verlangt über die EG-Vorschriften hinaus eine Geldflussrechnung. Dies bedeutet für die betroffenen Einzelunternehmer, Vereine, Stiftungen und Unternehmen eine ungerechtfertigte Mehrbelastung.

Trotz der vorgesehenen Erleichterungen bringt der Entwurf eine erhebliche Mehrbelastung für KMU, ohne dass die Konsequenzen auch nur ansatzweise quantifiziert würden. Notwendig wäre es aber, bei der Vorlage eines derartigen Berichtes (durchaus im Sinne der Europakompatibilität und der in der EU gebräuchlichen "fiche d'impact") die finanziellen Auswirkungen neuer Regelungen gerade auf KMU zu quantifizieren.

Die Vorlage würde zu sehr erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen der Unternehmen führen. Eine derartige Systemänderung kann nur dann in Frage kommen, wenn vorgängig die Anpassungen in den Steuergesetzen erfolgt sind.

Sollte unserem Hauptantrag auf Sistierung der Arbeiten am Rechnungslegungsgesetz nicht Folge geleistet werden, muss der Entwurf grundsätzlich überarbeitet und entschlackt werden. Diese Überarbeitung muss über den zu engen Rahmen des Auftrages des Bundesrates und die auf die EU-Regeln fixierten Instruktionen hinausgehen. Notwendig ist eine korrekte Analyse der heutigen tatsächlichen Situation, aber auch eine Quantifizierung der Auswirkungen neuer Regelungen auf KMU.

VPA

Ganz grundsätzlich ist es auch ein Anliegen der privaten Aktiengesellschaften und deren Eigner, möglichst genau und verlässlich sowie vergleichbar mit Vorjahren über die finanzielle Entwicklung und den finanziellen Stand des Unternehmens Kenntnis zu haben. Nur auf der Basis einer vertieften Kenntnis ist es möglich, die für die Zukunft richtigen Entscheide zu treffen.

In diesem Sinne unternehmen auch die privaten Aktiengesellschaften alles, um ihre Rechnungslegung, auch nach aussen, d.h. ihren Aktionären gegenüber, ständig zu verbessern. Sie sind dazu allein auch durch ihre Stellung in den Märkten und in ihrer Differenzierung gegenüber Mitbewerbern aufgerufen. Dass seitens der kreditgebenden Banken im Rahmen der neuen Kreditpolitik immer weitergehende Informationen über die privaten Aktiengesellschaften verlangt werden, ist ebenfalls offenkundig.

In diesem Sinne hat die Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften schon von Anfang an alle Bestrebungen zur sachgerechten, bedürfnisbezogenen und angemessenen Verbesserung der Grundlagen für die Rechnungslegung in der Schweiz nicht nur begrüsst, sondern auch tatkräftig

unterstützt. So ist die Vereinigung der privaten Aktiengesellschaften seit deren Gründung in der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER) vertreten und wirkt dort aktiv mit.

Grundsatzfrage: Benötigen wir heute ein neues Gesetz über Rechnungslegung und Revision (RRG)? Im Unterschied zum bisherigen Recht soll das neue Gesetz inskünftig für alle Buchführungspflichtigen gelten. Dem Vernehmen nach sind dies in der Schweiz ca. 390'000 buchführungspflichtige Organisationen, davon 170'000 Aktiengesellschaften und 120'000 Einzelfirmen. Angesichts der Vielzahl der von einer derartigen Gesetzesrevision betroffenen juristischen und natürlichen Personen ist die Frage der Notwendigkeit einer neuen Gesetzgebung, namentlich im heutigen Zeitpunkt und angesichts der bereits durch das neue Aktienrecht eingeführten neuen Rechnungslegungsregeln von besonderer Bedeutung. Gleiches gilt, wenn in Betracht gezogen wird, dass bereits durch das Börsenrecht für die an der Börse kotierten schweizerischen Unternehmen Mindestrechnungslegungsregeln auf der Basis von FER vorgeschrieben sind, so dass auch für diese Kategorie von Unternehmen die Notwendigkeit eines neuen Gesetzes ernsthaft in Frage gestellt werden muss.

Wie dem Entwurf zum RRG zu entnehmen ist, lehnt sich dieser weitgehend an die EU-Richtlinie an. Er ist aber hinsichtlich der Anerkennung internationaler Rechnungslegungsnormen liberaler und wählt für die Publizität eine praktikablere Lösung als in der EU. Andererseits geht die Ausdehnung der Rechnungslegungspflicht auf alle Rechtsformen, so wie das Erfordernis einer Mittelflussrechnung über die EU-Anforderungen hinaus. Wir denken, dass es (mindestens) im heutigen Zeitpunkt auch aus dieser Optik noch keine Notwendigkeit gibt, ein derartiges Rechnungslegungsgesetz für die Schweiz zu erlassen.

Gestützt auf die obigen Ausführungen befürworten wir zwar – hier ausschliesslich aus der Sicht der privaten Aktiengesellschaften – eine den modernen Entscheidungsanforderungen gerecht werdende Rechnungslegung, verneinen indessen, dass einerseits angesichts des erst seit sieben Jahren geltenden neuen Aktienrechtes und andererseits wegen der von immer mehr Unternehmen übernommenen Mindestnormen der FER (oder anderer Regelwerke) eine Notwendigkeit besteht, im heutigen Zeitpunkt ein derartiges Gesetz für über 390'000 potentielle Anwender zu erlassen.

Antrag: Wir vertreten deshalb die Auffassung, dass die Arbeiten an einem RRG vorderhand sistiert werden sollten, um einerseits die Entwicklungen etwa bei FER für den Einzelabschluss (FER 19 ist noch nicht erlassen) abzuwarten und um andererseits auch die Entwicklungen in den Beziehungen zur EU und innerhalb der EU im hier zu regelnden Bereich sorgsam verfolgen zu können.

Wir möchten uns für den Fall, dass unserem Antrag nicht Folge geleistet wird, dennoch im heutigen Zeitpunkt zu einzelnen Punkten äussern. Auch wenn sich das neue Gesetz neu – wie einleitend gesagt – nicht nur an Aktiengesellschaften (und erst recht nicht nur an private Aktiengesellschaften) richten wird, so konzentrieren wir uns bei unseren Äusserungen nachstehend einzig auf die Sicht der privaten Aktiengesellschaften.

Wir begrüßen es, dass das RRG mindestens das Ziel verfolgt, eine Art Rahmengesetz darzustellen. Wir sind indessen der Meinung, dass diesem Grundsatz nicht in allen Bereichen vollumfänglich nachgelebt worden ist. Bei einer Überarbeitung des Entwurfes ist darauf Rücksicht zu nehmen. Für uns sind unter anderem die folgenden Kriterien hierfür wichtig:

- Das neue Gesetz soll nicht über die (heute und in Zukunft) gültigen Regeln der anerkannten Rechnungslegungssysteme (wie FER, IAS etc.) hinausgehen.
- Nachdem sich diese Rechnungslegungswerke (zu Recht) in einer ständigen Anpassungsentwicklung befinden, deren Geschwindigkeit weit über den Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Revision eines RRG liegt, muss das neue RRG bereits von Anfang an derart offen sein, um solchen Entwicklungen der Rechnungslegungswerke nicht entgegenzustehen.
- Dort, wo anerkannte Rechnungslegungswerke dem Anwender Wahlmöglichkeiten einräumen, sind diese durch das RRG nicht einzuschränken.

VSIG wie VFGI

VSWK Insbesondere wehren wir uns dagegen, dass Familienaktiengesellschaften, deren Aktienkapital von einer Person oder wenigen Familienangehörigen kontrolliert oder besessen wird, den gleichen komplizierten und kostspieligen Rechnungslegungs- sowie Publizitätsvorschriften unterworfen werden sollen wie sie für börsenkotierte und multinationale Gesellschaften gelten.

Wir beantragen Ihnen deshalb, dies in Übereinstimmung mit dem Antrag des vom Bundesrat im Bundesamt für Wirtschaft und Arbeit eingesetzten KMU-Forums vom 16. April, die Arbeiten am neuen Rechnungslegungsgesetz zu sistieren, bis ein EU-Beitritt der Schweiz sowieso eine Anpassung an jene Normen nötig machen wird, Normen, die sich zu jenem Zeitpunkt wieder verändert haben werden und dann eine erneute Anpassung des schweizerischen Rechts nötig machen würden. Die heutige Legiferierungsarbeit ist also ein überflüssiges freiwilliges Unterfangen, das zahlreichen grösseren KMU und Familiengesellschaften grossen administrativen Mehraufwand und spürbare wettbewerbliche Nachteile bringen wird.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Le projet amène une plus grande transparence pour les destinataires. Ceci ne peut être obtenu qu'en édictant des directives comptables dispenseuses. Il nous semble important, au vu du nombre de PME en Suisse, de leur mettre à disposition des directives qu'elles puissent aisément mettre en application. Ce qui nous semble devoir être le rôle des RPC.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Benz Die Expertenkommission „Rechnungslegungsrecht“ schlägt mit ihrem Vorentwurf vor, das schweizerische Bilanzrecht neu aufzugleisen, indem „angloamerikanische Rechnungslegungsgrundsätze“ mittels Spezialgesetz ins schweizerische Recht inkorporiert werden sollen. Die Revision würde derart handels- und steuerbilanzrechtlich zu kaum überblickbaren Konsequenzen führen. Dabei besteht lediglich bei den international tätigen Konzernen ein Bedürfnis nach sogenannten „internationalen“ Standards. Weil sie IAS oder GAAP ohnehin bereits freiwillig befolgen, besteht gar kein dringender legislativer Handlungsbedarf.

Die Schweiz strebt den Beitritt zur EU an. Neben dem gründlichen Studium des geltenden Bilanzrechts (auch in dieser Hinsicht enttäuscht der Begleitbericht) ist daher Vergleich zu ziehen mit dem deutschen und dem französischen Recht. Gleichzeitig ist die einschlägige EG-Bilanzrichtlinie ernst zu nehmen.

Ich möchte Ihnen ans Herz legen, dem Revisionsprojekt, wie es jetzt vorliegt, Einhalt zu gebieten. Sorgen sie dafür, dass pragmatische Revisionsvorschläge ausgearbeitet werden, die eine harmonische Weiterentwicklung auf der Basis des Gläubigerschutzes und des Vorsichtsprinzips gewährleisten. Das Bilanzrecht muss aus der Sicht der (kleinen und mittleren) Unternehmen praktikabel bleiben und es muss von den (Steuer)Gerichten weiterhin angewendet werden. Es eignet sich jedenfalls nicht für gesetzgeberische Bocksprünge (vgl. Benz, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht, SJZ 95 (1999), S. 541 ff).

301.02 Eigenständiges Gesetz Loi indépendante Legge indipendente

301.021 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Unsere Zustimmung findet auch der Entscheid der Expertenkommission, über die Rechnungslegung und Revision ein eigenständiges Gesetz zu erlassen. Gegen eine Aufnahme der Bestimmungen ins Obligationenrecht spricht allein schon die Anzahl der 73 Artikel. Zudem bilden die geregelten Bereiche der Buchführung, Rechnungslegung, Publizität und Revision (etc.) eine einheitliche Materie, was eine geschlossene Darstellung in einem Gesetz erlaubt.

GE Par ailleurs, l'initiative qui consiste à aborder et à tenter de régler dans son ensemble la question du droit comptable doit être saluée. Elle est certainement préférable à une approche ponctuelle. Ceci se traduit tant à la forme (le fait d'avoir opté pour une loi spéciale regroupant l'ensemble des dispositions en la matière), qu'au fond (le fait d'avoir opté pour une approche large qui englobe toutes les formes d' "entités").

JU Le choix de la voie de la loi spéciale - plutôt que celle de la révision des articles 957 à 964 CO - paraît judicieux. On pourrait se poser la question de savoir si toutes les dispositions de la LECCA doivent nécessairement revêtir la forme d'une loi ou si certaines d'entre elles peuvent figurer dans une ordonnance, étant entendu que la LECCA contient déjà plusieurs normes de délégation de compétences.

TI Il nostro Consiglio sottoscrive la scelta della Commissione di creare una nuova legge piuttosto che completare gli artt. 957-964 del Codice delle obbligazioni.

A nostro avviso una legge autonoma in questo settore offre diversi vantaggi. Permette di raggruppare i campi del diritto contabile (contabilità e tenuta dei conti, pubblicità, revisione ecc.), assicura maggior coerenza alla materia, chiarisce punti che oggi generano incertezza e garantisce un trattamento più armonico alle diverse forme giuridiche che caratterizzano il nostro tessuto aziendale.

ZG Wir befürworten aufgrund den von der Expertenkommission dargelegten Gründen den Erlass eines eigenständigen Gesetzes über die Rechnungslegung und Revision.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Wir sind mit der Herauslösung des Rechnungslegungsrechtes aus dem Obligationenrecht einverstanden.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous sommes également favorable à une réglementation dans une loi spéciale, laquelle devra être comprise comme étant une loi-cadre attendu que certaines formes de sociétés, telles que les sociétés anonymes et les fondations appellent de dispositions complémentaires.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP La révision de notre droit comptable, dont personne ne conteste la nécessité, peut formellement s'effectuer par l'élaboration d'une loi nouvelle ou par des modifications ou compléments apportés au Code civil et, pour l'essentiel, au Code des obligations. A notre avis, la commission d'experts a opéré un choix judicieux en retenant le premier terme de l'alternative. En effet, seule la mise en œuvre d'une loi distincte est à même de satisfaire aux exigences d'une systématique claire et précise et de réunir en un corps unique de dispositions, la réglementation des quatre objets principaux que sont la comptabilité, la publicité, le contrôle et l'insolvabilité.

SBauerV Die Zusammenfassung der verschiedenen Bestimmungen von einzelnen Titeln in ein einheitliches Gesetz ist begrüssenswert.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA Le nouveau droit comptable suisse sera réglementé dans une loi séparée et non plus, comme actuellement, dans le Code des Obligations. Cette solution apparaît comme une solution simple et correcte. De cette manière, les principes et les règles comptables applicables à toutes les formes juridiques seront rassemblées dans un même texte légal.

301.022 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri criticiKantone / Cantons / Cantoni

- BE** Einmal mehr stellen wir aber fest, dass eine Regelung des Privatrechts ausserhalb des Obligationenrechts gesucht wird. Wie schon beim Fusionsgesetz wird ein eigenständiges Gesetz geschaffen. Die Rechnungslegung hat durchaus ihren Platz in Artikel 957 ff. OR, und mit Buchstaben und weiteren Unterteilungen zu arbeiten, ist dem OR nicht fremd.
- NE** On peut toutefois se demander si une loi spéciale s'impose véritablement dans ce domaine. La matière est actuellement traitée, notamment, dans le code des obligations (CO). A notre sens, il aurait été possible de réviser la matière considérée pour l'adapter aux nécessités d'aujourd'hui sans la sortir du cadre naturel que le CO constitue pour elle. Il est d'ailleurs significatif à cet égard qu'outre l'abrogation des dispositions du CO qui sont effectivement reprises - avec ou sans modification - dans l'avant-projet de LECCA, qu'il soit nécessaire de modifier également toute une série de dispositions qui demeurent, elles, dans le CO.
- TG** Trotz dieser positiven Würdigung und den Bedenken der Expertenkommission (Begleitbericht, S. 83) sollte eine Integration dieser Materie ins Obligationenrecht noch einmal geprüft werden. Nebst der Benutzerfreundlichkeit ergäben sich auch für die allenfalls notwendigen Anpassungen des kantonalen Zivilprozessrechtes Vereinfachungen.

Universitäten / Universités / Università

- UniLA** Les explications de la Commission concernant le principe de l'unité de la matière (ch. 13.1.) sont convaincantes. Celles relatives à la proposition d'une loi indépendante (ch. 13.2.) le sont nettement moins. Le phénomène de la "fuite hors des Codes" n'est ni nouveau, ni propre à la Suisse. Il est néanmoins regrettable, parce qu'il prive les praticiens du recours si commode à un code unique, et parce qu'il risque de faire perdre au législateur la vue d'ensemble difficile, mais si nécessaire à une bonne réglementation. Aussi le soussigné est-il d'avis que, comme le projet de loi fédérale sur les fusions, celui de LECCA devrait être entièrement intégré dans le Code des obligations. L'inconvénient de lire à l'avenir des art. 957a ss, 958a ss CO, etc., pèse très peu au regard des avantages qu'il y a à offrir aux justiciables des codifications les plus complètes possible. S'il y a une tradition suisse qu'il faudrait en tout cas respecter, c'est celle provenant d'Eugen Huber, dont on connaissait le souci de légiférer de manière compréhensible pour les citoyens. De ce point de vue, il est évident qu'un Code définissant les formes des entreprises commerciales doit aussi contenir les règles sur l'établissement et le contrôle de la comptabilité commerciale applicable à ces entreprises.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- VEB** Wir fragen uns, ob für die angestrebte Lösung ein neues Gesetz überhaupt notwendig ist. Die Zielsetzungen einer transparenten, auf den Grundsatz der Fair Presentation ausgerichteten Rechnungslegung und Revision sollten u.E. in einem revidierten Obligationenrecht Platz finden.

Dies wäre der effizientere Weg als derjenige über ein neues Bundesgesetz.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC N'aurait-il pas été suffisant d'ajouter une nouvelle partie au CO entre la partie quatrième, qui traite « du registre du commerce, des raisons de commerce et de la comptabilité commerciale » et la cinquième, « des papiers-valeurs », en remplacement du titre trente-deuxième « de la comptabilité commerciale ». En outre cette loi devrait principalement être un cadre légal pour la tenue des comptes et le contrôle annuel et non tenter de répondre à toutes les questions d'actualité dans ce domaine. Ainsi nous aurions un Code des Obligations complet au lieu d'une nouvelle loi trop rigide. En voulant créer une loi trop précise, n'y a-t-il pas le risque de freiner l'adaptation des sociétés suisses aux évolutions futures de l'économie?

Nous nous demandons cependant s'il est nécessaire d'établir une nouvelle loi pour atteindre les buts qu'il s'est fixés. Est-ce qu'une adaptation du Code des Obligations (CO) ne permettrait pas de satisfaire aux vœux de « Fair presentation »?

**301.03 Geltungsbereich und Grössenkriterien
 Champ d'application de la loi et critères de taille
 Campo d'applicazione e criteri di grandezza**

**301.031 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe /
 Approvazione di principio**

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Zu begrüßen ist auch, dass das neue Rechnungslegungsgesetz an einem Ort zusammengefasst wird und nicht - wie im geltenden Recht - Bestimmungen des Aktienrechts analog auf andere Rechtsformen von Unternehmen anwendbar sind.

GE Par ailleurs, l'initiative qui consiste à aborder et à tenter de régler dans son ensemble la question du droit comptable doit être saluée. Elle est certainement préférable à une approche ponctuelle. Ceci se traduit tant à la forme (le fait d'avoir opté pour une loi spéciale regroupant l'ensemble des dispositions en la matière), qu'au fond (le fait d'avoir opté pour une approche large qui englobe toutes les formes d' "entités").

GL Erfreulich ist auch die Erweiterung des Geltungsbereiches auf alle juristischen Personen und Personenunternehmungen.

JU En ce qui concerne le champ d'application de la LECCA, le projet opte à juste titre pour un système qui édicte des règles de base applicables à toutes les entités soumises à l'obligation de tenir des comptes. Il introduit ensuite des allègements pour les petites entités. Les critères déterminants s'inspirent de la 4ème directive de la CEE; l'idée de différencier selon la nature juridique de l'entité et d'introduire certains allègements pour des personnes morales comme les fondations ou les associations a été abandonnée pour de bonnes raisons. La structure de la LECCA suit cette logi-

que puisqu'elle commence par les dispositions applicables à toutes les entités avant d'aborder les simplifications en faveur des petites entités et les exigences additionnelles pour les grandes entités.

- LU** wie GL
- NE** Le fait d'étendre le champ d'application de la loi à toutes les personnes morales et aux sociétés de personnes est également réjouissant.
- NW** Im Vergleich zur heutigen Rechtslage wird der Kreis der von den neuen Vorschriften betroffenen Unternehmen ausgeweitet. Die zu erstellenden Unterlagen verlangen gegenüber bisher erhöhte Anforderungen, welche in erster Linie die grösseren und mittleren Unternehmen betreffen. Es sollte jedoch angestrebt werden, dass die kleinen und mittleren Unternehmen nicht weiter belastet werden. Schon heute klagen diese Betriebe über die ständig steigenden Anforderungen, welche zu erfüllen sind. Von daher ist zu begrüssen, dass die kleinen Organisationen von der Erstellung einer Geldflussrechnung (Art. 13 Abs. 1 und Art. 21 ff. RRG) und von der Revisionspflicht (Art. 43 RRG) ausgenommen werden. Zu bedenken ist jedoch, dass der Gläubigerschutz durch die Befreiung der Kleinunternehmen von der Revisionspflicht leiden könnte.
- SG** wie GL
- SH** Es ist auch richtig, dass die Qualität der Buchführung und Rechnungslegung künftig nicht mehr von der Rechtsform abhängen soll, sondern von der Grösse der buchführungspflichtigen Organisation.
- SO** Wir begrüssen die Absicht, ein einheitliches Rechnungslegungsgesetz zu schaffen, dessen Regeln für Unternehmen aller Rechtsformen anwendbar sind.
- SZ** wie GL
- TG** wie GL
- TI** Infine e più in generale, l'emanazione di norme contabili uniformi, estese a tutte le aziende sottoposte alla futura legge, va vista come un notevole progresso nel senso dell'armonizzazione e della trasparenza.
- ZG** Neben dem bereits nach geltendem Recht (OR Art. 957) stipulierten Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht sollen neu auch Vereine und Stiftungen ohne Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister als buchführungs- und rechnungslegungspflichtig erklärt werden, deren Grösse und Art ihrer Tätigkeit dies erforderlich macht. Die Unterstellung der grossen Vereine und Stiftungen ohne Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister unter die Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht halten wir für richtig. Es ist zweifellos ein richtiger Ansatz, dass sich die Verpflichtungen und Anforderungen einer Organisation im Bereich des Rechnungslegungsrechts nicht mehr nur an ihrer Rechtsform, sondern auch an ihrer Grösse orientieren. Ebenso halten wir es für richtig, dass für kleinere Unternehmungen aller Rechtsformen Vereinfachungen und Erleichterungen ermöglicht werden. Die von Ihnen vorgeschlagenen Kriterien für die Unterscheidung zwischen kleinen, mittleren und grossen Organisationen halten wir grundsätzlich für zweckmässig. Im gesamten führt die neue Regelung zu einer vermehrten Transparenz und einer besseren Aussagekraft der Rechnungslegung. Wir begrüssen auch die grundsätzliche Verpflichtung

tung aller rechnungslegungspflichtigen Organisationen, einen Jahresbericht zu erstellen.

Wir erachten es als sinnvoll, dem Bedürfnis nach Differenzierung durch den Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluss Rechnung zu tragen.

ZH Gegenstand des Bundesgesetzes über die Rechnungslegung und Revision (RRG) ist die Rechnungslegung von Organisationen des Privatrechts. Öffentlichrechtliche Körperschaften wie Kantone und Gemeinden sowie ihre selbstständigen und unselbstständigen Anstalten, Betriebe und Unternehmungen werden nicht diesem Gesetz unterstellt. Die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte, insbesondere der nach den Grundsätzen des harmonisierten Rechnungsmodells geführte Haushalt, ist auf empfängerorientierte Transparenz und Miliztauglichkeit (nebenamtliche Parlamente) ausgerichtet. Das Finanzhaushaltsgesetz des Kantons Zürich sowie das Gemeindegesetz enthalten klare Regelungen über die Gliederung der Bilanz, der Laufenden Rechnung (Erfolgsrechnung) und der Investitionsrechnung (Vermögensveränderungsrechnung). Die Bewertung der Aktiven und die planmässigen Abschreibungen sind nach betriebs- und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten festgelegt. Im Finanzhaushaltsgesetz und in der Verordnung über die Finanzverwaltung sind die Bewertungsvorschriften veröffentlicht, wodurch willkürliche stille Reserven weitgehend vermieden werden. Das öffentlichrechtliche Haushaltsrecht zielt in dieselbe Richtung wie der Vorentwurf zum RRG. Wichtige Anliegen des RRG und der Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER) sind im Haushaltsrecht seit Jahren verwirklicht. Es ist deshalb unbestritten, dass öffentlichrechtliche Organisationen nicht dem RRG zu unterstellen sind.

Konsequent empfinden wir dabei die Ausweitung des Geltungsbereichs auf alle juristischen Personen und Personenunternehmungen sowie die Ausrichtung der Grundsätze und Standardisierungen auf internationale Normen. Allerdings sollten die Ausweitung der Rechnungslegungspflicht sowie die Bestimmungen im Allgemeinen nicht zu einer übermässigen administrativen Belastung insbesondere der kleineren Organisationen führen. Neben dem sich aus der transparenten und verständlichen Rechnungslegung ergebenden volkswirtschaftlichen Nutzen muss auch der dadurch bedingte Mehraufwand in Rechnung gestellt werden.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Wir begrüssen eine Vereinheitlichung des Rechnungslegungsrechts im Sinne der Rechts- sicherheit und Durchführung unserer Aufgabe.

KDKF Als sinnvoll erachten wir es auch, dass in einem einzigen Gesetz die Rechnungslegung für alle in Frage kommenden Organisationen geregelt wird. Dies schafft Transparenz und erleichtert die Handhabung.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Die Ersetzung der geltenden rechtsformabhängigen Vorschriften durch eine gesetzliche Regelung, die für alle privatrechtlichen Organisationen gilt, ist zu begrüßen.

Auch wenn es grundsätzlich richtig ist, für alle Organisationen einheitliche Regeln der Rechnungslegung zu erlassen, ist zu beachten, dass die Informationsbedürfnisse der Empfänger nicht in allen Organisationen gleich sind.

Vereinfachungen und Erleichterungen für kleine Organisationen - insbesondere für Klein- und Mittelunternehmungen (KMU) - sind deshalb unerlässlich. Diese drängen sich auch aus Gründen der Akzeptanz des neuen Regelwerks auf, welches gegenüber den gegenwärtigen, im internationalen Vergleich allerdings äusserst dürftigen Normen doch erheblich strengere Anforderungen stellt!

Der Differenzierung ist deshalb besondere Aufmerksamkeit zu schenken.

UniLA C'est à juste titre que la Commission d'experts propose de soumettre à des règles comptables (en principe) uniformes toutes les entités exploitant une entreprise commerciale et donc obligées de s'inscrire au Registre du commerce, indépendamment de leur forme juridique. Les solutions du projet pour les associations et fondations paraissent pertinentes, de même que la plupart de celles fondées sur le critère de la taille de l'entreprise.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous soutenons également l'élargissement du champ d'application à toutes les entités disposant de la personnalité juridique, notamment aux institutions de prévoyance organisées en fondations.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ANCV Il nous paraît tout à fait normal que la loi s'applique aux personnes morales inscrites au Registre du Commerce, tant pour la tenue de la comptabilité que pour les dispositions concernant la révision.

KSS Erfreulich ist auch die Erweiterung des Geltungsbereiches auf alle juristischen Personen und Personenunternehmungen.

SGB Mit dem erweiterten Geltungsbereich, der neu auch Vereine und Stiftungen von einer gewissen Grösse an umfassen soll, sind wir ausdrücklich einverstanden.

SGV Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die nicht im Handelsregister einzutragen sind, wie landwirtschaftliche Familienbetriebe, sollen nicht unter das Rechnungslegungsgesetz fallen.

Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im Handelsregister eingetragen sind, ist die Unterstellung unter das RRG sinnvoll und begrüssenswert. Es ist uns aber ein grosses Anliegen, die KMU-Betriebe nicht mit unnötigem administrativen Mehraufwand zu belasten. Aus diesem Grund sind Vereinfachungen im Gesetz vorzusehen, worauf bei den einzelnen Artikeln noch genauer eingegangen wird.

THK Der Entwurf sieht ein einheitliches Rechnungslegungsrecht vor, welches unabhängig von der Rechtsform der Unternehmen gilt. Indem etwa auch für Vereine und Stiftungen die Pflichten ordnungsmässiger Rechnungslegung gelten, können Fehlentwicklungen (wie z.B. in letzter Zeit bei Fussball-Vereinen u.ä.) früher entdeckt und damit Schaden von der Wirtschaft abgewendet werden. Generell bietet das neue Recht einen besseren Schutz vor Zusammenbrüchen.

In unserer Vereinigung wurde die Frage diskutiert, ob die neuformulierten Anforderungen an den Einzelabschluss für kleine und mittlere Unternehmen nicht zu anspruchsvoll definiert sind. Den Anliegen der Verhältnismässigkeit wird zwar auch im VE Rechnung getragen: So werden kleine Organisationen, welche gewisse Grössemerkmale (gemäss Art. 43 Abs. 1) nicht erreichen, von der Erteilung zusätzlicher Angaben befreit (Art. 18 Abs. 2: Bilanz; Art. 20 Abs. 3: Erfolgsrechnung; Art. 21 Abs. 3: Geldflussrechnung), doch gilt diese Befreiung nicht für Kapitalgesellschaften, so dass diese - ungeachtet ihrer Grösse - der erweiterten Rechnungslegung unterstellt werden. Diese Erweiterung wird für kleine Kapitalgesellschaften zuweilen als unverhältnismässig empfunden und es wurde angeregt, den Anwendungsbereich der genannten Bestimmungen weiter einzuschränken.

Wir schliessen uns diesem Anliegen nicht an. Zum einen meinen wir, dass sich die Erweiterungen gegenüber den geltenden Vorschriften in sehr engen Grenzen halten und deshalb nur einen geringen Mehraufwand seitens der KMU zur Folge haben werden, zum anderen gefährdet jede weitere Differenzierung die Rechtssicherheit und schliesslich halten wir eine allfällige Gefährdung der EU-Kompatibilität in diesem Bereich nicht für angebracht.

Wir unterstützen deshalb den Vorschlag im Vorentwurf. Dies gilt auch für Gliederung und Inhalt des Anhangs (Art. 22).

TS Die Korruption kennt viele Gesichter. In grossen, international tätigen Gesellschaften werden entweder den lokalen Vertretern Geldbeträge zur Verfügung gestellt und in der Buchhaltung des Mutterhauses vorläufig als „Vorschüsse“ betrachtet. Wenn diese Beträge von den lokalen Vertretungen gebraucht wurden, so erstellt die lokale Vertretung eine Abrechnung und die bezahlten Schmiergelder werden im „Übrigen Betriebsaufwand“ verbucht. Diese Cash-Transaktionen können durch das Mutterhaus kaum kontrolliert werden und werden in der Regel dem übrigen Betriebsaufwand zugerechnet.

Eine weitere Möglichkeit, Schmiergelder unerkannt an den Empfänger zu bringen, besteht darin, für diese Transaktionen eine separate kleine Gesellschaft zu gründen. Diese Gesellschaft schliesst mit den Bestochenen jeweils standardisierte „Beratungsverträge“ ab und bezahlt diese dann für nicht erbrachte Leistungen.

Weil die Bestechung oftmals nicht direkt durch das Mutterhaus erledigt wird, empfiehlt Transparency Switzerland eine möglichst weitgehende Unterstellung aller Gesellschaften unter das Gesetz. Wir begrüssen die Erfassung grundsätzlich aller Rechtsformen und empfehlen, die Erleichterungen für KMU's wirklich nur so weit zu gewähren, wie dies für die internationale Vereinheitlichung unumgänglich ist.

VSA Mit dem in Art. 2 vorgeschlagenen Geltungsbereich sind wir einverstanden (neu inkl. Vereine und Stiftungen mit best. Voraussetzungen).

Differenzierungen nach der Unternehmensgrösse: Anlehnung an die EU!

Der Gesetzesentwurf nimmt Differenzierungen nach der Rechtsform und nach der Grösse der Organisation vor. Für KMU's muss dabei ein Mittelweg gefunden werden zwischen administrativem (Mehr-)Aufwand und den Interessen der verschiedenen Adressaten (inkl. Beschäftigte!). Wir sind mit vereinfachten Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften an sich einverstanden, der begriffliche Wunsch nach Vereinfachung darf aber nicht verdecken, dass mit höheren Anforderungen an die Rechnungslegung immer auch positive (und präventive) Rückkoppelungen zur Führung des Unternehmens verbunden sind.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Tout de même nous approuvons le voeu d'alléger la partie troisième qui traite « des sociétés commerciales et de la société coopérative » des éléments comptables et du contrôle annuel. Il nous semble important que l'obligation de tenir une comptabilité et d'établir des comptes annuels soit indépendante de la forme juridique, mais en relation avec la taille et la nature des activités.

Oda Actuellement déjà, l'obligation de tenir les comptes est indépendante de la forme juridique (art. 957 CO). Toutefois, le droit de la SA contient des dispositions plus détaillées qui ne sont pas applicables à toutes les sociétés astreintes à tenir des livres. L'application d'un cadre législatif et de règles communes à toutes les sociétés devant tenir une comptabilité est une très bonne mesure. Ceci permet aux lecteurs de la comptabilité de savoir que celle-ci se base sur des principes et des normes législatives bien déterminées et uniformes pour toutes les entités. D'autre part, cela permet d'étendre les principes et les règles comptables aux sociétés qui en ont le plus besoin, à savoir les petites et moyennes entreprises. Les plus grandes sociétés sont en effet, par la pression des analystes financiers et des marchés des capitaux, déjà tenues d'appliquer des normes internationales sévères et précises.

De plus, le projet prend en compte la taille des entreprises et assure que les PME n'auront pas une charge administrative trop lourde. Ainsi, de nombreuses dispositions sont aménagées de manière sensiblement différentes en fonction de la taille des entreprises et permettent des simplifications et des allègements pour les PME.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Wir erachten es auch als richtig, dass die Regeln der Rechnungslegung für alle Organisationen einheitlich zu erlassen sind, abgestuft nach Grösse. Deshalb ist es auch zu begrüssen, dass für kleine Organisationen Vereinfachungen und Erleichterungen vorgesehen sind. Wir werden auf diesen Punkt noch näher eingehen.

301.032 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Kritik hingegen ist unseres Erachtens am Geltungsbereich anzubringen. Der Geltungsbereich insgesamt erscheint unklar. Die konkreten Ausnah-

men in bezug auf Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, erfordern zusätzliche Erläuterungen (vgl. Bemerkungen unter Ziff. 302.01 zu Art. 2).

BE

Gemäss Artikel 2 des Vorentwurfs vom 29. Juni 1998 zum Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) beschränkt sich der Geltungsbereich des Gesetzes auf Organisationen des Privatrechts. Für Organisationen, die auf Grund ihres Tätigkeitsbereichs einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soll das neue Recht keine Gültigkeit haben, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen (Art. 2 Abs. 2 RRG).

Im Kommentar der Expertenkommission fehlen eingehendere Ausführungen über Art und Umfang der Staatsaufsicht genauso wie nähere Erörterungen über die Spezialgesetzgebung. Der Vorrang der "lex specialis" soll gemäss Gesetzesentwurf nur insoweit gelten, als die einschlägige Spezialgesetzgebung über die Rechnungslegung, Revision und Publizität Sondervorschriften enthält. Im Begleitbericht (S. 69 f.) werden exemplifikativ das Bankengesetz, das Anlagefondsgesetz, das Börsengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Eisenbahngesetz, das Gesetz über die AHV und das Gesetz über die berufliche Vorsorge sowie die darauf gestützten Verordnungen und Reglemente genannt. Trotz dieser Ausführungen bleibt unberücksichtigt, dass das jüngere Recht dem älteren Recht vorgeht. Wann also "lex specialis" gelten soll, muss dies ausdrücklich geregelt werden; ein blosser Verweis in den Materialien erachten wir als ungenügend.

Vielfach wird für Vereine eine Ausnahme statuiert. Nachdem der Sport immer professioneller wird und immer stärker vom Sponsoring lebt, sollten für Sportvereine und Sportverbände keine Ausnahmen bei der Rechnungslegung vorgesehen werden. Dies dient letztlich dem Schutz der aktiven Mitglieder von der Elite bis zum Nachwuchs und dem Sport ganz allgemein. Aber auch in der Kunst oder bei kulturellen Veranstaltungen, die von Vereinen getragen werden, wird das Sponsoring immer wichtiger. Zudem wählen Leistungserbringer der Krankenversicherung, wie Spitex-Organisationen, die Rechtsform des Vereins. Der Verein hat heute eine wichtige wirtschaftliche Funktion und die Öffentlichkeit hat ein Recht auf Information über die Verwendung der Mittel. Aufgrund dieser Überlegungen ist von einer Ausnahmeregelung für Vereine abzusehen.

Aus Artikel 2 Absatz 2 RRG ist nicht eindeutig ersichtlich, in wie weit staatlich beherrschte Gesellschaften des Privatrechts (kapital- oder stimmenmässig) der Neuordnung unterstellt sind. Es wäre zu begrüssen, wenn dem Rechnungslegungsgesetz auch die öffentlich-rechtlichen Anstalten der Kantone und des Bundes (öffentliche Anstalten und Gesellschaften im Sinne von Artikel 763 OR) sowie diejenigen des kantonalen Rechts unterstellt würden.

Auf dem Gebiet der öffentlichen Verwaltung werden durch neue Standards auf internationaler Ebene mit Nachdruck ähnliche Zielsetzungen in Richtung Vereinheitlichung der Rechnungslegung verfolgt. Die von der International Federation of Public Sector Committee (IFAC Public Sector Committee) projektierten Rechnungslegungs-Standards [International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)] werden über kurz oder lang auch die Rechnungsführung, die Rechnungslegung und die Revision un-

serer Gemeinwesen nachhaltig beeinflussen. Die internationale Vereinheitlichungstendenz im öffentlichen Rechnungswesens zielt hinsichtlich Gliederung und Aufbau in dieselbe Richtung wie der vorliegende Entwurf des RRGs. Es stellt sich deshalb die berechnigte Frage, ob bei dieser Gelegenheit durch eine generelle Unterstellung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften unter das RRG nicht ein erster wichtiger Schritt in Richtung der internationalen Harmonisierungstendenzen in der Rechnungslegungspraxis des öffentlichen Sektors getan werden sollte.

- OW** Aufgrund unserer Feststellungen weist der Vorentwurf einige Punkte auf, welche der Überprüfung und Präzisierung bedürfen. So wurde beispielsweise in Art. 2 RRG der Geltungsbereich zu wenig klar geregelt. Aufgrund von Art. 2 Abs. 2 RRG stellt sich die Frage, für welche Stiftungen das Gesetz überhaupt Anwendung findet. Zudem ist aufgrund des Gesetzes die Abgrenzung zwischen dem RRG und dem BVG und dessen Verordnungen unklar.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

- FDP** Angesichts der sehr detaillierten Vorschriften über die Gliederung von Bilanz- und Erfolgsrechnung halten wir es auch für problematisch, gemäss Artikel 2 alles über einen Leisten zu schlagen und auch mittlere und kleinere Unternehmungen den strengen Vorschriften zu unterstellen, auch wenn für diese gewisse Erleichterungen vorgesehen sind (s. Ziff. 4.2. des Berichtes).

- SP** Nous regrettons néanmoins que cette loi ne concerne ni les sociétés de droit public ni les entreprises d'économie mixte.

Nous nous opposons au fait que pour les domaines d'activités sur lesquels l'Etat exerce une surveillance, la future LECCA ait qualité de „super lex specialis“ pouvant ainsi déroger aux lex specialis que sont déjà la loi sur les banques, la loi sur les fonds de placement, la loi sur les bourses, la loi sur la surveillance des assurances, la loi sur les chemins de fer, la loi sur l'AVS, la loi sur la prévoyance professionnelle. Nous proposons en conséquence que les dispositions de ces lois spéciales qui dérogent à la LECCA soient applicables si elles sont plus restrictives.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- AGES** Die grundsätzliche Gleichstellung aller klassischen Stiftungen und der Vereine mit den Kapitalgesellschaften bzw. juristischen Personen des Handelsrechts im Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 Bst. a wird von der AGES abgelehnt. Sie verwischt die fundamentale Unterscheidung zwischen gewinnstrebigen und vorwiegend ideellen, gemeinnützigen Organisationen.

Die von der Expertenkommission gewählte Systematik lässt nicht nur den Motivationsaspekt beiseite, sondern zwingt vor allem, laufend von den für gewinnstrebige Organisationen grundsätzlich gerechtfertigten hohen Anforderungen Abstriche im Hinblick auf die gemeinnützigen Stiftungen und Vereine vorzunehmen. Letzere verfügen in der Regel nicht über ein spezifisch qualifiziertes Management und Personal wie die Aktiengesellschaften und dergleichen. Sie sind daher bei der Anwendung des Gesetzes überfordert. Zudem sind die Anforderungen punkto Rechnungslegung und Re-

vision auch nach Vornahme der Abstriche immer noch zu hoch und kostspielig.

Antrag: Die Regelungen für die ideellen, gemeinnützigen Stiftungen und Vereine sind von denjenigen für Kapitalgesellschaften bzw. juristischen Personen des Handelsrechts punkto Rechnungslegung und Revision klarer abzutrennen. Zudem sind lediglich minimale Anforderungen im Sinne des RRG zu stellen. Höhere Anforderungen sind lediglich bei folgenden Stiftungen und Vereinen vorzusehen: Organisationen mit überwiegendem Unternehmenscharakter bzw. erheblicher kaufmännischer Betätigung, in bedeutendem Umfang operativ tätige Organisationen sowie solche, die sich regelmässig durch öffentliche Sammlungen finanzieren.

Im weitem ist die Trennschärfe für Differenzierungen nach der Rechtsform, der Grösse, der Art der Geschäftstätigkeit und dergleichen (siehe Begleitbericht 2. Teil Ziff. 4, S. 7 ff.) ungenügend, dies jedenfalls aus Sicht mittlerer und kleinerer Stiftungen und Vereine, die beim Entscheid, welche Bestimmungen für sie anwendbar und wie sie anzuwenden sind, zumeist überfordert sein dürften. Schliesslich richtet sich die Qualifikation des Personals in erster Linie nach fachlich bestmöglicher Vergabe der Gelder im Sinne des Stiftungszwecks bzw. Stifterwillens.

Antrag: Für die ideellen, gemeinnützigen Stiftungen und Vereine müssen sich die Abgrenzungen, welche Bestimmungen für sie abwendbar sind und in welchem Umfang, nach klaren und einfachen Kriterien richten.

Die Kompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörden von Bund und Kantonen, allgemeinverbindlich bzw. durch Einzelverfügung auf dem Gebiet von Rechnungslegung und Revision einzugreifen, sind unseres Erachtens unklar. Wird vom oben umschriebenen Prinzip ausgegangen, dass das RRG nur die (z.B. nach Europarecht) zwingenden minimalen Regelungen für die vorwiegend ideellen, gemeinnützigen Organisationen vorsieht, so müsste klarer hervorgehen, dass die Stiftungsaufsichtsbehörden andererseits die Möglichkeit haben, im Rahmen des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit weitergehende allgemeine oder dem Einzelfall angepasste spezielle Vorschriften bzw. Anordnungen zu erlassen. Beispielsweise verlangt die Eidg. Stiftungsaufsicht bei allen Stiftungen eine Revisionsstelle, wobei aber je nach Grösse die Anforderungen an das prüfende Organ minimal sein können (kleine Stiftungen: eine Person mit Erfahrung in Rechnungsführung). Die AGES möchte diese Praxis, die zu wesentlichen Vereinfachungen in der Stiftungsaufsicht geführt hat, keineswegs in Frage gestellt wissen, zumal sie heute auf allgemeiner Akzeptanz beruht.

Antrag: Im RRG ist die Kompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörden von Bund und Kantonen hinsichtlich Rechnungslegung und Revision klar zu umschreiben, wobei eine allfällige Kompetenzeinschränkung nur soweit gehen soll, als nach übergeordneten Grundsätzen zwingend erforderlich.

Dem Stiftungs- und Vereinswesen der Schweiz kommt eine sehr grosse Bedeutung zu. Die Zahl der klassischen, grundsätzlich gemeinnützigen Stiftungen beläuft sich auf ca. 7'000. Zahlreich sind auch die in der Form des Vereins konstituierten gemeinnützigen Organisationen. Das Vermögen der klassischen Stiftungen bewegt sich schätzungsweise in einer Grössenordnung von zehn Milliarden CHF. Allerdings muss davon ausgegangen werden, dass nur ein kleinerer Teil der gemeinnützigen Stiftungen und

Vereine zu den grossen, finanzstarken und professionell geführten Organisationen zählt. Diesen steht das Gros kleiner bis mittlerer, in der Regel im Milizsystem und sehr oft auch ehrenamtlich geführter Stiftungen und Vereine gegenüber.

Gemeinnützige Stiftungen und Vereine üben im Interesse und zum Wohl der Allgemeinheit in den verschiedensten Bereichen wichtige Funktionen aus. Zu nennen sind etwa der Sozialbereich, das Gesundheitswesen, die Wissenschaft, Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, Entwicklungshilfe, humanitäre Tätigkeiten etc. Nach der Art ihrer Tätigkeit lassen sich die Stiftungen und Vereine in fördernde und operative Organisationen unterteilen. Die ersteren fördern andere Organisationen, Personen oder Projekte bzw. Tätigkeiten Dritter durch materielle Unterstützung. Demgegenüber sind operative Stiftungen und Vereine in ihrem Zweckbereich mit eigenen Einrichtungen, Aktivitäten, Projekten etc. tätig. Die Kombination von fördernder und operativer Tätigkeit ist möglich und auch häufig anzutreffen.

In der Regel betreiben gemeinnützige Stiftungen und Vereine kein kaufmännisches Gewerbe. Allenfalls wird ein sogenannter kaufmännischer Hilfsbetrieb geführt, welcher der Mittelbeschaffung für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks dient und diesem untergeordnet ist. Eine übergeordnete, den Stiftungs- bzw. Vereinszweck bildende wirtschaftliche Tätigkeit wird durch die Kriterien der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit - und beim Verein zudem durch Art. 60 ZGB - ausgeschlossen.

Vereinzel existieren sogenannte Unternehmensstiftungen in der Form der Holding-Stiftung (die Stiftung hält eine Beteiligung an einem wirtschaftlichen Unternehmen) oder der Unternehmensträger-Stiftung (die Stiftung betreibt das wirtschaftliche Unternehmen selbst). Doch dürfen auch bei Unternehmensstiftungen Mittel und Zweck nicht verwechselt werden. Der Zweck kann durchaus gemeinnütziger Natur und der geführte Betrieb bzw. die gehaltene Beteiligung das Instrument der Mittelbeschaffung für den gemeinnützigen Zweck sein.

All diesen Besonderheiten und Verschiedenheiten ist bei den Anforderungen an die Rechnungslegung und Revision von Stiftungen und Vereinen Rechnung zu tragen. Ausserdem gilt es zu beachten, dass das schweizerische Stiftungs- und Vereinswesen nur deshalb seine heutige Bedeutung erlangen konnte, weil der Zivilgesetzgeber mit einem ausgesprochen liberalen Stiftungs- und Vereinsrecht günstige rechtliche Rahmenbedingungen geschaffen hat. Dank der weitgehenden Verschonung der Stiftungen und Vereine von administrativen Anforderungen - namentlich auch im Bereich der Rechnungslegung und Revision - konnten sich die Stiftungen und Vereine auf ihre Kernfunktionen konzentrieren und konnte sich das Gemeinnützigkeitswesen optimal zum Allgemeinwohl entfalten.

Nach geltendem Recht unterstehen Stiftungen der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung nur, wenn sie ein kaufmännisches Gewerbe betreiben (Berner Kommentar/Käfer, N. 107 zu Art. 957 OR; Basler Kommentar/Neuhaus, N. 9 zu Art. 957 OR; BGE 110 I b 19 E.2a). Wie im vorausgegangenen Abschnitt bereits dargelegt, stellt aber die Führung eines kaufmännischen Gewerbes bei Stiftungen nicht den Regelfall dar. Hingegen ergeben sich aus dem Recht der Stiftungsaufsicht nach Art. 84 ZGB

und den kantonalen Erlassen (weit verbreitet sind kantonale Aufsichtsverordnungen; allenfalls existieren auch Bestimmungen in den kantonalen Einführungsgesetzen zum ZGB) schon heute "Rechnungslegungs-" und Berichterstattungspflichten. In der Praxis der Eidg. Stiftungsaufsicht und - soweit ersichtlich - auch der kantonalen Aufsichtsbehörden zu Art. 84 ZGB haben die Stiftungen jeweils eine Jahresrechnung sowie einen Tätigkeitsbericht einzureichen. Anhand dieser Unterlagen prüft die Aufsichtsbehörde, ob das Stiftungsvermögen erhalten und "seinen Zwecken gemäss verwendet wird" (Art. 84 Abs. 2 ZGB).

Allerdings stellen die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen in der Regel keine spezifischen Anforderungen an die Form und den Inhalt der Jahresrechnung. Je nach Behördenpraxis sowie Grösse und Tätigkeit einer Stiftung können zum Teil erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Form und des Inhalts der Jahresrechnung und des Tätigkeitsberichts existieren. Während bei kleinen, ehrenamtlich geführten Stiftungen einfache Aufstellungen über den Vermögensbestand sowie die Einnahmen und Ausgaben vorkommen, halten sich etwa die grossen, professionell geführten und operativ tätigen Stiftungen schon heute an die Regeln der kaufmännischen Rechnungslegung. Ein gewichtiger Grund für die freiwillige Erstellung einer kaufmännischen Jahresrechnung ist vor allem bei Stiftungen gegeben, die öffentlich Spenden sammeln oder Subventionen des Gemeinwesens erhalten.

Hinsichtlich der Abschlussprüfung präsentiert sich die bisherige Rechtslage so, dass das Stiftungsrecht des ZGB keine Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle vorsieht (Kantonale Aufsichtserlasse fallen wohl als Rechtsgrundlage ausser Betracht; die Bezeichnung der Revisionsstelle als [obligatorisches] Organ der Stiftung ist als zivilrechtliche und daher im ZGB zu regelnde Frage zu betrachten). Allerdings wird in der Aufsichtspraxis, namentlich derjenigen der Eidg. Stiftungsaufsicht, den Stiftungen zunehmend empfohlen oder - wie dargelegt, ohne gesetzliche Grundlage - auferlegt, eine Revisionsstelle zu bestimmen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Stiftungen schon heute durch das Aufsichtsrecht gehalten sind, den Aufsichtsbehörden über die finanzielle Situation und die Tätigkeiten innerhalb eines Jahres Rechenschaft abzulegen. Allerdings bestehen bezüglich Form und Inhalt der Jahresrechnung bzw. des Tätigkeitsberichts Unterschiede. Grundsätzlich gewährt somit das Aufsichtsrecht gewisse Flexibilitäten, um den verschiedenen Grössen, Tätigkeiten und Strukturen von Stiftungen Rechnung zu tragen. Auch beim Erlass des RRG ist nach Auffassung der AGES darauf zu achten, die nötigen Flexibilitäten zu wahren. Insbesondere ist zu verhindern, dass bei kleinen oder mittleren Stiftungen der Aufwand, vor allem für die Kosten der Rechnungslegung und Revision, nicht in einem unvernünftigen Verhältnis zur eigentlichen gemeinnützigen Zweckerfüllung steht.

ASIP Vorsorgeeinrichtungen sollen vom Geltungsbereich des RRG ausgenommen werden.

In den Art. 47ff. bzw. 33ff. BVV2 soll eine für Vorsorgeeinrichtungen abschliessende Regelung bezüglich der Rechnungslegung und der Revision

getroffen werden. Soweit nötig und sachgerecht, sollen die entsprechenden Bestimmungen des RRG in die BVV2 übernommen werden.

Diesen Antrag begründen wir wie folgt:

a) Aufgrund von Art. 61ff. BVG in Verbindung mit Art. 49 Abs. 2 BVG und Art. 89bis Abs. 6 ZGB ergibt sich heute die rechtliche Situation, dass alle registrierten Vorsorgeeinrichtungen und alle nicht registrierten Personalvorsorgestiftungen unter der einheitlichen, in den Art. 61ff. BVG geregelten staatlichen Aufsicht stehen. Gemäss den Ergebnissen der schweizerischen Pensionskassenstatistik zählte man 1996 in der Schweiz 111'572 Vorsorgeeinrichtungen. Von diesen fallen nur die 27 noch bestehenden nicht registrierten öffentlichrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen und die rund 5 nicht registrierten Personalvorsorge-Genossenschaften nicht unter die Aufsicht, während sich über 111'500 Vorsorgeeinrichtungen der staatlichen Aufsicht zu unterziehen haben.

Für alle beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen gelten bereits heute auf der Grundlage von Art. 47 und 48 BVV2 in Verbindung mit Art. 71 Abs. 1 BVG, Art. 49 Abs. 2 BVG und Art. 89bis Abs. 6 ZGB die gleichen Vorschriften über die ordnungsgemässe Rechnungslegung und die Bewertung. Diese beiden Verordnungsbestimmungen enthalten in Verbindung mit Art. 56a Abs. 7 (Darstellung aller laufenden derivativen Finanzinstrumente in der Jahresrechnung) bereits die wesentlichen, vom RRG geforderten Grundsätze für eine ordnungsgemässe Rechnungslegung. Das gilt insbesondere für den Grundsatz der fair presentation, die Bewertung und den Inhalt sowie die Gliederung der Jahresrechnung und des Anhangs. Die vom RRG in dieser Beziehung aufgestellten Standards gelten für beaufsichtigte Vorsorgeeinrichtungen somit schon heute, weshalb hier gar kein besonderer Regelungsbedarf mehr besteht.

Die ordnungsgemässe Rechnungslegung und die auf dieser Basis erstellten Jahresrechnungen sind wesentliche Grundlage für die Prüfungstätigkeit der Aufsichtsbehörden. Deshalb war dem Gesetz- und Verordnungsgeber auch daran gelegen, alle beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen den gleichen Regeln bezüglich der Rechnungslegung zu unterstellen und mit Blick auf die Beaufsichtigung den gleichen Rechnungslegungsstandard zu definieren. Dadurch wird eine effiziente Überprüfung der Vorsorgeeinrichtungen durch die Aufsichtsbehörden erleichtert und unterstützt.

b) Art. 2 Abs. 2 VE nimmt Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, vom Geltungsbereich des Gesetzes aus, soweit für diese Organisationen eigene abschliessende Vorschriften bestehen. Wird auf Bestimmungen des Obligationenrechts verwiesen, welche den sachlichen Regelungsbereich des RRG betreffen, so gilt dieses Gesetz.

Art. 47 BVV2 enthält zwar die wesentlichen Grundsätze für das Rechnungswesen und die Rechnungslegung, weist aber in Abs. 4 darauf hin, dass im übrigen die Art. 957 bis 964 des OR Geltung haben. Aufgrund des vorgeschlagenen Art. 2 Abs. 2 VE würde dies bedeuten, dass die Bestimmungen des RRG für Vorsorgeeinrichtungen grundsätzlich ebenfalls anwendbar wären.

Dies hätte zur Folge, dass für privatrechtliche Vorsorgeeinrichtungen je nach Grösse unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften Geltung erlangen würden. Eine zusätzliche Differenzierung ergäbe sich aus der Tatsache, dass das RRG für öffentlichrechtliche Vorsorgeeinrichtungen nicht anwendbar wäre, womit für diesen Bereich der Vorsorgeeinrichtungen wiederum andere Vorschriften anwendbar wären.

Diese Konsequenz ist aus unserer Sicht unerwünscht. Wir halten es für richtig, dass für alle beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen die gleichen Regeln bezüglich der Rechnungslegung gelten, dies nicht zuletzt mit Blick auf eine wirkungsvolle Kontrolle und Beaufsichtigung.

Dieses Ziel kann ohne weiteres so erreicht werden, dass, soweit nötig, die Art. 47 und 48 BVV2 durch Bestimmungen des RRG ergänzt werden. Auf diese Weise würde für beaufsichtigte Vorsorgeeinrichtungen eine abschliessende Ordnung bezüglich der Rechnungslegung geschaffen, was aufgrund von Art. 2 Abs. 2 VE eine Ausklammerung aus dem Geltungsbereich des RRG möglich machen würde. So kann eine für alle Vorsorgeeinrichtungen gleichermassen geltende einheitliche Rechnungslegung auch gesetzestechnisch auf einfache Art sichergestellt werden.

Für die ganz wenigen nicht registrierten Personalvorsorge-Genossenschaften würde allerdings das RRG gelten. Da diese Einrichtungen nicht unter der staatlichen Aufsicht stehen, erscheint dies gerechtfertigt. Ebenso wäre hinzunehmen, dass die nicht beaufsichtigten wenigen öffentlichrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen keinen Rechnungslegungsvorschriften unterstünden. Dies entspricht bereits dem heutigen Rechtszustand und der auch im VE zum Ausdruck kommenden Grundsatz, dass die Bestimmungen dieses Gesetzes für öffentlichrechtliche Körperschaften und Anstalten nicht zur Anwendung gelangen sollen.

c) Art. 9 Abs. 1 VE hält fest, dass die Rechnungslegung auf der Annahme beruht, dass die Tätigkeit der Organisation auf voraussehbare Zeit, mindestens aber 12 Monate, fortgeführt wird. Ein solcher Zeithorizont hinsichtlich des Fortbestandsinteresses wird den Gegebenheiten von Vorsorgeeinrichtungen nicht gerecht. Gegenstand der beruflichen Vorsorge sind ausgesprochen langfristige Leistungsverpflichtungen, so dass andere zeitliche Horizonte zu setzen sind. Auch diese Überlegung spricht gegen eine unbesehene Übernahme der Rechnungslegungsvorschriften des RRG und für eine eigene abschliessende Regelung im Rahmen der BVV2 unter Einfügung der sinnvollen und notwendigen Bestimmungen des RRG.

d) Im vierten Titel des VE finden sich die Bestimmungen über die Revision. Dabei wird bezüglich der Revisionspflicht wiederum differenziert zwischen kleineren und grösseren Organisationen.

Dazu ist festzustellen, dass Art. 53 BVG in Verbindung mit Art. 33ff. BVV2 bereits heute für Vorsorgeeinrichtungen zwingend eine Revisionsstelle vorschreiben, welche jährlich die Geschäftsführung, das Rechnungswesen und die Vermögensanlage zu prüfen hat. Die zitierten Verordnungsbestimmungen befassen sich im einzelnen mit den Anforderungen an die Revisionsstellen, deren Unabhängigkeit, Aufgaben und Verhältnis zur Aufsichtsbehörde. Eine Übernahme der materiellen Bestimmungen des RRG über die Revision ist deshalb weder sinnvoll noch notwendig. Es ergäbe sich zudem die unerwünschte Folge, dass kleine Vorsorgeeinrichtungen

nicht mehr der Revisionspflicht unterliegen würden, was das im BVG festgelegte Konzept der Kontrolle von Vorsorgeeinrichtungen empfindlich stören würde.

Nichts spricht andererseits dagegen, die Bestimmungen des RRG über den Abschlussprüfer und das dafür vorgesehene Zulassungsverfahren auch auf Vorsorgeeinrichtungen anzuwenden. Dazu genügt die Ersetzung des heutigen Art. 33 BVV2 durch einen Hinweis auf die entsprechenden Bestimmungen des RRG.

Beizufügen ist, dass die Bestimmungen der Art. 53 BVG und 33ff. BVV2 aufgrund von Art. 49 Abs. 2 BVG und Art. 89bis Abs. 6 ZGB für alle beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen gelten, so dass für diesen ganzen Bereich eine zusätzliche materielle Neuregelung der Revision unnötig ist. Dazu kommt, dass die einschlägigen Bestimmungen von Art. 53 Abs. 1 BVG sowie Art. 34 bis 36 BVV2 die Kontrollpflichten der Revisionsstelle anders und umfassender definieren als der VE, indem die Revisionsstelle nicht nur das Rechnungswesen, sondern auch die Rechtmässigkeit der Geschäftsführung und die Rechtmässigkeit der Vermögensanlage zu prüfen hat. Weiter finden sich in Art. 36 BVV2 spezifische Pflichten der Revisionsstelle gegenüber den Aufsichtsbehörden. Diesen besonderen und allgemein anerkannten Regelungen wird der VE zum RRG nicht gerecht, weshalb die Revisionspflicht und die Aufgaben der Revisionsstelle für beaufsichtigte Vorsorgeeinrichtungen weiterhin spezialgesetzlich geregelt bleiben sollten.

CePatr Nous sommes d'avis qu'il est impératif de réduire la charge de travail des petites et moyennes entreprises et insistons donc pour que la proposition du groupe de travail de l'USAM des 3 catégories d'entreprises se concrétise, ceci afin de permettre un allègement des obligations pour les petites entreprises. Nous sommes même d'avis qu'il aurait été beaucoup simple et logique de classer les entreprises en deux catégories, soit celles qui sont cotées en bourse et celles qui ne le sont pas. Les entreprises cotées en bourse se devraient de remplir tous les critères de la nouvelle loi alors que les autres devraient pouvoir bénéficier d'une grande liberté, ceci en fonction de leurs activités et de leurs besoins. Il est ridicule de demander par exemple à une petite ou moyenne entreprise de produire un tableau des flux de trésorerie ainsi qu'une annexe. Il en va de même pour la question des devoirs de contrôle.

FRSP Malgré l'extrême diversité des entités en cause, la commission d'experts est partie de l'idée que des règles uniformes doivent s'appliquer à toutes les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation d'établir des comptes. Il en résulte un champ d'application quasi universel avec, à la clef, des exigences plus étendues en particulier pour les PME.

Cette manière de faire nous paraît critiquable notamment dans les cas suivants :

- Il est des domaines d'activités où l'Etat exerce une surveillance en vertu de lois spéciales régissant, entre autres, l'établissement des comptes, la publicité et la révision. En sa qualité d'organisation fondatrice d'institutions sociales, notre Fédération songe notamment aux caisses de compensation AVS, aux fonds de pensions ainsi qu'aux caisses d'allocations familiales. Dans ces matières, les dispositions

particulières des lois spéciales – qui connaissent un degré élevé d'exigence dans le domaine comptable – doivent, à notre avis, s'appliquer de façon exclusive tant pour des raisons juridiques (*lex specialis*) que pratiques (surcroît de charges administratives).

Pourquoi faire, en effet, application de la LECCA par exemple à une institution de prévoyance professionnelle dont les comptes, établis conformément à certaines directives, sont examinés par l'autorité de surveillance, audités par un contrôleur agréé par l'Office fédéral des assurances sociales et périodiquement évalués par un actuaire diplômé ?

De surcroît, force nous est de constater que deux des trois critères retenus par la LECCA pour établir une distinction entre petites, moyennes et grandes entités sont largement inadéquats et inopérants dans le domaine des institutions sociales. Qu'est-ce, en effet, que le chiffre d'affaires d'une caisse de compensation AVS ou encore la somme du bilan d'une caisse d'allocations familiales ?

- Malgré les allègements prévus par le projet en faveur des PME, nous ne pouvons nous empêcher de penser que, là aussi, le champ d'application retenu par la commission d'experts est trop vaste. En mentionnant, à l'appui de leurs thèses, le modèle de plan comptable élaboré par l'Union suisse des arts et métiers, les auteurs du rapport explicatif oublient à dessein de faire état de son faible taux d'utilisation par les petites entreprises.

Forts de la connaissance que nous avons de nos membres et de leur réelle surcharge administrative, nous vous proposons d'exclure du champ d'application de la LECCA les raisons individuelles et les sociétés de personnes. Cette exclusion devrait toutefois se limiter aux petites entités au sens du projet afin de maintenir, pour les entreprises de plus grande taille, une égalité de traitement entre les différentes formes juridiques.

- Le projet stipule en son article 2 que la loi s'applique "Aux associations et fondations, même lorsqu'elles ne sont pas inscrites ou pas tenues à s'inscrire au registre du commerce, dans la mesure où leur taille ou la nature de leurs activités justifie la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels". Le choix des critères est, pour le surplus, délégué au Conseil fédéral.

En ce qui concerne les fondations, il y a tout d'abord lieu, à notre avis, d'établir une distinction, dans le sens de ce qui précède, entre les fondations traditionnelles et celles soumises à la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle. De plus, les fondations de famille et les fondations ecclésiastiques, que l'article 87 du Code civil suisse dispense du contrôle de l'autorité de surveillance, ne devraient pas entrer dans le champ d'application de la LECCA. Toute solution contraire ne ferait qu'accentuer les différences déjà sensibles entre notre droit et celui de la Principauté du Liechtenstein dans le domaine des fondations de famille.

En dernière analyse, nous sommes d'avis que ne devraient être soumises à la LECCA que les fondations d'une certaine importance recueillant publiquement des dons.

Dans le vaste domaine associatif, le législateur helvétique a toujours opté pour les solutions les plus libérales : pas d'obligation générale d'inscription au Registre du commerce, absence de toute procédure d'enregistrement et de contrôle étatique, etc. De surcroît, sur le plan financier, les milliers d'associations que compte notre pays ont dans leur très grande majorité exclu, par voie statutaire, toute responsabilité personnelle de leurs membres. A notre sens, le droit comptable ne saurait, par des exigences excessives, compromettre le climat de liberté dans lequel vivent les associations qui, rappelons-le, sont souvent à la base de notre vie politique, sociale, culturelle et sportive. C'est pourquoi le champ d'application de la LECCA doit, à notre avis, se limiter aux entités qui ont l'obligation de s'inscrire au Registre du commerce, soit celles qui, pour atteindre leur but, exercent une industrie en la forme commerciale (article 61 alinéa 2 du Code civil).

Si, contre toute attente, cette proposition ne devait pas être retenue, il y aurait alors lieu de se montrer particulièrement restrictif en matière de publicité des comptes. Ces derniers, dans les associations sans but lucratif, ne concernent finalement que les membres des entités.

Les limitations que nous demandons d'apporter au champ d'application de la LECCA ne portent nullement atteinte aux objectifs essentiels assignés à notre nouveau droit comptable. Celui-ci repose en effet sur des critères et des principes, tels que la présentation fidèle, conçus prioritairement voire exclusivement en fonction des sociétés de capitaux et, singulièrement, des entités émettant des titres négociables sur les marchés boursiers.

GEKO Anwendbarkeit des "RRG" im Bereich der beruflichen Vorsorge:

Für Rechtsträger (Stiftungen, Genossenschaften, Einrichtungen des öffentlichen Rechts) im Bereich der beruflichen Vorsorge besteht bereits ein bewährtes und auf die Bedürfnisse der beruflichen Vorsorge abgestimmtes Spezialgesetz; das "BVG". Im übrigen vermag, wie nachstehend dargelegt, das "BVG" mit seiner Verordnung "BVV2" die hauptsächlichsten Kernpunkte des "RRG" - soweit diese für Einrichtungen der beruflichen Vorsorge überhaupt zutreffen - in ausreichendem Masse Rechnung zu tragen.

Bestimmungen des neuen "RRG" vs. Spezialgesetzgebungen "BVG" und "BVV 2":

Nachstehend gehen wir auf einzelne Kernpunkte des neuen "RRG" ein und stellen diesen die bestehende Gesetzgebung in der beruflichen Vorsorge gegenüber:

- Vorerst ist festzuhalten, dass die Beschränkung der RRG auf die Stiftungen als Träger der beruflichen Vorsorge zu eng ist. Das BVG lässt als Träger auch Genossenschaften und Einrichtungen des Öffentlichen Rechts zu. Konsequenterweise hat das RRG alle Träger der beruflichen Vorsorge zu umfassen.
- Die mit dem neuen "RRG" in Art. 8 geforderte "getreue Darstellung"

oder "Fair Presentation" wurde mit der 1996 erfolgten Änderung von Art. 47 der "BVV 2" bereits verwirklicht, indem bei den Personalvorsorgeeinrichtungen (nachstehend "PVE") die tatsächliche finanzielle Lage deutlich aus der Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz, Betriebsrechnung und Anhang, hervorzugehen hat.

- Die Anhangsgliederung von Art. 22 "RRG" vermag die Bedürfnisse für "PVE" nur bedingt zu erfüllen. Die erforderlichen Angaben sind im Art. 47 der "BVV 2" bereits geregelt und mit der gängigen Aufsichts-Praxis in ausreichendem Masse präzisiert.
- Dem Grundsatz der Einzelbewertung könnte mit einem Zusatz in Art. 48 der "BVV 2" begegnet werden.
- Behandlung und Ausweis der derivativen Finanzinstrumente sind in Art. 56a der "BVV 2" abschliessend behandelt und haben ihren Praxistest bereits bestanden. Ergänzende Bestimmungen sind für Vorsorgeeinrichtungen nicht erforderlich.
- Die Bestimmungen von Art. 44 "RRG" betreffend Fähigkeits-, Zuständigkeits- und Unabhängigkeitsanforderungen an den Abschlussprüfer sind im "BVG" mit den bestehenden, erhöhten Anforderungsbestimmungen (Art. 33 und 34 BVV 2) bereits erfüllt.
- Die Bestimmungen in Kapitel 6 zum Thema Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit treffen grundsätzlich nicht für "PVE" zu, indem die Aufsichtsbehörden im Falle einer Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zu benachrichtigt sind, die das weitere Vorgehen überwachen und die notwendigen Massnahmen anordnen. Bei Insolvenz einer Vorsorge-Einrichtung steht der Sicherheitsfonds für den entstandenen Schaden ein.

Vorrang der Spezialgesetze gegenüber dem "RRG":

Die Spezialgesetze sollen gemäss Art. 2 des "RRG" Vorrang haben, was wir sehr begrüssen und als unabdingbares Erfordernis für die Weiterführung einer, in der Praxis bewährten und auf die besonderen Bedürfnisse der Einrichtungen in der beruflichen Vorsorge ausgerichteten Gesetzesregelung erachten. Dieses Bedürfnis ist um so höher zu werten, als die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge mit ihrem spezifischen Regelungsbedarf nicht explizit im vorliegenden Gesetzesentwurf berücksichtigt wurden. Der Hinweis auf die Meldepflicht in Art. 56 "RRG" vermag daran nichts zu ändern.

Wir gehen mit der Feststellung von Dr. P. Mengiardi in seinem Fachartikel "Leitgedanken und Grundkonzeption des "RRG" (Der Schweizer Treuhänder, Ausgabe 1-2/99) einig, wonach es zu prüfen sein wird, ob das neue "RRG" für Unternehmen mit anderer Rechtsform und für Stiftungen (Anmerkung der GEKO: und insbesondere für Personalvorsorgeeinrichtungen) anwendbar sein soll.

Wir halten an dieser Stelle ausdrücklich fest, dass die bestehenden gesetzlichen Bestimmungen des "BVG" und seiner Verordnung "BVV 2" den Regelungsbedarf im Bereich der beruflichen Vorsorge vollumfänglich abzudecken vermögen und - mit Ausnahme der allgemeinen Bestimmungen von Art. 1 bis 12 "RRG" (mit punktuellen Einschränkungen) - kein zusätzlicher Regelungsbedarf besteht.

Die Art. 1 bis 12 "RRG" sind - unter Beachtung der nachstehenden Einschränkungen - auch für Einrichtungen der beruflichen Vorsorge anwendbar.

Anpassung des "BVG" und der "BVV 2" an das neue "RRG":

Die im "BVG" und in der Verordnung bestehenden Querverweise auf die gesetzlichen Bestimmungen im Obligationenrecht (und gegebenenfalls auch auf diejenigen im "ZGB") sind zu überarbeiten und wo angezeigt mit den entsprechenden Gesetzesartikeln des "RRG" zu ersetzen. Wir verzichten auf eine Aufzählung der betroffenen Gesetzesartikel, da wir davon ausgehen, dass dies im heutigen Zeitpunkt noch verfrüht wäre. Selbstverständlich ist unsere Fachkommission gerne bereit, in einer zweiten Phase an den gesetzlich notwendigen Änderungen (Änderung der Verweise auf die entsprechenden Gesetzesbestimmungen des "RRG") des "BVG" und seiner Verordnungen mitzuwirken.

So könnte beispielsweise Art. 47, Abs. 4 der "BVV 2" anstelle des Querverweises auf die Bestimmungen des Obligationenrechts, auf diejenigen des "RRG" Bezug nehmen und wie folgt lauten:

"Im übrigen gelten die Artikel 1 bis 12 des Rechnungslegungs- und Revisionsgesetzes". (Mit Berücksichtigung der aufgeführten Anpassungen).

Die Spezialgesetzgebung der beruflichen Vorsorge, allen voran das "BVG" und die Verordnung "BVV 2" haben sich in der Praxis bewährt und werden laufend den veränderten Bedürfnissen angepasst. Eine generelle Überarbeitung oder gar eine undifferenzierte Einbindung in das neue "RRG" wäre im Sinne der Sache abzulehnen. Wir unterstützen die gesetzliche Bestimmung von Art. 2, Abs. 2 "RRG", wonach die eigenen abschliessenden Vorschriften, d.h. die Bestimmungen des "BVG" und seiner Verordnungen dem "RRG" vorgehen. Dieser Grundsatz sollte wie bereits oben ausgeführt, in einem gesonderten Abschnitt Abs. 1 lit. c zu Art. 2 festgeschrieben werden.

SBankV Von besonderer Wichtigkeit ist für die Schweizer Banken die Beziehung zwischen dem RRG und der Lex Specialis für die Banken im Allgemeinen sowie die Privatbanquiers als Personengesellschaften im Speziellen. Die Schweizerische Bankiervereinigung erachtet die Behandlung dieses Verhältnisses im vorgeschlagenen Text als nicht ausreichend. Auch der Begleitbericht gibt keine genügenden Hinweise, wie diese Beziehung ausgestaltet werden sollte. Eine ähnliche Unsicherheit stellt sie hinsichtlich des Geltungsbereichs anderer Spezialgesetze - etwas den Pensionskassen - fest. Ein Aufschub in der Verabschiedung des RRG würde es auch hier ermöglichen, Klarheit über diese Beziehung zu schaffen.

Art. 2 Abs. 2 RRG regelt den Geltungsbereich für Organisationen, die einer staatlichen Aufsicht unterliegen. Es wird zwar festgehalten, dass die Bestimmungen der Spezialgesetze Vorrang geniessen, sofern die Normen abschliessend sind. Ob eine Bestimmung abschliessend ist, kann jedoch häufig nur durch Auslegung ermittelt werden. Dieser Absatz wird daher zwingend zu Abgrenzungsschwierigkeiten mit den Rechnungslegungsvorschriften (RRV-EBK) für Banken führen.

Nicht geregelt ist, welche Norm gilt, wenn spezialgesetzliche Vorschriften begrenztere Ansprüche stellen als das Rechnungslegungsgesetz wie dies z. B. beim Grundsatz der Fair Presentation im Einzelabschluss der Fall ist. Es stellt sich auch die Frage, ob die nicht auf Gesetzesstufe stehenden Bestimmungen der Bankenverordnung von solchen des Rechnungslegungsgesetzes verdrängt werden.

Beispiele für die sich abzeichnende Unsicherheit, welche aus dem Verhältnis RRG und Lex Specialis entstehen, sind die Art. 31-32 zu den Wertberichtigungen und Rückstellungen, deren Abgrenzung in den RRV-EBK konsequenter geregelt sind als im Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes. Unklar ist auch die Implikation von Art. 35 für Belange, welche in der RRV nicht geregelt sind und für die dann wohl das Rechnungslegungsgesetz gilt.

Die Vorrangigkeit des RRG über das Bankengesetz würde die Offenlegungspflicht auf die Privatbanquiers ausweiten. Es widerspricht auch dem Ziel des RRG, Personengesellschaften zur Offenlegung zu verpflichten. Im Bankenbereich kann weder ein Aktionärsinteresse geltend gemacht noch ein Interesse aus dem Gläubigerschutz abgeleitet werden.

Wir empfehlen, eindeutig zu regeln, dass die bankengesetzlichen (oder generell spezialgesetzlichen) Vorschriften dem Rechnungslegungsgesetz vorgehen. Art. 2 Abs. 2 RRG ist der Rechtssicherheit nur dienlich, wenn er präzise angibt, ob Bestimmungen der Spezialgesetze dem RRG absolut vorgehen oder bloss bei expliziter Regelung der einzelnen Bereiche.

Von besonderer Bedeutung ist Art. 6 Abs. 6 BankV. Wir stellen fest, dass die bankgesetzlichen Vorschriften über die Vorschriften des RRG gestellt werden müssen.

STV

Will der Bund glaubwürdig bleiben, mit seinen Bemühungen KMU nicht administrativ noch mehr zu belasten, bedarf es unbedingt Erleichterungen. Der STV schlägt deshalb vor, das Gesetz über die Rechnungslegung und Revision in zwei Teile zu gliedern. So kann der vorliegende Entwurf mit einigen Modifikationen für börsennotierte Unternehmen sehr wohl übernommen werden. Hingegen ist für die kleinen Betriebe (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 302.01, Art. 2) auf die Rechnungslegungs- und Revisionspflicht gemäss Gesetzesentwurf zu verzichten und lediglich eine Attestierung vorzusehen. Dies könnte in einem neuen Titel erfolgen. Für die konkrete Ausarbeitung dieser im angelsächsischen Raum unter dem Begriff Review bekannten „Sichtung durch eine Fachperson“, muss aber auf jeden Fall eine neue Expertenkommission eingesetzt werden. Darin hat der Schweizerische Treuhänder-Verband STV angemessen vertreten zu sein.

VEB

Im vorliegenden Entwurf sind die Grössenkriterien für Organisationen in Anlehnung an EU-Richtlinien (Artikel 35) und an OR 663e und 727b vorgenommen worden. Daraus ergibt sich eine Dreiteilung in kleine, mittlere und grosse Organisationen; durch zusätzliche Kriterien wie die Trennung in Kapital- und Personengesellschaften wird die Segmentierung weiter verstärkt (Artikel 18, 20 und 21).

Eine Vereinfachung dieser Segmentierung scheint dem VEB angebracht, insbesondere sollten kleinere Organisationen nicht durch aufwendige

Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften belastet werden. Der VEB befürwortet eine Zweiteilung der Organisationen im RRG, wobei die Grenzwerte tiefer angesetzt werden als im Entwurf (der Begriff Bruttoertrag ist unseres Erachtens präziser als Umsatzerlöse):

- Bilanzsumme von 5 Million Franken
- Bruttoertrag von 10 Million Franken
- 50 Vollzeitstellen von Arbeitnehmern im Durchschnitt des Geschäftsjahres

Durch die neue Zweiteilung entfallen die in Artikel 43 festgelegten Grenzwerte für revisionspflichtige Organisationen; nach dem VEB-Vorschlag werden kleine Organisationen generell von dieser Pflicht befreit. Dies schliesst nicht aus, dass Banken von ihren mittelständischen Kunden revidierte Rechnungslegungen verlangen.

Kleine Organisationen gemäss den vorstehend genannten Grenzwerten sollten unabhängig von ihrer Rechtsform nur vereinfachten Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften genügen müssen. Insbesondere sollten kleine Organisationen von den Vorschriften in den folgenden Artikeln befreit werden:

- Artikel 18 Zusätzliche Angaben zur Bilanz
- Artikel 20 Zusätzliche Angaben zur Erfolgsrechnung
- Artikel 21 Geldflussrechnung
- Artikel 36 Anwendung von Regelwerken
- Artikel 38 Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung
- Artikel 43 Revisionspflicht
- Artikel 61 Veröffentlichung der Jahresrechnung

Durch diese Anpassung wird neu auch die Konsolidierungspflicht von Organisationen von den Grössenkriterien gemäss Artikel 35 abgeleitet. Dabei sind Organisationen konsolidierungspflichtig, sobald alle kontrollierten Organisationen zusammen die Grössenkriterien gemäss Artikel 35 übersteigen (Artikel 38 Absatz 1). Zusätzlich werden für das Grössenkriterium Bruttoertrag nur die Werte mit Dritten berücksichtigt.

Anpassung der Grössenmerkmale:

Da die konkreten Ansätze für Bilanzsumme und Umsatz periodisch der Inflation anzupassen sind und zusätzlich Harmonisierung mit ausländischen Reglementen notwendig werden könnten, sollten die konkreten Grössenmerkmale nicht im Gesetz, sondern auf Stufe Verordnung festgelegt werden. Daraus ergeben sich Anpassungen von Artikel 35.

Bedeutung der FER im Rahmen des neuen RRG:

Das RRG sieht in Artikel 36 Absatz 1 vor, dass grosse Organisationen ihre Rechnungslegung generell nach Massgabe allgemein anerkannter Regeln (FER, IAS, US-GAAP) erstellen müssen. Obwohl dieser Artikel eine flexible Anpassung des RRG an die gängige Rechnungslegungspraxis ermöglicht, möchte der VEB die Auswirkungen dieser Regelung auf kleinere und mittlere Organisationen betonen.

Grosse, an den internationalen Kapitalmärkten kotierte Gesellschaften werden sich nach den IAS oder US-GAAP Regelwerken richten müssen; an der Schweizer Börse kotierte Gesellschaften werden ihre Rechnungslegung zumindest an das Kotierungsreglement der Schweizer Börsen anpassen. Für alle nicht an einer Börse kotierten grossen Organisationen wird das FER Regelwerk zur Basis ihrer Rechnungslegung werden. Diese prominente Stellung des FER Regelwerkes für diese Gruppe von Organisationen sollte auch bei der zukünftigen Ausgestaltung gebührend Beachtung finden: Die FER sollten sich zu einem griffigen, einfach zu handhabenden Regelwerk entwickeln, das in den angesprochenen Organisationen mit vernünftigem Aufwand implementiert werden kann. Dabei sollen die FER bewusst auf eine vollständige Adaption international anerkannter Rechnungslegungsstandards verzichten und sich vielmehr zu einem Regelwerk für die national ausgerichteten mittelständischen Unternehmen entwickeln. Dem VEB ist es wichtig, dass der Gesetzgeber die nötigen Rahmenbedingungen setzt, damit sich die FER in die angesprochene Richtung entwickeln können.

VEBIT Wir fordern eine Zweiteilung des RRG und zwar zur Erleichterung der KMU's und zur Abgrenzung bezüglich der Anforderungen an die grossen und börsenkotierten Unternehmungen.

Ein gänzlicher Verzicht auf Revision der KMU's ist unserer Meinung nach der korrekte Weg, daher beantragen wir eine Zweiteilung in grosse Unternehmungen mit folgender Definition:

- Bilanzsumme an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen 5 Millionen,
- Umsatz pro Jahr 10 Millionen und
- Anzahl Arbeitnehmer 50 Vollzeitstellen.

(Zwei der genannten Grössenmerkmale müssen zutreffen).

Kleinere Organisationen gemäss den vorstehend genannten Grenzwerten sollten unabhängig von ihrer Rechtsform nur vereinfachten Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften genügen müssen. Die genauen Richtlinien müssten noch erarbeitet werden. Wir sehen z.B.

- Art. 21: Geldflussrechnung
- Art. 38: Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung
- Art. 43: Vereinfachte Revision
- Art. 61: Veröffentlichung der Jahresrechnung.

VFGI Der Entwurf zum RRG ist auf börsenkotierte Grossfirmen zugeschnitten. Entsprechend soll es nur für diese Grossfirmen gelten.

Für die kleinen Unternehmen müssen konsequente Erleichterungen postuliert werden, dies unabhängig von der gewählten Rechtsform. Es ist einer der Hauptschwächen des Vorentwurfs, dass konsequent definierte Erleichterungen für kleine Unternehmen weitgehend fehlen. Entsprechend muss der Geltungsbereich eingegrenzt werden.

VPA Formell will der Entwurf zum RRG die „Einheit des Rechnungslegungsrechtes“ einführen. Materiell nimmt er – neben der notwendigen rechts-

formspezifischen Differenzierung – eine Unterscheidung zwischen kleinen, mittleren und grösseren Organisationen vor. Dies ist zunächst sicher richtig. Angesichts der Tatsache, dass es der schweizerischen Struktur – aus den verschiedensten Gründen – eben immanent ist, dass – anders als in den Ländern der EU, insbesondere anders als in Deutschland – bei uns auch für die sogenannten „kleinen Organisationen“ überaus häufig die Rechtsform der Aktiengesellschaft und damit diejenige der Kapitalgesellschaft verwendet wird, ist es unserer Ansicht nach nicht einsichtig, weshalb die gemäss Entwurf den kleineren Organisationen eingeräumten Erleichterungen nicht auch solchen „kleinen Organisationen“ eingeräumt werden, die sich beispielsweise der Rechtsform der Aktiengesellschaft bedienen.

Antrag: Selbstverständlich unter Vorbehalt der bereits geltenden Bestimmungen des Aktienrechtes fordern wir, bei einem eventuellen Erlass eines RRG, die den „kleinen Organisationen“ eingeräumten Erleichterungen unabhängig von ihrer Rechtsform zu gewähren.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Dans l'avant-projet, les critères de taille se réfèrent à ceux des directives de l'Union Européenne, ainsi qu'à l'article 663^o et 727b du CO. Ainsi il en résulte une répartition en grande, moyenne et petite entité ; d'autre part cette segmentation se trouve accentuée par la séparation entre société de capitaux et société de personnes (voir article 18, 20 et 21)

Une simplification de ces segmentations nous semblerait appropriée; tout spécialement les petites entités se trouveraient ainsi déchargées d'une tenue de comptes et de révision fastidieuse. Une répartition en grande et petite entité, ainsi qu'un abaissement de la limite par rapport à celle de l'avant-projet nous semblerait judicieuse. Nous proposons la répartition suivante :

- Somme du bilan 5 millions de francs
- Chiffre d'affaires net 10 millions de francs
- Nombre moyen de 50 employés à plein temps durant l'exercice.

Des petites entités devraient indépendamment de leur forme juridique être soumises à une présentation des comptes allégée et délivrées de l'obligation du contrôle annuel, tout spécialement en ce qui concerne les articles suivants :

- article 18: informations complémentaires pour le bilan
- article 20: informations complémentaires pour le compte d'exploitation
- article 21: flux de fonds
- article 36: application de directives
- article 38: obligation d'établir des comptes consolidés
- article 43: obligation de révision
- article 61: publication des comptes annuels

Adaptation des critères de taille:

Etant donné que les critères de taille doivent en tout temps être adaptables à l'inflation et harmonisés avec les directives étrangères, ceux-ci ne devraient pas être inscrits dans la loi, mais faire l'objet d'une ordonnance spécifique. L'article 35 devrait être adapté dans ce sens.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Wie einleitend erwähnt, erachten wir es als grundsätzlich richtig, dass für alle Organisationen einheitliche Regeln für die Rechnungslegung erlassen werden. Zu begrüssen ist auch, dass für kleinere Organisationen aller Rechtsformen Vereinfachungen und Erleichterungen vorgesehen sind. Wir sind allerdings der Ansicht, dass die gewählten Grössenmerkmale zur Unterscheidung zwischen kleinen, mittleren und grossen Organisationen noch einmal überdacht werden müssen. Gemäss einer Zusammenstellung Carl Helbling im Schweizer Treuhänder Januar/Februar 1999 gelten von insgesamt rund 390'000 Organisationen deren 370'000 - 380'000 als kleine, rund 8'000 - 10'000 als mittlere und rund 2'000 - 4'000 als grosse Organisationen. Das heisst, dass das RRG in der gesamten Anwendung nur für rund 2.5% der Organisationen gilt, da für kleinere Organisationen Erleichterungen gelten, für grosse Organisationen die Rechnungslegung nach Regelwerken zu erfolgen hat. Die Grössenmerkmale sind auf die EG abgestimmt, diese sind aber unseres Erachtens nicht einfach auf die Schweiz übertragbar.

Von den insgesamt rund 390'000 rechnungspflichtigen Organisationen fallen wie erwähnt rund 370'000 - 380'000 unter den Titel kleine Organisationen, mit entsprechenden Erleichterungen wie allenfalls Wegfall der Revisionspflicht. Wir sind der Ansicht, dass die in Artikel 43 aufgestellten Grössenmerkmale zu hoch angesetzt sind. Wir würden es begrüssen, wenn diese Limite tiefer angesetzt würde, die vorgesehenen Erleichterungen dagegen konsequent für alle Organisationsformen (also inklusive Kapitalgesellschaften) gelten würden. Die in der Praxis tagtäglich gemachten Erfahrungen aus der Aktienrechtsreform zeigen auch, dass insbesondere im KMU-Bereich eine erfolgreiche Anwendung des RRG nur greifen kann, wenn auch eine entsprechende Überprüfung vorgesehen ist. Ohne Revisionspflicht läuft das RRG Gefahr, zu einem grossen Teil "Toter Buchstabe" zu werden.

Die Grössenmerkmale für sogenannt "grosse Organisationen" erachten wir als zu tief angesetzt, verschiedene Familiengesellschaften überschreiten diese Kriterien bei weitem. Wir schlagen vor, diese wie folgt zu ändern:

- a. Bilanzsumme von 20 Mio. Franken (Vorschlag: 50 Mio. Franken)
- b. Umsatzerlös von 40 Mio. Franken (Vorschlag: 100 Mio. Franken)
- c. Arbeitnehmer 250 Vollstellen (Vorschlag: 500 Vollstellen)

Im Übrigen sind wir der Ansicht, dass die Rechnungslegung (Einzelabschluss) grosser Organisationen nur nach FER, IAS oder US GAAP zu erfolgen hat, sofern die Gesellschaft an der Börse kotiert ist. Für Gesellschaften ohne Börsenkotierung oder öffentliche Anleihen sollte das RRG in der vorliegenden Form genügen.

301.04 Fair Presentation

301.041 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Die Anwendung des Grundsatzes der "fair presentation" ist geeignet, einen aktiven Beitrag zur Verbesserung des Schutzes der Gläubiger und der nicht geschäftsführenden Eigentümer zu leisten.

GL Die Zielsetzungen einer transparenten Rechnungslegung wird begrüsst.

- JU** La présentation fidèle de la situation économique est un des buts essentiels de la nouvelle LECCA. Le Rapport relève qu'il s'agit d'une innovation importante limitant, mais n'excluant pas, la possibilité de créer des réserves latentes pour autant qu'elles soient conformes aux règles d'évaluation. En fait, seule la sous-évaluation cachée d'actifs ou la surévaluation arbitraire de passifs serait incompatible avec l'exigence de la présentation fidèle de la situation économique. Dans ce contexte, il paraît important de limiter les dérogations au principe qui pourraient figurer dans des lois spéciales (ch. 1.3.4 de la première partie du Rapport).
- LU** Wir begrüßen die Zielsetzungen einer transparenten, auf den Grundsatz der "Fair presentation" ("True and fair view") ausgerichteten Rechnungslegung.
- NE** On peut se féliciter du but visé, à savoir l'établissement de comptes annuels transparents, basés sur le principe de la présentation fidèle (true and fair view).
- OW** Insbesondere begrüßen wir den Grundsatz der Fair presentation, wie er in Art. 8 RRG vorgesehen ist.
- SG** Die Zielsetzung einer transparenten, auf den Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) ausgerichteten Rechnungslegung wird ausdrücklich begrüsst.
- SO** Wir halten es auch für richtig, dass die Schweiz den Grundsatz der fair presentation übernimmt und sich das Rechnungslegungsrecht damit auf den Blickwinkel des Kapitalmarktes einstellt, ohne dass dabei der Gläubigerschutz aus den Augen verloren wird.
- SZ** wie SG
- TG** wie SG
- TI** La nuova legge introduce, sostituendo in parte il principio della prudenza nelle valutazioni conosciuto nel nostro paese, il principio della "fair presentation". Questa novità, che coerentemente con lo scopo della tenuta dei conti, è finalizzata ad offrire un quadro il più fedele possibile della situazione economica dell'azienda, è largamente condivisa.
- Non si possono tuttavia ignorare i rischi insiti in un impiego troppo ottimistico di questo concetto, che potrebbero portare alla presentazione di situazioni non più realistiche.
- VD** L'intégration du principe de la présentation fidèle de la situation économique de la société contribuera largement à augmenter la signification des comptes annuels.
- VS** La principale introduction de cette loi, à savoir l'obligation de présentation des comptes de manière fidèle (fair presentation) constitue un progrès très intéressant en matière de transparence des comptes. En outre, les nombreux renseignements à intégrer dans l'annexe des comptes annuels, qui n'est actuellement requise que pour les personnes morales, vont sans doute permettre d'améliorer de manière significative la valeur informative des comptes annuels des sociétés de personnes, associations et fondations.

- ZG** Wir werten es positiv, dass das neue Gesetz dem Grundsatz der getreuen Darstellung und der wirtschaftlichen Lage der rechnungspflichtigen Organisationen verpflichtet sein soll.
- ZH** Den Grundsatz der «Fair presentation» unterstützen wir ausdrücklich, sehen wir darin doch die geeignetste Form zur Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage einer Organisation.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- KDKF** Ausdrücklich unterstützen wir den Grundsatz der "Fair presentation". die Rechnungslegung sollen Dritten ermöglichen, sich ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage der entsprechenden Organisation zu bilden.

Universitäten / Universités / Università

- UniFR** Die Hauptstossrichtung des RRG, wodurch in der Jahresrechnung die wirtschaftliche Lage einer Organisation getreu darzustellen ist, ist zeitgemäss und steht im Einklang mit der internationalen Entwicklung. Die Beachtung dieses Grundsatzes der "fair presentation" gewährleistet am besten, dass sich die Empfänger des Jahresabschlusses ein zuverlässiges Urteil über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bilden können.

- UniLA** Les conceptions des auteurs du projet au sujet de la transparence sont pertinentes. En particulier, l'innovation importante que constitue le principe de la présentation fidèle de la situation économique et son corollaire, l'abandon de la possibilité de constituer arbitrairement des réserves latentes, doivent être salués favorablement.

La seconde limite (pour la première voir les remarques sous chiffre 301.051) prévue par le projet pour sauvegarder les intérêts de l'entité (art. 23) peut également être admise; bien que le rapport ne le mentionne pas, elle est également compatible avec le droit européen, qui exige cependant que l'omission des indications visées concernant les participations et la ventilation du chiffre d'affaires soit mentionnée dans l'annexe (art. 45 al. 1 let. b et al. 2 4ème Directive). Une exigence de signalisation de ces omissions pourrait être utilement posée à l'art. 23 al. 2 du projet; elle contribuerait à assurer que l'"escape clause" ainsi offerte ne soit pas utilisée à la légère par les organes de l'entité.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

- SP** Le but visé de la transparence par le recours au principe de „la fair presentation“ est à saluer. La référence à la bonne foi et à la présentation fidèle de la situation économique des entreprises auxquelles la loi impose l'obligation de tenir une comptabilité nous semble impératif et urgent, notamment en ce qu'il interdit la constitution de réserves latentes arbitraires et partant, qu'il harmonise le droit comptable au droit fiscal.

Le principe de l'orientation des comptes annuels en direction des besoins des destinataires aux fins de présenter fidèlement la situation économique de l'entité, est à saluer pour autant que soient inclus dans le cercle des destinataires les employées et employés et les institutions de prévoyance.

Cela empêche, à juste titre, la constitution de réserves arbitraires.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Dans la conception actuelle de notre droit, y compris celui récemment révisé de la société anonyme, les comptes annuels constituent la base la plus importante pour apprécier l'activité des organes de gestion et sont, dans cette mesure, un instrument interne de reddition (approbation des comptes et décharge).

Rien de tel dans l'idée, d'origine anglo-saxonne, de la présentation fidèle. Selon le principe de la "fair presentation", les comptes annuels doivent a priori constituer une base valable de décision pour le lecteur du bilan, en particulier pour le fournisseur de crédit et surtout l'investisseur. La présentation fidèle de la situation économique de l'entité, de son patrimoine, de sa capacité financière et de son résultat réel doit permettre aux actionnaires et aux tiers de se forger une opinion fondée. Visiblement, cette conception s'apparente, quelque part, aux notions ayant trait à l'accroissement de la valeur de l'entreprise (stakeholder value y compris shareholder value).

En optant résolument pour le principe de la présentation fidèle, le projet de LECCA se distancie très fortement du droit positif et de la pratique actuels. Sur le fonds, nous approuvons cette (r)évolution tout en souhaitant vivement que certaines modifications soient apportées à la future LECCA, notamment en ce qui concerne son champ d'application.

Actuellement, notre droit comptable admet la constitution de réserves latentes, dites arbitraires, résultant de la sous-évaluation cachée d'actifs ou de la surévaluation de passifs. Une telle pratique, de nature à fausser le résultat, est contraire au principe de la présentation fidèle. Il en va de même de la dissolution de telles réserves qui devra, à l'avenir, être mentionnée dans l'annexe faisant partie intégrante des comptes annuels. Dans ce domaine, la notion de fair presentation peut incontestablement se heurter à la nécessité qu'il y a de constituer des réserves pour assurer la pérennité de l'entreprise. A notre avis, cet objectif ne pourra être atteint dans le futur que par le maintien du principe de l'évaluation sur la base des coûts d'acquisition et de production – permettant la création de réserves automatiques – et par la conservation, dans le Code des obligations, des garde-fous existant en matière de protection du capital propre et de blocage à la distribution de bénéfices (articles 672, 673 et 674 notamment).

Nous craignons en effet l'adoption servile par notre droit comptable de cadres de référence basés sur la seule valeur vénale et faisant, à nos yeux, la part trop belle à l'appétit, voire à la voracité, de certains actionnaires.

IndHold Der im RRG verfolgte Grundsatz der "fair presentation" wird von uns für die Zwecke der Rechnungslegung unterstützt.

KSS Die Zielsetzung einer transparenten, auf den Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) ausgerichteten Rechnungslegung wird begrüsst.

Aus steuerlicher Sicht wird die legislatorische Stossrichtung des E-RRG vollständig unterstützt. Die neue Rechnungslegung soll dem Grundsatz

der "Fair presentation" (getreue Darstellungsweise) entsprechen. Allerdings müssen auf steuerlicher und handelsrechtlicher Ebene die entsprechenden Grundlagen (siehe Bemerkungen zu Art. 34 VE RRG) zwingend geschaffen werden.

SGB Wir begrüßen es, dass der Grundsatz der getreuen Darstellung (fair presentation) im Recht Einzug halten und den allzu willkürlichen Umgang mit stillen Reserven ersetzen soll. Es ist höchste Zeit, dass sich die Schweiz den strengeren europäischen Vorschriften zur Rechnungslegung anschliesst.

VSA Ja zum Grundsatz "fair presentation":

Wir unterstützen vorbehaltlos den Grundzug dieser Revision, die auf eine "getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage" bzw. auf den Grundsatz einer "fair presentation" abzielt. Auch wir sind überzeugt, dass das Ziel "Fortführung der Unternehmen in schlechteren Zeiten" durchaus ohne versteckte "Willkürreserven", nämlich mit offenen Reserven, erreicht werden kann. Das vorgeschlagene Bundesgesetz wird von uns in der Stossrichtung klar unterstützt.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA Selon une conception moderne, les comptes annuels doivent donner une image fidèle de la société (principe de "fair presentation"). Le projet de LECCA applique le principe de "fair presentation", en particulier en interdisant désormais la constitution de réserves latentes arbitraires.

Cette application des principes de fair presentation en droit comptable suisse est saluée par l'OdA.

Tout d'abord, l'introduction dans notre législation du principe de la fair presentation nous met en harmonie avec les principes comptables prévalant dans l'Union Européenne et au niveau international en général (règles IAS, US GAAP, UK GAAP, etc.). Si la plupart des grandes sociétés internationales ont déjà adopté ces standards internationaux pour remplir les critères fixés par les marchés des capitaux, ce n'est pas le cas des plus petites entreprises. L'introduction dans la LECCA de ce principe est donc la bienvenue.

De plus, les comptes annuels ne s'adressent pas qu'aux investisseurs. Rappelons que d'autres cercles de personnes sont les destinataires de la comptabilité. En effet, les fournisseurs, les clients, les employés des entreprises ont également droit à une présentation fidèle de la situation financière de la société et ceci même si la société n'est pas cotée en bourse ou est une plus petite société.

301.042 **Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici**

Kantone / Cantons / Cantoni

GR Aus steuerlicher Sicht fällt auf, dass die Revision die Präsentation der Abschlüsse nach dem Grundsatz der "true and fair view" zum Ziel hat. Die nach geltendem Recht mögliche Bildung stiller Reserven lässt sich mit diesem Grundsatz kaum vereinbaren; andererseits ist die Bildung stiller

Reserven unter steuerlichen Aspekten für die Unternehmen sehr attraktiv und stellt einen erheblichen Wettbewerbsfaktor dar.

Solange der Abschluss gemäss den staatlichen Vorschriften zur Rechnungslegung auch die massgebliche Basis der steuerlichen Gewinnermittlung bildet, lässt sich das Dilemma zwischen dem Wunsch nach möglichst wahrheitsgetreuen Werten in der Rechnungslegung einerseits und einem zeitlichen Steueraufschub durch die Bildung stiller Reserven andererseits nur unbefriedigend lösen.

ZG Die neu vorgesehene sog. Einzelbewertung erachten wir als zeit- und fachgerecht. Die Aufwertung von Aktiven über den Anschaffungswert hinaus hingegen würde in der Praxis zu Schwierigkeiten führen, da vor allem beim Anlagevermögen (Liegenschaften und Beteiligungen) diese Vermögenswerte oft keinen Marktpreis haben und damit ein höherer Wert als der Anschaffungswert bezüglich der Angemessenheit nur schwer zu beurteilen wäre.

Die Ächtung von stillen Reserven beim Einzelabschluss könnte bei Gesellschaften mit grossen stillen Reserven zu grösseren Probleme führen, da sich das Steuerrecht nach wie vor am Grundsatz der Massgeblichkeit orientiert. In diesem Fall wäre bei der Einführung der getreuen Darstellung ohne stille Reserven eine Anpassung des Steuerrechts unabdingbar.

Universitäten / Universités / Università

UniLA En revanche, sur un point, le projet s'écarte de façon discutable des standards européens et également des conceptions de base affirmées par ses auteurs.

Le projet exclut en effet la possibilité, reconnue en droit européen (art. 2 al. 5 4ème Directive), d'écarter exceptionnellement certaines dispositions particulières si leur application se révèle, dans un cas déterminé, incompatible avec le principe directeur de l'image fidèle. Les motifs avancés pour justifier cette divergence avec le droit européen ne convainquent pas. Le rapport ne contient aucune analyse, *a fortiori* aucune preuve, sur le fait que la disposition en cause de la Directive de l'UE ait donné lieu à des abus ou entraîné une insécurité juridique depuis sa mise en vigueur dans les Etats membres de l'UE. En outre, si l'on veut que le principe de la présentation fidèle soit vraiment fondamental comme l'entend le projet (art. 8 al. 1), il est nécessaire de le faire triompher dans les cas où une norme particulière y ferait exceptionnellement obstacle; le seul renvoi à une indication dans l'annexe contredit le principe selon lequel ce sont les comptes annuels eux-mêmes qui doivent respecter la *fair presentation*. Enfin, les cas visés sont exceptionnels et doivent être circonscrits comme tels, ce qui devrait être de nature à dissiper les craintes des auteurs du projet (Ceux-ci n'échappent d'ailleurs pas à la contradiction. Ils admettent en effet que l'application d'un "cadre de référence" donne lieu à une dérogation à la loi (art. 36 al. 3 projet LECCA), ce qu'ils refusent pour le principe cardinal (et légal) de la "fair presentation").

On propose donc d'inscrire à l'art. 8 du projet une règle équivalente à l'art. 2 al. 5 de la 4ème Directive européenne.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SVV Aus welchen Gründen sodann die überaus grosse Zahl der kleineren Unternehmen den im Gesetzesentwurf stipulierten „Fair Presentation“ (Art. 8) genügen muss, ist unseres Erachtens nicht ausreichend nachgewiesen. Den ganz erheblichen administrativen und kostenmässigen Mehraufwand und weitere sich aus den vorgeschlagenen Rechnungslegungsvorschriften ergebenden Auswirkungen stehen im Gegensatz zu den vom Bundesrat als wichtige Zielsetzung anerkannten Förderung der kleinen und mittleren Unternehmungen (KMU).

Letztlich halten wir die Überlegung für wichtig, dass bei allen jenen Unternehmen, die sich am Markt bewähren müssen, ohnehin das Erfordernis nach Offenlegung der finanziellen Verhältnisse sich durchsetzen wird. Eine gesetzliche Vorschrift erübrigt sich.

VPA Es ist bekannt und wird von uns auch nicht bestritten, dass einerseits seitens der Rechnungslegungswerke (wie etwa FER) und andererseits auch seitens einzelner Empfänger von Jahresrechnungen (wie etwa Banken) das „true and fair view-Prinzip“ verlangt wird. Namentlich für die konsolidierte Rechnung dürften nur nach solchen Prinzipien aufgestellte Rechnungen einen „Mehrwert“ an Informationsgehalt (im Vergleich zum Einzelabschluss) darstellen.

Es stellt sich indessen die Frage, ob diese ganz entscheidende Abkehr vom heute geltenden System gesetzlich für alle Buchführungspflichtigen, also auch für die Kleinst-AG oder für die Kleinst-Einzelfirma, zwingend vorgeschrieben werden soll. Auch wenn in den Vernehmlassungsunterlagen zum Ausdruck kommt, dass ein (neues) Prinzip der „getreuen Darstellung“ mit den Grundprinzipien des schweizerischen Rechtes nicht unvereinbar sei (welcher Aussage grundsätzlich auch aus unserer Sicht zuzustimmen ist), ist andererseits doch – namentlich für kleinere und kleinste Verhältnisse – in den Vernehmlassungsunterlagen die Frage der Opportunität und Angemessenheit einer solchen Umstellung ungenügend beantwortet. Am Rande und ergänzend sei immerhin zudem darauf hingewiesen, dass das heute (noch) geltende Mindestwertprinzip das Element der Vorsicht (auch zum Schutz des Unternehmers bzw. des Unternehmens selbst) im (wohl) besseren Ausmass zu schützen weiss.

Und wenn wir uns daran erinnern, welche lang andauernden Diskussionen im Zuge der Revision des Aktienrechtes um die Frage der stillen Reserven und deren teilweise weiterer Akzeptierung geführt worden sind, so darf es mindestens erstaunen, wenn keine zehn Jahre später von solchen Diskussionen auch nicht mehr ansatzweise die Rede ist. Bei allen (verständlichen und auch einleuchtenden) Vorbehalten, die gegen die uneingeschränkte Zulassung von stillen Reserven vorgebracht werden, ist die heute vorgeschlagene Regelung aus unserer Sicht zu radikal.

**301.05 Verhältnis RRG-Steuerrecht
Rapport de la LECCA avec le droit fiscal
Rapporto della LRR con il diritto fiscale**

**301.051 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Ap-
provazione di principio**

Kantone / Cantons / Cantoni

JU En ce qui concerne les limites de la transparence, le rapport entre le droit comptable et le droit fiscal mérite une attention toute particulière. Le Gouvernement peut se rallier à la solution intermédiaire qui consiste à confirmer le principe selon lequel le bilan commercial constitue la base pour l'assujettissement fiscal. Il appartient ensuite au législateur fiscal de formuler les exigences spécifiques à la fiscalité qui nécessiteront des dérogations aux principes régissant la comptabilité commerciale.

Dans ce contexte, il importe de renvoyer à la prise de position de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat qui contient un examen détaillé de la problématique de la relation entre l'exigence de la présentation fidèle de la situation économique et celle de la présentation conforme aux normes fiscales. Le Gouvernement se doit toutefois d'émettre une réserve par rapport à cette prise de position; il estime, avec la commission d'experts, que le problème doit trouver sa réponse dans la législation fiscale et qu'il n'appartient pas au législateur appelé à édicter des normes de droit privé portant sur l'établissement de comptes annuels de trouver une solution permettant d'éliminer les divergences entre les comptes commerciaux et les comptes fiscaux, étant entendu que de telles divergences existeront aussi longtemps que la législation fiscale en matière d'imposition des personnes morales maintient le principe selon lequel la comptabilité commerciale représente la base d'évaluation pour les autorités fiscales. La finalité principale des normes de droit privé régissant la tenue de comptes annuels doit rester la présentation fidèle de la situation économique de l'entité soumise à l'obligation de tenir une comptabilité. - Pour le surplus, il est renvoyé aux remarques concernant l'article 34 LECCA.

VD La notion « d'image fidèle » pose toutefois le problème délicat du rapport avec le droit fiscal. Tant que la comptabilité commerciale reste déterminante en matière de droit fiscal, le Conseil d'Etat estime qu'il importe effectivement de prévoir, dans la nouvelle loi, un article d'exception pour que dans le bilan et le compte de résultat, les actifs et provisions puissent être pris en compte à des valeurs différentes de celles de la « présentation fidèle » dont l'absence entraînerait des inconvénients majeurs pour le contribuable.

Quant aux adaptations qu'il conviendra d'introduire au plan fiscal, nous formulons les observations suivantes:

- la notion de réévaluation devra être redéfinie en droit fiscal par une disposition topique, en raison de la possibilité de comptabiliser certains actifs immobilisés ou participations à une valeur supérieure au coût historique,

- une disposition propre au droit fiscal devra être introduite pour les questions liées à la détention des actions propres,
- il conviendra d'étendre, dans le cadre de la taxation fiscale, l'obligation de renseigner, à savoir l'obligation de remettre le rapport annuel, le rapport détaillé du contrôleur aux comptes ainsi que sa recommandation accompagnant les comptes annuels.

ZG

In der Schweiz gilt das Prinzip, dass die Handelsbilanz grundsätzlich die Grundlage für die steuerrechtliche Veranlagung bildet (sog. Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz). Die neuen Bewertungsvorschriften, die dem Grundsatz der getreuen Darstellung entsprechen, stehen teilweise im Widerspruch zu den geltenden steuerlich zulässigen Bewertungen (z.B. Bewertungsdrittel auf den Vorräten, überhöhte Abschreibungen, pauschale Wertberichtigungen für Inland- bzw. Auslandsforderungen). Der Gesetzesentwurf versucht, in Art. 34 diesem Problem Rechnung zu tragen, indem in der handelsrechtlichen Einzelbilanz stille Reserven, Überabschreibungen usw. weiterhin zugelassen sind, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile entstehen würden. Der Grundsatz der getreuen Darstellung ist bei diesen Gesellschaften dann aber nicht mehr erfüllt. Wird die Bestimmung von Art. 34 Abs. 1 des Entwurfs in Anspruch genommen, muss im Anhang immerhin darauf verwiesen werden. Unsere Steuerverwaltung geht davon aus, dass sehr viele Organisationen von dieser Ausnahmebestimmung Gebrauch machen werden. Damit kann das Ziel des RRG, die getreue Darstellung, nur noch beschränkt erreicht werden. Das Spannungsverhältnis zwischen der Forderung nach einer getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmen und den Steuerinteressen bleibt bestehen. Nach Meinung der Expertenkommission, der wir uns anschliessen können, wäre die langfristig beste Lösung, das Massgeblichkeitsprinzip zu überdenken und es ganz oder teilweise abzuschaffen. Zu Recht weist aber die Expertenkommission darauf hin, dass dieses Problem im Steuerrecht und nicht im Rechnungslegungsrecht zu lösen ist.

Universitäten / Universités / Università

UniLA On partage ici l'avis des auteurs du projet, selon lequel le principe de l'importance déterminante du bilan commercial devrait être remis en question par le législateur fiscal. Dans l'attente, la solution retenue (art. 34) est opportune.

301.052**Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici**Kantone / Cantons / Cantoni**AG**

Noch unbefriedigend gelöst ist das Verhältnis zum Steuerrecht. Die neuen Bewertungsvorschläge stehen im Widerspruch zu den steuerlichen Bewertungsvorschriften. Die unüberwindbaren Diskrepanzen zwischen handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz treten noch deutlicher zu Tage. Das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip zwingt das RRG zu Sonderlösungen im Einzelabschluss, die dem erwünschten Grundsatz der Fair presentation eindeutig zuwiderläuft. Die entsprechenden Vermer-

ke im Anhang verhelfen kaum zu einer einfachen und klaren Rechnungslegung (vgl. Ausführungen unter Ziff. 302.01 zu Art. 34).

BL wie AG

GL wie AG

GR Im vorliegenden Entwurf wird in Art. 34 RRG eine unseres Erachtens aus folgenden Gründen unzureichende Lösung vorgeschlagen:

- Der Verweis auf steuerrechtliche Grundsätze suggeriert das Bestehen steuerrechtlich anerkannter und umfassender Bewertungsvorschriften. Dem ist indessen nicht so. Vielmehr wird im Steuerrecht diesbezüglich auf das Handelsrecht oder neu eben auf das Rechnungslegungsrecht verwiesen.
- Eine Mehrheit von Klein- und Mittelbetrieben würde wohl die in Art. 34 E-RRG vorgesehene Bewertungsmöglichkeit wählen und ihren Einzelabschluss aus rein steuerlicher Optik gestalten. Für all diese Firmen wäre diesfalls ein grosser Teil der übrigen Normen des RRG nicht mehr von Bedeutung.
- Die Regelung in Art. 34 Abs. 3 E-RRG kann im Ergebnis zu einer unzulässigen steuerlichen Benachteiligung grosser Organisationen führen.

Ohne eine gleichzeitige Änderung der Konzeption im Steuerrecht auf Bundes- (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden) und Kantonsebene (Steuergesetz) mit einer Regelung der steuerrechtlich zulässigen Abweichung in der Bewertung können unseres Erachtens die Normen gemäss E-RRG kaum sinnvoll umgesetzt werden.

Im Übrigen verweisen wir auf die Vernehmlassung der Konferenz staatlicher Steuerbeamter zur RRG-Revision. Den darin enthaltenen Bemerkungen und Anregungen schliessen wir uns grundsätzlich an.

LU wie AG

NE Les rapports avec le droit fiscal ne sont pas encore réglés de manière satisfaisante. Les nouvelles normes d'évaluation proposées sont en contradiction avec les directives fiscales en la matière. Les divergences insurmontables entre le bilan commercial et le bilan fiscal deviennent encore plus patentés. Le principe de l'importance déterminante du bilan qui régit le droit fiscal, oblige la LECCA à prévoir des solutions particulières pour les comptes individuels, qui sont contraires au principe voulu de la présentation fidèle (fair presentation). Les remarques du rapport explicatif à ce sujet ne viennent guère en aide pour établir les comptes annuels de manière simple et claire.

Le droit fiscal applique le principe de l'importance déterminante du bilan pour la détermination du bénéfice. Les comptes annuels établis conformément aux règles du droit commercial sont le fondement servant à calculer le bénéfice imposable. En vertu des principes du droit fiscal, il faut se baser sur la situation économique que l'entreprise contribuable établit conformément aux règles contraignantes du droit commercial.

Les autorités fiscales ne peuvent s'écarter des comptes annuels conformes au droit commercial que si la loi fiscale prévoit des ajustements (art. 58, al. 1, lit. b LIFD et art. 24, al. 1, lit. b LHID).

La règle fiscale de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal fait obstacle aux nouveaux principes qui régissent l'établissement des comptes annuels. La révision du droit comptable pourrait se trouver en porte-à-faux avec les directives fiscales en matière d'évaluation. Ce dernier aspect pourrait compromettre l'acceptation du projet.

Le droit commercial admet toujours que figurent au bilan individuel des réserves latentes, des amortissements intégraux et des provisions dans la mesure où leur refus entraînerait de gros inconvénients pour le contribuable. Le principe de la fair presentation est donc largement battu en brèche, même si les dérogations doivent être mentionnées dans l'annexe. Par le biais de l'art. 34 de la LECCA, la commission d'experts a essayé de trouver une solution au dilemme posé : se conformer aux exigences d'une LECCA moderne, en adoptant des principes unanimement reconnus au plan international, tout en respectant les principes fiscaux en vigueur pour la détermination du bénéfice.

En raison de ces objectifs différents, on aurait pu choisir, comme le mentionne le rapport explicatif à la page 140, d'établir deux comptabilités différentes, l'une à usage fiscal, l'autre à usage commercial. Cette modification du concept de base ne peut toutefois pas se concrétiser à court terme par le biais de la révision du droit comptable. La LECCA abroge les dispositions du CO sur l'établissement des comptes annuels. De ce fait, on enlève la base légale au droit commercial et au droit fiscal et l'art. 34 LECCA se réfère ainsi à des principes juridiques qui n'existent plus.

Dès lors, le principe de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal doit être redéfini et précisé. La préférence devrait être donnée à une nouvelle définition qui ferait référence exclusivement à la présentation du bénéfice et non plus à sa détermination. L'autorité fiscale doit continuer à se fonder sur le bilan commercial approuvé par l'organe de révision, restant ainsi attachée au principe de la valeur comptable. Pour établir le bénéfice fiscalement déterminant (bénéfice imposable), l'entreprise ferait appel à divers ajustements de valeurs fiscaux, qu'elle mentionnerait à titre de preuve dans son bilan fiscal. Les deux bilans, fiscal et commercial, devraient figurer en annexe à la déclaration d'impôt.

Cette méthode présenterait l'avantage de permettre au droit régissant l'établissement des comptes d'être conforme aux exigences internationales et au droit fiscal de ne pas s'écarter entièrement du droit commercial, grâce à cette adaptation du principe de la valeur déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal.

En s'appuyant sur ce concept, il faudrait inscrire les normes dans les lois déterminantes (LIFD, LHID) et prendre les dispositions d'application nécessaires, en énumérant les ajustements fiscaux possibles par rapport à la LECCA. Ces adaptations pourraient être entreprises dans le cadre ou parallèlement à la 2ème révision du droit fiscal de l'entreprise (en particulier avec la loi sur les fusions).

En légiférant sur la nouvelle LECCA, il faut absolument garder à l'esprit une vue d'ensemble, notamment en incluant la problématique fiscale et la nécessité d'y apporter des solutions par la voie législative. En partant d'un bilan commercial établi d'après les critères de la LECCA et du principe de la valeur déterminante du bilan adapté à un usage fiscal, on pourrait, contrairement à l'art. 34 qui n'y parvient pas, résoudre les conflits d'objectifs du droit sur l'établissement des comptes et du droit fiscal.

- SG** Noch unbefriedigend gelöst ist das Verhältnis zum Steuerrecht. Die neuen Bewertungsvorschläge stehen im Widerspruch zu den steuerlichen Bewertungsvorschriften. Die unüberwindbaren Diskrepanzen zwischen handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz treten noch deutlicher zu Tage. Das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip zwingt das RRG zu Sonderlösungen im Einzelabschluss, die dem erwünschten Grundsatz der Fair presentation eindeutig zuwiderlaufen. Die entsprechenden Vermerke im Anhang verhelfen kaum zu einer einfachen und klaren Rechnungslegung.
- SH** Die neuen Bewertungsbestimmungen können im Widerspruch zu den steuerlichen Bewertungsvorschriften stehen, sodass Diskrepanzen zwischen der handelsrechtlichen Bilanz und der Steuerbilanz auftreten können. Art. 34 RRG enthält deshalb eine Ausnahmebestimmung, wonach in besonderen Fällen Abweichungen von den Bewertungsbestimmungen des RRG zugestanden werden (Abs. 1). Das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip zwingt somit das RRG zu Sonderlösungen in der Bilanz des Einzelabschlusses. Diese Sonderlösungen laufen indessen dem erwünschten Grundsatz der Fair presentation eindeutig zuwider. Die entsprechenden Vermerke im Anhang verhelfen kaum zu einer einfachen und klaren Rechnungslegung, sodass das Verhältnis zum Steuerrecht noch unbefriedigend gelöst erscheint. Wir bevorzugen daher eine Lösung, wie sie die Konferenz der staatlichen Steuerbeamten vorschlägt. Neu soll für die Steuerbemessung der Gewinnausweis herangezogen werden. Die Besteuerung würde damit nach wie vor an der Handelsbilanz anknüpfen. Mit verschiedenen explizit angegebenen Bewertungskorrekturen, sogenannten Brücken, würde aus der Handelsbilanz die Steuerbilanz abgeleitet. Dieses Vorgehen wäre transparenter und hätte den Vorteil, dass die Steuerbilanz nicht vollständig von der Handelsbilanz losgelöst wäre.
- SZ** wie AG
- TG** wie AG
- TI** Per quanto concerne il rapporto con il diritto fiscale il nostro Consiglio ritiene che si debba optare per la separazione del bilancio commerciale da quello fiscale. Si rifiuta quindi l'impostazione dell'art. 34 che, introducendo una sorta di deroga al principio della "fair presentation", di fatto scardina la logica stessa della nuova legge.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- KDKF** Allerdings tritt der erwähnte Grundsatz der "Fair presentation" in Konflikt mit dem Massgeblichkeitsprinzip des Steuerrechtes. Dies könnte die Wirkung des neuen Gesetzes beeinträchtigen. Art. 34 E-RRG versucht diesen

Konflikt zu entschärfen, indem er festhält, dass steuerrechtlich bedingte Abweichungen vom Grundsatz der "Fair presentation" zulässig sind, aber im Anhang aufgeführt werden müssen. Diese Abgrenzung erachten wir als ungenügend.

Die Konferenz der Finanzdirektoren bevorzugt eine Lösung, wie sie die Konferenz der staatlichen Steuerbeamten vorschlägt. Neu soll für die Steuerbemessung der Gewinnausweis herangezogen werden. die Besteuerung soll nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen. Mit verschiedenen explizit angegebenen Bewertungskorrekturen, sogenannten Brücken, soll aus der Handelsbilanz die Steuerbilanz abgeleitet werden. Dieses Vorgehen wäre transparent und hätten den Vorteil, dass die Steuerbilanz nicht vollständig von der Handelsbilanz losgelöst wäre. Für eine solche "Brücken"-Methode müssten die Normen in den massgebenden Steuergesetzen (DGB, StHG) geändert werden. Diese sollte möglichst gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des neuen RRG geschehen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP L'exigence d'une présentation fidèle de la situation économique de telle entité peut parfois porter atteinte aux intérêts fiscaux de celle-ci. Ce risque ne peut que perdurer tant que les comptes annuels serviront de base pour le prélèvement des impôts. En d'autres termes il peut y avoir contradiction, au détriment du contribuable, entre le principe de la fair presentation et celui de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal.

La solution retenue par le projet de LECCA (dérogations possibles avec mention dans l'annexe) ne nous paraît guère satisfaisante. Il conviendra sans aucun doute à terme et par le biais d'une modification de notre droit fiscal de remettre en question le principe de l'importance déterminante du bilan commercial. C'est la voie qu'ont d'ores et déjà choisie les pays anglo-saxons ainsi que le Danemark et les Pays-Bas.

IndHold Die steuerlichen Problematik stellt eine der grossen Herausforderungen des vorgeschlagenen Gesetzeswerks dar. Denn wenn es nicht gelingt, die steuerlichen Probleme zu lösen, droht die Gefahr von erheblichen Mehrbelastungen und damit des Verlustes eines zentralen Standortvorteils der Schweiz. Eine befriedigende Lösung der Steuerproblematik bildet aus unserer Sicht den Schlüssel für die Akzeptanz des neuen Gesetzes.

Unsere Forderungen lauten daher:

- Keine Erhöhung der Steuerlast durch die Hintertür:

Es gilt unbedingt zu vermeiden, dass durch das Rechnungslegungsgesetz die etablierten Gewinnermittlungs- und Realisierungsgrundsätze des Steuerrechts von Bund und Kantonen untergraben werden.

Aus Sicht der Unternehmen besteht daher die klare Forderung, dass das RRG im Vergleich zu heute im Steuerbereich zu keinen Verschlechterungen führen darf (Realisierungs- und Bewertungsregeln, Offenlegung sensitiver Daten).

- Beibehaltung der Massgeblichkeit und Sicherstellung der geltenden Bewertungsregeln:

Wir erachten die Beibehaltung der Massgeblichkeit der Handelsbilanz als notwendig.

Dem von der Expertengruppe vorgeschlagenen Konzept zur Lösung der steuerlichen Problematik (Vorrang der steuerlichen Bewertungsregeln) könnte nur zugestimmt werden, wenn vorgängig die notwendigen steuerlichen Grundlagen geschaffen werden und zudem sichergestellt ist, dass die Unternehmen bei den steuerlichen Bewertungsregeln aufgrund des RRG nicht schlechter gestellt werden als heute. Es muss deshalb sorgfältig geprüft werden, ob und durch wen diese äusserst anspruchsvolle Aufgabe gelöst werden kann, und wie die durch die wirtschaftlichen Entwicklungen bedingte permanente Fortentwicklung zu bewerkstelligen ist.

Die in den Steuergesetzen vorgesehenen Änderungen müssten sodann in den Schlussbestimmungen des RRG festgehalten werden (wie für die Änderungen der ZGB- und OR-Bestimmungen vorgesehen).

Kann dies nicht sichergestellt werden, so ist im RRG auf die vorgesehenen Bewertungsregeln für den Einzelabschluss zu verzichten, da diese weder für die grossen Organisationen noch für die kleineren Unternehmen von praktischer Bedeutung sind.

- Verzicht auf detaillierte Offenlegungspflichten:

Die in Art. 34 Abs. 3 RRG vorgesehene Verpflichtung zur Offenlegung von Bewertungsdifferenzen ist ersatzlos zu streichen, da unnötig, international unüblich und den schweizerischen Interessen abträglich.

KSS

Noch unbefriedigend gelöst ist das Verhältnis zum Steuerrecht. Die neuen Bewertungsvorschläge stehen im Widerspruch zu den steuerlichen Bewertungsvorschriften. Die unüberwindbaren Diskrepanzen zwischen handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz treten noch deutlicher zu Tage. Das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip zwingt das RRG zu Sonderlösungen im Einzelabschluss, die dem erwünschten Grundsatz der Fair presentation eindeutig zuwiderläuft. Die entsprechenden Vermerke im Anhang verhelfen kaum zu einer einfachen und klaren Rechnungslegung.

SBankV

Unbefriedigend geregelt ist das Verhältnis zwischen dem neuen Rechnungslegungsgesetz und dem Steuerrecht. Die Schweizerische Bankiervereinigung schlägt vor, dass eine Arbeitsgruppe vor der Weiterverarbeitung des Gesetzes die vielen in diesem Bereich noch offenen Fragen klärt. Ein Aufschub in der Verabschiedung des RRG ermöglicht es, diesen Zusammenhang eingehend zu prüfen.

Die allgemeine Verankerung des Prinzips der Fair Presentation würde bedingen, dass die handelsrechtlichen Einzelabschlüsse von der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entkoppelt werden. Die diesbezüglich vom Steuerrecht gewährten Erleichterungen sind mit getreuer Information durch die Handelsbilanz unvereinbar. Ohne gleichzeitige Änderung der einschlägigen Steuergesetze wirken sich die neuen Bewertungsvorschriften klar steuererhöhend aus, was nicht hingenommen werden darf und

auch nicht Sinn und Zweck eines Rechnungslegungsgesetzes sein kann. Geltende steuerliche Grundsätze erlauben es nicht, die gegenüber bisherigem Handelsrecht resultierenden Höherbewertungen von Passiven und Unterbewertungen von Aktiven vollumfänglich rückgängig zu machen.

Aus der Sicht der Rechnungslegung müsste daher das Massgeblichkeitsprinzip des Steuerrechtes aufgegeben werden. Inskünftig hätte dann der Fiskus die Erstellung gesonderter Steuerbilanzen vorzusehen. Dies wäre für die Verabschiedung des Rechnungslegungsgesetzes ein zwingendes Erfordernis. Verschiedene EU-Länder haben diesen Wechsel vornehmen müssen.

Während aus buchhalterischer Optik des Prinzips der Fair Presentation positiv gewürdigt wird, sprechen steuerrechtliche Argumente aber für die Beibehaltung des Massgeblichkeitsprinzips. Dieses Prinzip hat sich bewährt, da es Rechtssicherheit und Berechenbarkeit der Steuerfolgen verschafft.

Art. 34 lässt zwar für den Einzelabschluss vom Verkehrswert abweichende handelsrechtliche Ansätze zu, sofern derartige stille Reserven im Anhang detailliert ausgewiesen werden. Diese ersatzweise Offenlegung der willkürlichen Reserven im Anhang ist aber ein unzulänglicher Versuch, die beiden Prinzipien zu verbinden. Die Bestätigung im Abschluss, dass den gebildeten Wertberichtigungen keine entsprechenden Risiken und drohenden Wertverluste gegenüberstehen, wiese ja gerade daraufhin, dass die Rechnungslegung nicht dem Prinzip der Fair Presentation folgt. Umgekehrt birgt dieser Vorschlag die Gefahr in sich, dass derartige stille Reserven steuerlich nicht mehr als geschäftsmässig begründet werden können. Eine Nichtanerkennung von pauschalen Berichtigungen und anderen Unterbewertungen (z. B. Verbuchung von Beteiligungen zu den historischen Anschaffungskosten) würde ein gravierender Einschnitt in die bisherige Steuerpraxis bedeuten.

Eine Nicht-Trennung zwischen handelsrechtlichem Abschluss und massgeblichem Abschluss für die Steuerbemessung kann sich steuerlich nachteilig für den Rechnungslegungspflichtigen auswirken. Die neue Gesetzgebung wird damit in Frage gestellt. Ob allerdings die völlige Trennung von Handelsbilanz und Steuerbilanz die erhofften Vorteile bringt, ist auch nicht schlüssig belegt. Der Vorbericht gibt hier wenig Anhaltspunkte.

Der vorgeschlagene Mittelweg mit Art. 34 mag nicht zu überzeugen. Er hat schwierig abschätzbare Folgen auf Steuerrecht und -praxis und steht letztlich im Widerspruch zum Prinzip der Fair Presentation. Wir empfehlen, eine Arbeitsgruppe zu beauftragen, noch vor der Weiterverarbeitung des Gesetzes die Zusammenhänge vom RRG und Steuerrecht zu klären. Ziel muss es sein, dass die etablierte Steuerpraxis fortgeführt werden kann.

SVV

Der RRG-Entwurf enthält neue Bewertungsregeln mit nicht absehbaren steuerlichen Auswirkungen, die in Art. 34 nur summarisch angesprochen werden. Der Übergang vom Vorsichtsprinzip gemäss OR (und gemäss Versicherungsaufsichtsgesetz für die Versicherungsunternehmen) zum Prinzip der „true and fair view“ hat konkret die Erfassung nicht realisierter Gewinne, ein Wertaufholungsgebot und das Verbot von Willkürreserven zur Folge. Dies führt zu einer erheblichen zusätzlichen Steuerbelastung. Diese wichtigen Konsequenzen werden im Bericht der Expertenkommissi-

on nur ungenügend aufgezeigt. Jedenfalls bietet der Art. 34 für dieses Problem keine echte Lösung. Nur wenn es gelänge, die Steuergesetze im Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften entsprechend anzupassen, liesse sich die erwähnte Steuerproblematik vermeiden. Wir haben wenig Zuversicht, dass dies innert nützlicher Frist zu schaffen ist.

THK

Aus steuerrechtlicher Sicht ist darauf hinzuweisen, dass zeitgleich mit der Inkraftsetzung des RRG steuerrechtliche Normen in Kraft gesetzt werden müssen, wozu durchaus auch ein pragmatischer Weg gewählt werden kann. Die steuerrechtlichen Anpassungen sollten mit anderen Worten auf das notwendige Minimum (etwa Zuschreibungsgebot u.ä.) beschränkt werden, um eine schnelle Inkraftsetzung des RRG - die im Interesse unserer Wirtschaft liegt (s.o. Ziff. 301.011) - nicht zu gefährden. Diese Notwendigkeit ergibt sich aus dem heutigen Massgeblichkeitsprinzip, dessen Aufhebung - als längerfristig sauberste Lösung - ohnehin geprüft werden sollte. Auch gehen wir weiterhin davon aus, dass an prominenter Stelle in der Botschaft klargestellt wird, dass das RRG nicht die Erhöhung der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung nach sich ziehen darf.

Analyse der Regelung des Entwurfs des RRG:

Steuerrechtlich relevante Begriffe des Art. 34 E RRG:

Bewertungsmöglichkeiten:

Das RRG basiert auf dem Grundsatz der "fair presentation", was gegenüber dem heutigen Obligationenrecht und insbesondere dem Recht zu Bildung stiller Reserven gemäss Art. 669 OR eine entscheidende Neuerung darstellt.

Artikel 34 schränkt diese fair presentation jedoch wahlweise für den Einzelabschluss wieder ein, soweit dies unter Anwendung steuerrechtlicher Grundsätze möglich ist.

Steuerrechtliche Grundsätze:

Artikel 34 RRG verweist auf steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze und erklärt diese wahlweise für anwendbar.

Es stellt sich demnach die Frage, inwiefern das Steuerrecht derartige Bewertungsgrundsätze selbst statuiert hat.

Überdies stellt sich die Frage, ob der Begriff der "steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze" wörtlich zu verstehen sei oder sinngemäss. Bei wörtlicher Interpretation wird einzig auf im Gesetz statuierte Grundsätze verwiesen, unter Ausklammerung von in der Praxis sich entwickelten Grundsätzen, bezüglich welcher mehr oder weniger Rechtssicherheit besteht. Bei nicht wörtlicher Interpretation handelt es sich wohl auf eine generelle Verweisung auf die heutige Steuerpraxis. Dies ist in einem Bereich des strengen Legalitätsprinzips, wie dem Steuerrecht, jedoch höchst fragwürdig. Überdies wäre dies auch aus dem Blickwinkel der Rechtssicherheit sehr fraglich. Es muss demnach davon ausgegangen werden, dass diese Verweisung sich auf die im Steuerrecht selbst statuierten Bewertungsgrundsätze bezieht und nicht (bloss) auf die heutige Veranlagungspraxis.

Buchungsprinzip:

Artikel 34 stellt das Wahlrecht zur Erstellung des statutarischen Einzelabschlusses dann zur Verfügung, wenn die vom Grundsatz der fair presentation abweichende Bewertung steuerlich nur anerkannt wird, wenn sich auch verbucht ist.

Wahlrecht für den Rechnungslegungspflichtigen:

Der Rechnungslegungspflichtige kann von Artikel 34 und 70 nach freiem Entscheid Gebrauch machen, hat darauf jedoch im Anhang gemäss Artikel 34 Abs. 2 und 3 Art. 34 RRG hinzuweisen.

Grundidee für Artikel 34 RRG:

Grundsätzlich bestand die Absicht, mit dem neuen RRG nicht eine Steuererhöhung zu bewirken und den steuerplanerischen Handlungsspielraum nicht einzuschränken. Demnach wollte man sinngemäss sagen: "soweit es aus steuerlicher Sicht vorteilhaft ist, dürfen andere Bewertungsmethoden, soweit steuerliche anerkannt, angewendet werden."

Es stellt sich die Frage, ob diese Grundidee mit der jetzigen gesetzlichen Konzeption tatsächlich erreicht werden kann oder nicht.

Es sei vorweggenommen, dass dies wohl in weiten Zügen nicht möglich ist und dass es nun am Steuerrecht ist, diese Lücke zu schliessen.

Analyse steuerrechtlicher Grundsätze:

Um die oben angesprochene Fragestellung aus steuerrechtlicher Sicht vollumfänglich zu erfassen, ist es notwendig, die heute im Bereich der Gewinnermittlung relevanten steuerrechtlichen Grundsätze zu analysieren und das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Handelsrecht im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gemäss heutigem Konzept umfassend zu erkennen. Entsprechend wird nachfolgend auf diese Bestimmungen eingegangen.

Art. 57 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG): Steuerbarer Gewinn:

Nach Art. 57 DBG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn.

Artikel 58 DBG: Elemente des steuerbaren Gewinnes:

Nach Art. 58 DBG setzt sich der Reingewinn zusammen aus:

- a. dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres;
- b. allen vor der Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere:
 - Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens,
 - Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen,
 - Einlagen in die Reserven,

- Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen,
 - Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte;
- c. den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich Artikel 64.

Weitere relevante Artikel des DGB:

Nach Art. 60 DBG sind Kapitaleinlagen von Gesellschaftern erfolgsneutral, ebenso Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung.

Reorganisationen sind, soweit die Voraussetzungen von Art. 61 DBG erfüllt sind, resp. soweit es an einer steuerlichen Realisation fehlt, erfolgsneutral.

Entsteht im Rahmen einer Übernahme der Aktiven und Passiven einer Tochtergesellschaft ein Buchverlust, so kann dieser nach Art. 61 Abs. 3 DBG steuerlich nicht abgezogen werden (unechter Fusionsverlust).

Nach Art. 62 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind.

In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 62 Abs. 2 DBG).

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nach Art. 62 Abs. 3 DBG nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Art. 67 Abs. 1 verrechenbar gewesen wären.

Neu können Wertberichtigungen sowie Abschreibungen nach Art. 62 Abs. 4 DBG auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Nach Art. 63 DBG sind Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung zulässig, für:

- a. Im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch nicht bestimmt ist;
- b. Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind;
- c. Andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen;
- d. Künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.

Bisherige Rückstellungen werden nach Art. 63 Abs. 2 DBG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Nach Art. 64 DBG können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden.

Nach Art. 65 DBG gehören zum steuerbaren Gewinn auch die Schuldzinsen, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre können gemäss Art. 67 DBG vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden.

Grundsätze des DBG:

- Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung für Steuerrecht:

Der Saldo der nach handelsrechtlichen Prinzipien erstellten Erfolgsrechnung stellt die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung dar.

Auf dieses Massgeblichkeitsprinzip ist hinten im Detail zurückzukommen.

- Einzelabschluss als Grundlage:

Das Schweizer Steuerrecht basiert, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer, strikt auf dem Einzelabschluss. Die Konzernrechnung dient demnach nicht der steuerlichen Gewinnermittlung.

- Steuerliche Korrektornormen:

Das Steuerrecht statuiert Normen, welche von den handelsrechtlichen abweichen und korrigiert damit den handelsrechtlichen Abschluss. Dies ergibt sich insbesondere aus den unterschiedlichen Zielsetzungen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung und der handelsrechtlichen. Währenddem das Handelsrecht auf dem Grundsatz der Vorsicht basiert, ist das Steuerrecht an einer möglichst periodengerechten Abgrenzung des Ertrages interessiert und gestützt darauf an einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Bildung stiller Reserven läuft der periodengerechten Gewinnabgrenzung grundsätzlich zuwider.

- Autonomie des Steuerrechts:

Es ist heute allgemein anerkannt, dass das Steuerrecht gegenüber dem Zivilrecht autonom ist. D.h. das Steuerrecht kann Begriffe unabhängig von der zivilrechtlichen Begriffsdefinition definieren. Bekanntestes Beispiel hierfür ist die Definition des Kapitalgewinnes im Rahmen der sogenannten Transponierungsfälle, wo ein zivilrechtlich unstreitiger Kapitalgewinn in einen steuerrechtlichen Vermögensertrag umqualifiziert wird. Die Grenzen dieser Autonomie liegen im Sinn und Zweck steuerrechtlicher Normen und Begriffe.

- Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Das Steuerrecht wendet oft eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an, resp. legt zivilrechtliche Begriffe wirtschaftlich aus. Dies stellt auch ein Anwendungsbeispiel der Autonomie des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht dar.

- Terminologie des Steuerrechts:

Das Steuerrecht verwendet teilweise andere Begriffe als das Handelsrecht. So wird der Begriff der Rückstellungen im Handelsrecht ausschliesslich für Verbindlichkeiten verwendet, während dem das Steuerrecht den Begriff der Rückstellungen auch im Sinne von zivilrechtlichen Wertberichtigungen verwendet.

Erstmals spricht nun das DBG in Art. 62 Abs. 4 von Wertberichtigungen auf Beteiligungen. Die dort angesprochenen Beteiligungen dürften jedoch meist zum Anlagevermögen gehören, was nach heutiger zivilrechtlicher Terminologie wieder den Begriff der Abschreibung bedingen würde.

- Realisationsprinzip:

Im Steuerrecht wird zwischen echter, buchmässiger und steuersystematischer Realisation unterschieden.

Vereinfacht dargestellt liegt einer echten Realisation eine Transaktion mit einer Drittperson zugrunde. Eine buchmässige Realisation stellt einen rein internen, buchtechnischen Vorgang dar. Eine steuersystematische Realisation wird handelsrechtlich nicht als Realisation ausgewiesen, steuerrechtlich jedoch als solche erfasst, grundsätzlich weil ansonsten das Steuersubstrat zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfasst werden könnte.

Aus handelsrechtlicher Sicht gibt es durchaus unterschiedliche Konzepte zur Einkunftsabgrenzung: Ausweis erst bei tatsächlicher Realisation oder Ausweis bereits, wenn Realisation mit genügender Sicherheit feststeht (revenue recognition).

- Imparität:

Handelsrechtlich, jedoch nicht immer steuerlich, gilt der Grundsatz der Imparität. Erträge dürfen nur ausgewiesen werden, wenn sie tatsächlich realisiert sind. Verluste müssen auch ohne tatsächliche Realisation ausgewiesen werden.

- Höchstwertvorschriften:

Im Aktienrecht gelten die Anschaffungs- oder Herstellkosten als Höchstwert (Ausnahmen: kotierte Wertschriften). Aufwertungen darüber hinaus sind unzulässig.

Massgeblichkeitsprinzip:

"Das Steuerrecht stellt ab auf die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäss geführten Bücher.

Bilanzsteuerrechtlich werden die wirtschaftlichen Gegebenheiten mithin so beurteilt, wie sie der Unternehmer nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern darstellen sollte und nicht so, wie sie in einer konkreten Bilanz pflichtwidrig dargestellt wurden. ...

Die Schutzfunktion der Handelsbilanz zeigt sich darin, dass der Steuerpflichtige – soweit nicht ausdrückliche steuergesetzliche Korrekturvorschriften eingreifen – nicht gezwungen werden kann, steuerlich einen höheren Gewinn auszuweisen, als er in der Handelsbilanz ausweist. ...

Steuerbar ist der ausgewiesene, der erzielte und nicht der erzielbare Erfolg des Unternehmens. ...

Umgekehrt muss der Steuerpflichtige den Gewinnausweis in der Handelsbilanz auch gegen sich gelten lassen. ...

Nach dem Erfordernis der Buchmässigkeit können nur diejenigen Abschreibungen und Rückstellungen beansprucht werden, die in der Handelsbilanz verbucht sind." (Reich, Realisation stiller Reserven, S. 41 ff.).

Auch das Zürcher Verwaltungsgericht hat neulich mit Verweisung auf Reich festgehalten: "Zufolge Fehlens eigener steuerrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften ist klar, dass sich die Steuergesetzgebung an die kaufmännische Gewinnermittlungsmethode, wie sie im wesentlichen in den Art. 957 – 964 des Obligationenrechts verankert ist, anlehnen will" (VGr Kt ZH, Steuerentscheid 1999 ZH B 72.11 Nr. 8.).

Daraus folgt, dass:

- die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung Basis der steuerlichen Gewinnermittlung ist,
- nur eine handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sein kann,
- eine handelsrechtskonforme Bilanz bindende Wirkung hat,
- steuerrechtlich nur anerkannt wird, was gebucht ist,
- das Steuerrecht Korrektornormen statuieren kann, welche vom Handelsrecht wieder abweichen.

Steuerliche Korrektornormen:

- Grundsatz:

Die Anwendung steuerlicher Korrektornormen ist jeweils Schritt 2 der steuerrechtlichen Gewinnermittlung (Schritt 1 ist handelsrechtskonforme Jahresrechnung).

- Auswirkung steuerlicher Korrektornormen:

Die steuerlichen Korrektornormen können sich auf die steuerrechtliche Qualifikation einer Transaktion selbst beziehen oder aber auf die Bewertung von Vorgängen.

- Steuerliche Korrektornormen und Bindung an zwingendes Handelsrecht:

Die handelsrechtlichen Grenzen sollten grundsätzlich auch die Grenzen steuerlicher Korrektornormen sein, d.h. die steuerlichen Korrektornormen dürften nicht zu Verstössen gegen zwingende handelsrechtliche Prinzipien führen (Känzig, Art. 2 N 24 in fine). Ein Blick auf die heutige Praxis lässt diese Meinung jedoch (leider) fraglich erscheinen.

- Liste der steuerlichen Korrektornormen:

Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG:

- Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden:

Was unter den Begriff des geschäftsmässig nicht begründeten Auf-

wandes fällt, muss im Einzelfall bestimmt werden. Es gibt keine abschliessende Aufzählung.

- Aktivierungspflichtige Investitionen, welche handelsrechtlich direkt der Erfolgsrechnung belastet wurden.

Inwiefern es zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Aktivierungspflicht tatsächliche Unterschiede gibt, ist jedoch fraglich.

- Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen.

Hier greift das Steuerrecht im Zeitpunkt der Bildung solcher Abschreibungen und Rückstellungen ein. Aus handelsrechtlicher Sicht erfolgt die Bildung von stillen Reserven ja gerade typischerweise über die Positionen Abschreibungen und Rückstellungen. Steuerrechtlich nicht zulässig sind insbesondere Rückstellungen für zukünftig höhere Wiederbeschaffungspreise.

- Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

Aus handelsrechtlicher Sicht ergeben sich gerade bei konzerninternen Transaktionen oft Fragen im Zusammenhang mit der Realisation von Gewinnen. Darf ein Gewinn in der Jahresrechnung der Einzelgesellschaft ausgewiesen werden, wenn dieser bloss konzernintern realisiert ist? Aus steuerlicher Sicht erfolgt strikte eine Einzelbetrachtung pro Gesellschaft, weshalb konzerninterne Transaktionen immer zu Drittvergleichspreisen abzuwickeln sind.

Art. 58 Abs. 2 DBG:

- Die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge.

Darunter fallen die verdeckten Kapitaleinlagen und sonstigen Gewinnverzichte und Gewinnvorwegnahmen. Es können hier auch die konzerninternen Transaktionen zu Buchwerten erfasst werden.

Ebenso können hier alle reinen Bilanztransaktionen erfasst werden. Aus handelsrechtlicher Sicht kommen immer wieder Buchungen vor, welche nur die Bilanz betreffen, d.h. unter Umgehung der Erfolgsrechnung (obwohl dies von prominenter Stelle immer wieder heftig kritisiert wird). Es ist jeweils zu prüfen, ob derartige Vorgänge auch steuerneutral sind oder ob aus steuerlicher Sicht eine Korrektur zu erfolgen hat. Die steuerliche Korrektur kann einerseits sofort zu einem höheren steuerlichen Gewinnausweis führen oder sie führt zu einem höheren steuerlichen Buchwert, mit zukünftig höheren steuerlichen Abschreibungen. Letzteres ist bloss dann möglich, wenn eine separate Steuerbilanz geführt wird, welche die "versteuerten stillen Reserven" ausweist.

Art. 60 DBG: Erfolgsneutrale Vorgänge:

- Aus steuerlicher Sicht sind gewisse Vorgänge erfolgsneutral, selbst wenn sie handelsrechtlich erfolgswirksam gebucht werden.

Art. 62 Abs. 4 DBG:

- Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind. Damit kann aus steuerlicher Sicht, in Abweichung vom Handelsrecht, eine Aufwertung erzwungen werden.
- Bisher galt dies bloss für Rückstellungen, welche jederzeit auf ihre Notwendigkeit hin überprüft und aus steuerlicher Sicht dem Gewinn zugerechnet werden konnten.

Art. 63: Rückstellungen:

- Zum steuerrechtlichen Begriff der Rückstellungen wurde bereits erwähnt, dass dieser nicht mit demjenigen des Zivilrechts deckungsgleich ist.
- Das Steuerrecht lässt auch Rückstellungen zur Deckung zukünftiger Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte zu, bis zu 10 Prozent des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.
- Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Art. 207 a DBG: Verdeckte Kapitaleinlagen bei Reorganisationen:

- Im Rahmen von konzerninternen verdeckten Kapitaleinlagen von Beteiligungen über die Grenze kann die steuerpflichtige Gesellschaft im Ausmass des realisierten Gewinnes eine unbesteuerterte Reserve bilden, welche allenfalls später steuerwirksam oder steuerneutral aufzulösen ist. Fraglich ist jedoch, ob eine solche Transaktion handelsrechtlich überhaupt erfolgswirksam gebucht wird / werden darf. Wenn dem nicht so ist, so muss der Gesellschaft trotzdem zugestanden werden, eine Steuerbilanz zu führen, wie wenn sie handelsrechtlich erfolgswirksam gebucht hätte.

Praxis zum Nachholen von Abschreibungen aus vorhergehenden Geschäftsjahren:

- Gemäss Merkblatt der EStV soll das Nachholen früher unterlassenen Abschreibungen nur in Fällen zulässig sein, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Diese Praxis scheint in verschiedener Hinsicht problematisch. Führte das Unterlassen früherer Abschreibungen zu einer handelsrechtlichen Überbewertung, so war die Bilanz und die Erfolgsrechnung bisher handelsrechtswidrig und konnte damit grundsätzlich nicht Basis der Steuerveranlagung sein. Allenfalls lag bloss eine Verletzung des Grundsatzes der Stetigkeit vor. Der Steuerpflichtige hat wohl Anspruch auf den steuerlichen Abzug aller Abschreibungen. Die Abschreibung muss demnach nachträglich zugelassen werden.

Steuersystematische Realisationsvorgänge:

- Sämtliche steuersystematischen Realisationsvorgänge gehören auch zum Bereich der steuerlichen Korrekturen, da hier gerade begriffsinhärent weder eine echte noch ein buchmässige Realisation vorliegt.

Schwierigkeiten des Steuerrechts mit der Anerkennung gewisser zivilrechtlicher Vereinbarungen:

- Das Steuerrecht tut sich immer wieder schwer mit der Anerkennung zivilrechtlicher Gegebenheiten. Dies zeigt sich z.B. an der Diskussion um die steuerliche Qualifikation allfälliger Rückleistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft gestützt auf Art. 678 OR (Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen). Es zeigt sich auch in Bezug auf die grosse Zurückhaltung gegenüber sogenannten Steuerklauseln in Verträgen, Klauseln also, welche bestimmen, dass die betroffenen Vereinbarungen zivilrechtlich nicht oder nicht so gültig sein sollen, wenn sie vom Fiskus auch nicht oder nicht so anerkannt werden. Immer wieder zu Diskussionen Anlass geben konzerninterne Verträge in Bezug auf die Höhe der Leistungsverrechnung. Sehr prominent hat sich das Bundesgericht erst kürzlich über sämtliche Konzerngrundsätze hinweggesetzt und im Konzernverhältnis kurzerhand ein Auftragsverhältnis gefunden.

Steuerliche Normen mit Rückwirkung auf das Handelsrecht (umgekehrte Massgeblichkeit):

Verschiedene steuerliche Normen wirken sich in der Praxis auf die handelsrechtliche Buchführung aus. Die deutsche Praxis hat daraus den Begriff der "umgekehrten Massgeblichkeit" geprägt.

- Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze:

Die EStV (und auch kantonale Steuerbehörden) publizieren Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze pro Aktivenkategorie, welche steuerlich anerkannt werden. Diese Methoden und Sätze werden üblicherweise auch handelsrechtlich angewendet.

Dies gilt auch für die steuerliche Praxis zur sogenannten Sofortabschreibung.

- Bewertung des Warenlagers:

Aus steuerlicher Sicht gilt gestützt auf die Richtlinien der EStV, dass das Warenlager pauschal, d.h. ohne Nachweis der Begründetheit, zu einem Drittel unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. dem niedrigeren Marktwert bilanziert werden kann. Dies hat die handelsrechtliche Bewertung von Warenlagern in der Schweiz bekanntlich nachhaltig geprägt. Die steuerliche Anerkennung setzt die handelsrechtliche Verbuchung voraus.

- Pauschale Wertberichtigung von Debitoren:

Die Steuerpraxis anerkennt bekanntlich pauschale "Rückstellungen" auf Inlandforderungen bis zu 5 % und auf Auslandforderungen bis zu 10 % (gewisse Kantone kennen höhere Pauschalsätze). Dies führt üblicherweise zu einem entsprechenden handelsrechtlichen Ausweis.

- Ausmass von Rückstellungen:
Nicht nur "Rückstellungen" auf dem Warenlager und den Debitoren werden in Bezug auf ihre Höhe von steuerlichen Kriterien bestimmt. Dies gilt z.B. auch für Rückstellungen bei Grossreparaturen. Um eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz zu vermeiden, werden die steuerlich akzeptierten Sätze auch in der Handelsbilanz angewendet.
- Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge:
Aufgrund der Tatsache, dass das Steuerrecht einen Abzug für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge zulässt, wird dieser auch verbucht. Handelsrechtlich handelt es sich dabei klarerweise um stille Reserven.
- Einkauf zukünftiger Beitragsjahre für BVG-Zwecke:
Die Steuerpraxis lässt einen Abzug für den Einkauf von zukünftigen BVG-Beitragsjahren zu. Die Höhe des zulässigen Abzuges variiert von Kanton zu Kanton. 6 Jahresbeiträge sind üblich. Aus Sicht einer true and fair view sind solche – nicht aktivierten – Vorauszahlungen problematisch, soweit sie nicht im Anhang ausgewiesen werden.
- Reorganisationsrecht:
Einen ganz entscheidenden Einfluss auf die handelsrechtliche Jahresrechnung hat das steuerliche Reorganisationsrecht. Reorganisationsvorgänge können steuerlich ja bloss dann erfolgsneutral abgewickelt werden, wenn sie auch handelsrechtlich erfolgsneutral dargestellt werden (Ausnahme: Art. 60 lit. a DBG und Art. 207 a DBG).
- Ersatzbeschaffung:
Eine Ersatzbeschaffung stellt in einem ersten Schritt eine echte Realisation dar. In einem zweiten Schritt erfolgt eine Sofortabschreibung im Ausmass der vorher bestehenden stillen Reserven. Erfolgt die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr, so kann im Umfange der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden.
- Steuerliche Anforderungen an Anerkennung eines Treuhandverhältnisses:
Die steuerlichen Anforderungen an die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses haben dazu geführt, dass sich jeder "sorgfältige Kaufmann" auch aus zivilrechtlicher Sicht an die steuerlichen Anforderungen halten wird, auch an die "steuerlichen Buchführungsbestimmungen".
- Steuerliche Anforderungen an Minimalgewinn:
Aus steuerlicher Sicht wurden gewisse safe haven rules zur Gewinnermittlung bei Transaktionen zwischen Nahestehenden entwickelt. Es handelt sich dabei insbesondere um den Minimalgewinn von konzerninternen Dienstleistungsgesellschaften (neu Kosten plus 5 %) und an die minimal / maximal zu belastenden / vergütenden Zinsen. Die steuerlich geforderten Gewinne werden üblicherweise auch handelsrechtlich ausgewiesen.

- Buchmässige Darstellung gewisser Rechtsgeschäfte:

Um allfällige steuerliche Probleme zu vermeiden, werden gewisse Transaktionen handelsrechtlich entsprechend der steuerrechtlichen Beurteilung dargestellt. Dies gilt z.B. für die Darstellung im Falle einer zur Verfügungstellung einer Gesellschaft. Aus handelsrechtlicher Sicht wäre der Ausweis bloss einer Nettomarge in der Erfolgsrechnung wohl sachgerechter, als der Ausweis einer "künstlich" aufgeblähten Bilanz und Erfolgsrechnung. Gleiches gilt wohl auch bei gewissen Inkassogeschäften.

Zusammenfassung:

Mit den Worten des Zürcher Verwaltungsgerichts sei zusammenfassend festgehalten:

"Zufolge Fehlens eigener steuerrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften ist klar, dass sich die Steuergesetzgebung an die kaufmännische Gewinnermittlungsmethode, wie sie im wesentlichen in den Art. 957 – 964 des Obligationenrechts verankert ist, anlehnen will." (VGr Kt ZH, Steuerentscheid 1999 ZH B 72.11 Nr. 8).

Das Steuerrecht selbst enthält bloss wenige Bewertungsregeln. Gewisse dieser Normen enthalten überdies steuerliche Zuschreibungsgebote und stehen damit mit der Idee des Artikel 34 RRG gerade im Widerspruch.

Weitere Regeln des Entwurfs des RRG mit mittelbarer Auswirkung auf das Steuerrecht und deren steuerrechtliche Beurteilung:

Art. 6: Sprache und Währung:

Die Rechnungslegung soll neu in einer Landessprache oder in Englisch erfolgen können. Werte werden in Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung angegeben.

Die Steuerpraxis muss demnach in Zukunft Englisch akzeptieren.

Für Steuerzwecke müsste die Umrechnung in SFr geregelt werden.

Art. 10: Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung:

Neu ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgesehen. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise könnte die Tendenz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht noch verstärken.

Überdies gilt, dass nebst den tatsächlich realisierten Erträgen und Wertvermehrungen auch jederzeit leicht realisierbare Erträge oder Wertvermehrungen erfasst werden können (Wahlrecht).

Art. 15: Bilanzfähigkeit und Bilanzpflicht:

Sobald Mittelzufluss wahrscheinlich ist und der Wert mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann, entsteht die Pflicht zur Aktivierung. Dies wird tendenziell zu einer Vorverschiebung der Aktivierung führen und damit der steuerlichen Gewinnerfassung führen.

Art. 16: Funktion und Gliederung:

Das Eigenkapital wird neu nebst dem Grundkapital die Aufwertungsreserven, die Gewinnreserven, weitere statutarische Reserven, Kapitalreserven (zusätzliche Einzahlungen der Gesellschafter) und den Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode zeigen. Damit wird zwischen Agio (capital surplus) und Gewinn (earned surplus) unterschieden.

Die neue Gliederung des Eigenkapitals würde aus bilanztechnischer Sicht die klare Abgrenzung von Agio erlauben, womit die Agio Besteuerung bei Ausschüttung endlich beseitigt werden könnte.

Art. 24: Grundsätze der Bewertung:

Neu gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, der zu wesentlichen Abschreibungen führen wird.

Art. 26: Forderungen, Verbindlichkeiten und Werte mit Börsenkurs:

Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs sind zum Kurs am Bilanzstichtag einzusetzen.

Diese Norm wird zu Höherbewertungen führen und damit zu buchmässigen Realisationen. Aufwertungsgewinne sind bekanntlich ordentlich steuerbar.

Art. 27: Vorräte und Aufträge in Arbeit:

Pro rata Gewinnausweis bei Aufträgen mit einer voraussichtlichen Fertigungsdauer von mehr als 12 Monaten, soweit die Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht.

Dies wird zu einer Vorverschiebung des Gewinnausweises führen.

Art. 28: Beteiligung an kontrollierten Organisationen:

Beteiligungen an kontrollierten Organisationen sind zum anteiligen Eigenkapitalwert einzusetzen.

Dies wird zur Pflicht der Aufwertung von Beteiligungen führen, was gerade nicht unter den Beteiligungsabzug nach Art. 70 Abs. 2 DBG fällt.

Art. 29: Aufwertung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus:

Derartige Aufwertungen sind direkt der Aufwertungsreserve gutzuschreiben, unter Umgehung der Erfolgsrechnung. Dies wird aus steuerrechtlicher Sicht jedoch nichts an der Tatsache ändern, dass derartige Aufwertungen zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden.

Art. 30: Immaterielle Werte:

Notwendige Abschreibungen und Wertberichtigungen sind vorzunehmen. Die Werte sind jährlich zu überprüfen. Daraus ergibt sich eine Pflicht zur Zuschreibung bei Wertaufholung.

Die Zuschreibung bei Wertaufholung wird zu steuerbarem Gewinn führen.

Art 31: Wertkorrekturen:

Dieser Artikel statuiert eine Pflicht zur Zuschreibung bei Wertaufholung, was zum Ausweis von steuerbarem Gewinn führt.

Beurteilung des Zusammenspiels zwischen neuen Regeln des RRG und den bestehenden steuerrechtlichen Grundsätzen:

Grundsatz:

Die Verweisung vom Handelsrecht auf die Grundsätze des Steuerrechts setzt voraus, dass das Steuerrecht selbst detaillierte Bewertungsvorschriften enthält. Dies ist gemäss der heutigen Konzeption des Massgeblichkeitsprinzips mit fast vollumfänglicher Delegation dieser Aufgabe durch das Steuerrecht an das Handelsrecht nicht gegeben. Es kann auch nicht genügen, behelfsmässig auf die heutige Veranlagungspraxis zu verweisen und diese Artikel 34 RRG zugrunde zu legen. Dies wäre im Steuerrecht, einem Rechtsgebiet mit strengem Legalitätsprinzip, nicht zulässig. Auch aus Rechtssicherheits- und Rechtsgleichheitsgründen wäre dies nicht akzeptabel, hat der Steuerpflichtige doch keinen Rechtsanspruch auf gleichmässige und gleichbleibende Anwendung und Fortentwicklung der heute geltenden Veranlagungspraxis.

Abschreibungsgrundsätze:

Das Steuerrecht kennt Grundsätze zu den Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätzen. Diese werden mit einiger Sicherheit angewendet. Diese könnten unter dem neuen RRG wohl weiterhin angewendet werden. Dies würde auch für die teilweise praktizierte Regel der Sofortabschreibungen gelten.

Zuschreibungsgebot:

Unklar bleibt jedoch, ob Art. 34 RRG z.B. auch Art. 31 Abs. 2 RRG aushebeln würde, mithin die Pflicht, Wertminderungen und Abschreibungen generell wieder auflösen zu müssen (Gebot der Zuschreibung), sobald und soweit der Grund für diese dahingefallen ist. Es scheint ausserordentlich fraglich, wo einem hier das Steuerrecht selbst ein Regelwerk zur Verfügung stellte, worauf Art. 34 RRG verweisen würde, da das Steuerrecht zu den Abschreibungen einzig festhält, dass die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen zulässig sind, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind und nun neuerdings im Rahmen von Beteiligungen buchmässig vorgenommene Abschreibungen steuerrechtlich korrigiert werden können, d.h. dem steuerbaren Gewinn wieder zugerechnet werden können, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG).

Gleiches gilt auch zu Art. 30 RRG (Immaterielle Werte), der ein Gebot der Zuschreibung enthält.

Delcredere:

Überdies kennt das Steuerrecht mehr oder weniger klar formulierte Grundsätze zu pauschalen "Rückstellungen" auf Forderungen (Delcredere). Die unterschiedliche Praxis zur Höhe dieser Sätze lässt die Unsicherheiten einer Verweisung auf steuerrechtliche Grundsätze deutlich erkennen.

Warenlager-Drittel:

Im weiteren kennt die Praxis die pauschale Bildung des sogenannten Warenlager-Drittels. Unklar wird diese Praxis jedoch, sobald die Frage aktuell wird, ob ein Steuerpflichtiger die Höhe dieser pauschalen "Rückstellung"

jedes Jahr völlig frei bestimmen dürfe und damit aus steuerlicher Sicht im Rahmen des tolerierten Drittels in der Bildung und Auflösung völlig frei sei oder nicht.

Rückstellungen:

Die Bildung von Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken, dürfte als klare steuerliche Regelung ebenfalls weiterhin Bestand haben.

Ferner haben sich in der Steuerpraxis gewisse weitere rudimentäre Regeln zur Bildung von weiteren Rückstellungen herausgebildet, welche wohl – trotz Unsicherheiten in der heutigen Praxis – weiterhin angewendet werden sollen / können.

Einkauf von BVG Beitragsjahren:

Der Einkauf zukünftiger BVG-Beitragsjahre dürfte mit Verweisung auf steuerliche Grundsätze wohl auch weiterhin möglich sein.

Zeitpunkt der Realisation von Einkünften:

Sehr fraglich ist, ob die neu vorgesehenen Bewertungsregeln, wonach gestützt auf die Realisierbarkeit und nicht mehr strikt gestützt auf die tatsächliche Realisation Aktiven oder Erträge zu buchen sind vom Steuerrecht mit einer eigenen Bewertungsregel erfasst sind, in dem Sinne, dass gestützt auf das Steuerrecht vom Handelsrecht abgewichen werden könnte.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass das Steuerrecht zur Aktivierungspflicht gerade nichts sagt.

Aufwertungspflichten:

Ebenso fraglich ist, ob die verschiedenen Aufwertungspflichten vom Steuerrecht mit einer eigenen Bewertungsregel erfasst sind, in dem Sinne, dass gestützt auf das Steuerrecht vom Handelsrecht abgewichen werden könnte und Aufwertungen aufgrund steuerlicher Grundsätze nicht erfolgen müssten.

Auch hierzu lässt sich im Steuerrecht wohl kaum Hilfe finden, stellen buchmässige Aufwertungen, selbst über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus, doch gerade steuerbaren Gewinn dar (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG), und zwar unabhängig von der Art der Verbuchung (ob über Erfolgsrechnung gebucht oder z.B. direkt in die Aufwertungsreserve, wie dies auch Art. 29 Abs. 2 RRG vorsehen würde).

Im Gegenteil, das DBG enthält mit Art. 62 Abs. 4 selbst eine Norm, welche sich über das Handelsrecht hinwegsetzt und auch ohne handelsrechtliche Aufwertung steuerrechtlich ein Abschreibung oder Wertberichtigung gewinnwirksam korrigieren lässt.

Demnach gilt es festzuhalten, dass keine Norm besteht, welche aus steuerlicher Sicht Aufwertungen ausschliessen würde, resp. dem Steuerpflichtigen ein (Wahl-)Recht gewähren würde, nicht aufzuwerten, obwohl das RRG eine Aufwertungspflicht statuiert. Man könnte sich einzig wieder an die steuerlichen Abschreibungsmethoden und –perioden halten und

diese zu bindenden Grundsätzen machen, auch im Zusammenhang mit nach RRG zwingenden Aufwertungen. Man vermisst jedoch eine klare Regelung, um diesbezüglich Sicherheit zu haben.

Ausweis eines Zwischengewinnes:

Ebenso fraglich ist die steuerliche Konsequenz der neuen Pflicht zum Ausweis eines Gewinnanteils bei Aufträgen mit einer voraussichtlichen Fertigungsdauer von mehr als 12 Monaten. Auch hier stellt einem das heutige Steuerrecht wohl keine Alternative zur Verfügung.

Ersatzbeschaffung:

Die Praxis zur steuerlichen Ersatzbeschaffung wird gemäss Art. 34 RRG weiterhin Gültigkeit haben.

Wahlrechte gemäss RRG:

Bei sämtlichen im RRG statuierten Wahlrechten kann das Steuerrecht wohl keinen Zwang statuieren. Ergo besteht diesbezüglich Freiraum zur Wahl der tieferen Bewertung, resp. zum Ausweis eines tieferen Erlöses, allenfalls auch gestützt auf steuerliche Grundsätze.

Offenlegungspflichten bei Abweichen vom Grundsatz der fair presentation:

Die detaillierten Offenlegungspflichten für grosse Organisationen werden Diskussionen über die geschäftsmässige Begründetheit der betroffenen Positionen unnötig machen.

Zusammenfassung:

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die gemäss Art. 34 RRG dem Steuerrecht übertragene Funktion der "Selbstregulierung" der Bewertungsfragen von den heute geltenden gesetzlichen Bestimmungen nicht ausgeübt werden kann. Dem Steuerrecht fehlen diese Bewertungsgrundsätze, weil dies das Steuerrecht bisher gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip gerade vom Handelsrecht übernahm. Wird diese handelsrechtliche Basis dem Steuerrecht entzogen, so steht das Steuerrecht vorerst ohne eigene Lösung dar, wenn es nicht zeitgleich eine eigene Regelung entwickelt.

Konzept für die Zukunft –

Steuerrechtlicher Handlungsbedarf im Rahmen der Weiterentwicklung des RRG:

In Anbetracht der neuen Rechnungslegungsbestimmungen und der offensichtlichen Lückenhaftigkeit der steuerrechtlichen Grundsätze entsteht auf Seiten Steuerrecht dringender Handlungsbedarf.

Es ist ein Gebot der Stunde und dient der Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz ein modernes Rechnungslegungsrecht einzuführen. Zeitgleich muss das Steuerrecht mitziehen. Die sich aus dem vorliegenden Vorschlag – ohne gleichzeitige steuerrechtliche Veränderung / Anpassung - ergebenden Unsicherheiten müssen ausgeräumt werden.

Entweder führt dies zur Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip. Damit wird auch der Einzelabschluss in jedem Fall "fair".

Oder es wird die umgekehrte Massgeblichkeit derart ausgestaltet, dass tatsächlich von einem konsistenten Gerüst von steuerrechtlichen Bewer-

tungsgrundsätzen gesprochen werden kann, welches auch auf entsprechender gesetzlicher Grundlage beruht. Damit würde ein klares System von Regeln entstehen, das von einem Revisor dann auch geprüft und bestätigt werden könnte (was in einem System der umgekehrten Massgeblichkeit ja zwingend notwendig wäre).

Die heutigen Verwaltungsanweisungen genügen in einem System der umgekehrten Massgeblichkeit dem strengen Legalitätsprinzip, wie es im Steuerrecht gilt, und den Anforderungen an die Rechtssicherheit nicht. Sie können von einem Revisor auch kaum oder gar nicht geprüft und bestätigt werden, womit die Qualität solcher Abschlüsse arg leiden würde, resp. massiv in Frage gestellt wäre.

Alternativ könnte von Verwaltungsseite klar statuiert werden, dass auch in Zukunft an den heutigen steuerlichen Bewertungskriterien festgehalten wird. Dies hat jedoch den Nachteil, dass eine Art Schattenregeln weitergeführt werden müsste. Dies würde eine Zeit lang funktionieren, nach einigen Jahren ergäben sich jedoch bestimmt endlose Diskussionen über Bewertungsfragen, weshalb diese Alternative kaum ernsthaft in Betracht gezogen werden kann.

Aufgrund dieser Erkenntnisse wird folgendes empfohlen:

1. Das Steuerrecht muss zeitgleich mit der Inkraftsetzung des RRG revidiert werden. Es müssen steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze entwickelt werden.

Ohne diese eigenen steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze würde die Inkraftsetzung des RRG, mit der gleichzeitigen vollumfänglichen Ausserkraftsetzung der obligationenrechtlichen Buchführungsbestimmungen, einen rechtsleeren Raum schaffen. Das Steuerrecht würde nach wie vor auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung verweisen. Diese würde allein nach den Regeln der fair presentation erfolgen. Die Rückverweisung nach Art. 34 RRG würde im luftleeren Raum enden.

Demnach sind die Schlussbestimmungen des Entwurfs des RRG zu ergänzen. So wie verschiedene andere Normen des Zivilrechts im Zuge der Inkraftsetzung des RRG geändert werden, sind auch steuerrechtliche Normen zu ändern, resp. neue Inkraftzusetzen.

2. Das Steuerrecht (insbesondere das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, aber auch das Verrechnungssteuergesetz) muss eigene Bewertungsregeln entwickeln, welche die oben aufgelisteten Fragen (und wohl noch einige mehr, wie z.B. den Übergang gemäss Art. 70 RRG, den man auch steuerfrei regeln kann, mit gleichzeitiger Fortführung der bisherigen Gewinnsteuerwerte, etc) regeln. Erst dann besteht wieder ein geschlossenes System.
3. Um das Prinzip der fair presentation möglichst umfassend zur Anwendung zu bringen, ist die Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Jahresrechnung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung aufzugeben. Die neu zu entwickelnden steuerrechtlichen Bewertungsregeln müssen umfassend sein.

4. Sollte die Aufgabe des Massgeblichkeitsprinzipes nicht machbar sein, so soll die umgekehrte Massgeblichkeit zur Anwendung kommen. Auch dies setzt ein konsistentes System an steuerrechtlichen Bewertungsregeln voraus, welche in die handelsrechtliche Jahresrechnung einfließen würden und vom Revisor zu testieren wären.

VEB Unseres Erachtens müssten die Konflikte zwischen Fair Presentation und Steuerrecht durch Änderungen im Steuerrecht eliminiert werden.

Nach dem RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der Fair Presentation zu entsprechen; durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip wird der Grundsatz der Fair Presentation aber stark relativiert (Artikel 34) und ein unlösbarer Konflikt zwischen getreuer Information und Steueroptimierung heraufbeschwört. Der Begleitbericht erkennt diesen Konflikt (S. 68), stellt aber auch fest, „dass dieses Problem im Steuerrecht und nicht im RRG zu lösen ist“.

Bei einer umfassenden Neukonzeption der Rechnungslegungsvorschriften muss dieser Konflikt unseres Erachtens eindeutig gelöst werden, indem das Massgeblichkeitsprinzip vom Steuerrecht aufgegeben wird und nicht mehr die verbuchten Bestände als solche massgebend sind. Vielmehr werden vom handelsrechtlichen Abschluss ergänzende „Steuerbilanzen“ abgeleitet. Ohne gleichzeitige Änderung der Steuergesetze wird sich der Grundsatz der Fair Presentation im RRG nicht durchsetzen können, die Akzeptanz des RRG als Ganzes scheint dadurch zumindest negativ beeinflusst zu werden.

VFGI Jedes neue Gesetz muss sich in die bestehende Rechtsordnung einfügen. Dies ist im vorliegenden Fall in Bezug auf die Steuergesetzgebung nicht gewährleistet. Die Problematik der geforderten Transparenz im RRG auf der einen Seite und der steuerrechtlichen Konsequenzen auf der andern Seite ist nicht gelöst. Die Rechtssicherheit nimmt dadurch Schaden. Es genügt nicht, heute eine definitive Fassung des Rechnungslegungsrechtes zu erarbeiten und danach die betroffenen Spezialgesetze (Steuergesetzgebung) unter diesem Gesichtspunkt zu überprüfen und eventuell anzupassen. Bereits im jetzigen Gesetzgebungsverfahren zum neuen RRG muss der Steuergesetzgeber eingebunden werden.

Vorort Die Handelsbilanz hat erhebliche Konsequenzen für das Steuerrecht. Diese Konsequenzen sind nur ungenügend im Bericht aufgezeigt. Die absehbaren gravierenden Steuererhöhungen sind nicht akzeptabel. Die Revision darf nicht direkt oder indirekt zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen (vgl. die Ausführungen des SSV).

Sehr detailliert und treffend haben sich zu dieser Frage auch die Industrie-Holding und die VPAG in den Ihnen direkt zugegangenen Stellungnahmen geäußert.

Die Expertenkommission zeigt klar auf, dass die vorgeschlagenen Änderungen ein neues Spannungsverhältnis zum Steuerrecht schaffen. Das geltende und von unseren Kreisen weiterhin unterstützte Massgeblichkeitsprinzip, wonach die Handelsbilanz die Grundlage für die steuerrechtliche Veranlagung ist, würde dazu führen, dass die Unternehmen mit zusätzlichen Steuern in Milliardenhöhe belastet würden. Die vorgeschlagenen Korrekturmaßnahmen genügen diesbezüglich nicht. Ein derartiger Sy-

stemwechsel würde Anpassungen aller kantonalen Steuergesetze, des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie des Steuerharmonisierungsgesetzes bedingen. Würde auf das Massgeblichkeitsprinzip verzichtet, müsste ein eidgenössisches Steuerrechnungsrecht geschaffen werden, das auch in alle kantonalen Steuergesetze zu übernehmen wäre.

VPA

Es sind gerade die privaten Aktiengesellschaften (und damit auch unsere Vereinigung), die – auch zufolge ihrer Rechtsform – in bezug auf das Steuerrecht besonders sensibel reagieren. Und es ist einmal mehr daran zu erinnern, dass dem schon seit Jahrzehnten und begründet vorgebrachten Anliegen der privaten Aktiengesellschaften nach einer Eliminierung, mindestens Milderung, der wirtschaftlichen Doppelbelastung bis heute nach wie vor keinerlei Nachachtung verschafft worden ist. Bereits die neuen Rechnungslegungsvorschriften des Aktienrechtes, welches am 1. Juli 1992 in Kraft getreten ist, haben im Zusammenhang mit der Neuregelung der stillen Reserven zu erheblichen steuerlichen Problemen in der Anwendung geführt. Diese sind etwa bei der Einführung der Mehrwertsteuer noch verschärft zum Ausdruck gekommen.

Die in Art. 34 des Entwurfes zum RRG vorgeschlagene Lösung befriedigt nicht. Die privaten Aktiengesellschaften vertreten mit Nachdruck die Auffassung, dass durch ein RRG, sollte es denn einmal eingeführt werden, keine steuerrechtlichen Verschlechterungen anfallen dürfen.

Bekanntlich stellt das Steuerrecht in den Kantonen und im Bund auf das Massgeblichkeitsprinzip ab, also konkret auf die nach dem Handelsrecht erstellte Jahresrechnung. Bei der Steuerveranlagung darf davon nur abgewichen werden, wenn das Steuerrecht entsprechende Ausnahmen explizit vorsieht. Mit der Umstellung auf das Prinzip der „fair presentation“ besteht für die Unternehmen ein erhebliches und damit nicht akzeptables Steuerrisiko.

Diese wird auch durch Art. 34 des Entwurfes RRG nicht gemildert. Der an sich elegante Vorschlag, die Problematik der steuerlichen Bewertung dem Steuerrecht zuzuschieben, verfängt nicht, weil damit eine Verschlechterung der steuerlichen Situation nur zufolge der Einführung eines RRG davon abhängig wäre, dass der Kanton bzw. der Bund entsprechende ausformulierte Bewertungsregeln ins Gesetz aufnimmt. Tut er es nicht (und dies ist mindestens in einer vernünftigen Zeit und auch unter den gegebenen politischen Verhältnissen nicht anzunehmen), gilt – entgegen und trotz Art. 34 RRG – das Massgeblichkeitsprinzip des Steuerrechtes und damit die Bewertungsvorschriften des RRG.

Antrag: Die heute vorgesehene Regelung in Art. 34 ist zu ändern. Es ist sicherzustellen, dass zufolge des RRG keine nachteiligen steuerrechtlichen und steuerbelastungsmässigen Folgen für die davon betroffenen Unternehmen, und damit insbesondere für die privaten Aktiengesellschaften, eintreten. Ob das gewünschte Ziel entweder durch eine eigenständige steuerliche Rechnungslegung (welche aus unserer Sicht eher abzulehnen wäre) oder durch explizite Bestimmungen im RRG oder auf andere Weise erreicht werden soll, möchten wir dem Gesetzgeber überlassen. Für den Fall, dass unserem Hauptantrag nach Sistierung des RRG nicht stattgegeben wird, erklären wir hiermit formell die Bereitschaft und

unser Angebot, bei der Lösung dieser unsere privaten Aktiengesellschaften eminent betreffenden Probleme und Fragen aktiv mitzuarbeiten.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Selon la LECCA, les comptes devront dorénavant satisfaire au principe de « Fair Presentation »; par contre, le droit fiscal mentionne le principe de l'importance déterminante du bilan commercial. Le principe de présentation fidèle est fortement relativisé à l'article 34 et ainsi il va y avoir un conflit important avec l'information fiscale. Ceci ressort aussi du texte d'accompagnement de l'avant projet page 69, et il est indiqué que ce problème doit être résolu au niveau de la loi fiscale et non pas dans la LECCA.

Dans le cadre d'un concept nouveau pour la tenue des comptes, un conflit avec les directives fiscales devrait, à notre avis, être évité; ce qui serait possible en modifiant le principe actuel du droit fiscal et en adoptant le principe de présentation fidèle. Dans le cas contraire des comptes commerciaux devront être établis, auxquels il s'agirait de rajouter un bilan fiscal.

Sans une modification simultanée du droit fiscal, l'introduction du principe de présentation fidèle sera très difficile à réaliser dans les entités suisses, tout particulièrement dans les PME. Ceci aurait une influence négative sur l'application de la LECCA.

OdA La critique principale que l'OdA formule envers le projet de LECCA est la manière dont est réglée le rapport entre le droit comptable et le droit fiscal.

Rappelons que le droit fiscal suisse connaît le principe de l'importance déterminante du bilan commercial pour le droit fiscal ("Massgeblichkeitsprinzip"). Selon ce principe, le fisc doit se baser sur les comptes commerciaux pour taxer un assujetti tenant des livres.

Le droit fiscal et le droit comptable poursuivent des buts distincts: alors que le droit comptable est dominé actuellement par le principe de la prudence, le droit fiscal connaît avant tout le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Ce dernier principe, selon le Tribunal Fédéral, découle directement du principe constitutionnel de l'égalité de traitement (article 4 Constitution Fédérale). La charge fiscale doit s'établir en prenant en compte les biens économiques à disposition du contribuable et en fonction de leur situation personnelle (ATF 122 I 101)

La poursuite de ces deux buts simultanément conduit à un conflit d'intérêt dans l'évaluation des comptes. Le droit comptable actuel poursuit tout d'abord la protection des créanciers et est dominé par le principe de la prudence. Il entend en premier lieu éviter la surévaluation des actifs ou la sous-évaluation des passifs. La constitution de réserves latentes allant dans le sens de la protection des créances est acceptée par le droit commercial. Le droit fiscal, au contraire, tend à imposer l'assujetti selon sa réelle capacité contributive qu'il s'agit d'estimer au plus juste. Le droit fiscal est dès lors principalement concerné par la sous-évaluation des actifs et la surévaluation des passifs qui donnent une fausse image de sa capacité contributive effective et permettent de différer l'imposition dans le temps.

Il découle de cette situation que le Massgeblichkeitsprinzip souffre quelques exceptions en droit fiscal. Celui-ci peut, dans certains cas, redresser les comptes commerciaux si des opérations comptables à charge du compte de pertes et profits et touchant les actifs et passifs ne sont pas justifiées par l'usage commercial. En ce qui concerne l'évaluation de certains postes, le fisc a établi une pratique bien définie, parfois même réglementée dans des circulaires. Ceci concerne principalement les amortissements, les provisions sur stock, les comptes correctifs d'actifs, en particulier le compte "ducroire", ainsi que certains types de provisions, comme par exemple les provisions pour risque "pays" des banques. Toutefois, dans la plupart des cas, il n'existe pas de pratique bien définie par le

fisc en ce qui concerne l'évaluation des actifs et passifs (en effet, toutes les sortes de provisions et toutes les évaluations d'actifs ne sont pas réglementées par la pratique fiscale). Il est important de relever qu'actuellement le fisc ne s'écarte des comptes commerciaux qu'au désavantage du contribuable, c'est à dire que s'il s'agit de corriger les comptes commerciaux dans le sens d'un redressement des facteurs imposables.

La réforme du droit comptable et l'introduction de la LECCA interdira désormais les réserves latentes arbitraires. Certains amortissements, constitutions de provisions, etc. ne pourront plus être comptabilisés ou devront être dissous. Comme le fisc se base sur les comptes commerciaux pour imposer la société, les modifications de comptabilisation entraîneront un préjudice fiscal dans la mesure où certains actifs devront être réévalués, où certaines réserves latentes actuellement fiscalement acceptées ne pourraient plus être comptabilisées, etc.

Pour régler les problèmes fiscaux liés à l'introduction de la LECCA, le groupe d'experts a prévu, à l'art. 34 LECCA, que dans les comptes les actifs peuvent être comptabilisés à une valeur moindre et les provisions à une valeur supérieure à celle qui résulte du droit comptable pour autant que ces valeurs découlent de principes fiscaux et que, pour être reconnues, elles soient comptabilisées. Cette disposition n'apporte de solution qu'à une partie des problèmes fiscaux qui découleront de l'introduction de la LECCA. De plus cela créera une incertitude juridique importante.

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive du contribuable requiert du fisc une estimation aussi précise que possible des facteurs d'imposition du contribuable. Actuellement, le fisc ne s'écarte des comptes commerciaux que pour redresser ceux-ci dans le sens d'un plus grand respect de ce principe de l'imposition selon la capacité contributive. Dans le futur, l'art. 34 prévoit, au contraire, que le fisc imposera le contribuable sur la base de comptes qu'il sait ne pas refléter correctement l'état des biens économiques à disposition du contribuable et ne pas correspondre à sa situation personnelle. Dans quelle mesure cela sera-t-il compatible avec le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive? Dans quelle mesure, le fisc acceptera-t-il de ne pas redresser les comptes qu'il sait sous-évalués?

Cette réévaluation fiscale sera en outre rendue possible pour la raison suivante: le principe fiscal de base en ce qui concerne la relation entre les comptes commerciaux et fiscaux est le *Massgeblichkeitsprinzip*. Selon ce principe, est valable pour le fisc ce qui découle des comptes commerciaux. Les autres "principes" (évaluation des amortissements, du compte du croûte, du stock, de certaines provisions) ne sont que des émanations de la pratique administrative et découlent de la nécessité actuelle pour le fisc de déterminer une valeur inférieure à la sous-évaluation des actifs et à la surévaluation des provisions. Il n'est pas garanti que ces principes d'évaluation soient maintenus par l'administration après l'introduction d'un droit comptable appliquant des règles d'évaluation basées sur le principe de la *fair presentation*. En effet, suite à l'introduction d'une interdiction de constitution de réserves latentes arbitraires, la nécessité de certaines règles d'évaluation fiscale sera moindre. Ainsi, le projet de LECCA se retranche derrière des règles administratives fiscales qui perdront une grande partie de leur raison d'être suite à l'introduction du nouveau droit comptable.

Prévoir des exceptions au droit comptable basées sur la pratique administrative fiscale créera une grande incertitude juridique. En effet, rappelons que les principes d'évaluations fiscales en dérogation du *Massgeblichkeitsprinzip* peuvent varier fortement entre les différents cantons et l'impôt fédéral direct.

La LECCA, à plusieurs endroits, exige ou permet que les actifs soient réévalués (art. 28 : participation; art. 29 : immobilisation financière; art. 31 al. 2 : dissolution d'amortissement; art. 70 : nouvelle évaluation suite à l'introduction de la loi; etc.). Les auteurs du projet semblent partir du principe que, en application de la règle fixant le rapport avec le droit fiscal (art. 34 LECCA), ces réévaluations pourront être évitées si elles conduisent à un résultat fiscal défavorable (Opinion des auteurs du projet communiquée à l'occasion d'une conférence sur la LECCA à Zürich, le 9 mars 1999). Le projet de loi ne permet pas de partager cet optimisme. En effet, il n'existe aucun principe fiscal permettant la sous-évaluation d'actifs. Au contraire, le *Massgeblichkeitsprinzip* renvoie expressément aux comptes commerciaux et oblige le fisc à suivre le traitement comptable. Il est vrai que selon les règles d'évaluation comptables actuelles, l'évaluation maximum est représentée par les coûts historiques liés par le droit comptable dans sa forme actuelle et le fisc est

également tenu par cette limite des coûts d'acquisition ou de production. Si toutefois le nouveau droit prévoit la réévaluation au-delà de ces valeurs, aucun principe fiscal ne permettra d'exiger du fisc qu'il ne prenne pas en compte cette réévaluation. Bien plus, l'art. 62 al. 4 de la Loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit que si les amortissements sur participations ne sont plus justifiés, il y a lieu de réévaluer les participations et de redresser le bénéfice en conséquence. Ceci démontre clairement qu'il est peu probable que le fisc admette de ne pas considérer les réévaluations au sens de la LECCA et que, contrairement à l'opinion formulée par le groupe d'experts, il ne soit pas possible de se retrancher derrière les principes fiscaux pour éviter une imposition des réévaluation.

Il appert de ce qui précède que le projet de la LECCA prévoit un Massgeblichkeitsprinzip à l'envers. Ce seront désormais les principes fiscaux qui seront censés influencer sur la comptabilité commerciale, à laquelle les principes fiscaux renvoient eux-mêmes. Sur ce point, la LECCA ressemble à un serpent qui se mord la queue.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Benz Handelsbilanz und Steuerbilanz sind traditionell eng miteinander verknüpft. Man darf das Handelsbilanzrecht nicht umkrepeln, ohne sich zuvor gründlich Gedanken zum Unternehmenssteuerrecht zu machen! Die Expertenkommission begnügt sich in dieser Hinsicht mit der lapidaren Empfehlung, das Massgeblichkeitsprinzip abzuschaffen. Dieser Vorschlag erscheint – aus heutiger Sicht – von vornherein als illusorisch, denn die Abschaffung des Massgeblichkeitsprinzips ist von der Sache her fragwürdig, und politisch dürfte ein solcher Akt ohnehin kaum realisierbar sein. Es sind daher Vorschläge auszuarbeiten, die aufeinander abgestimmte Lösungsansätze für Handels- und Steuerbilanz anbieten.

OBT Wir sind aber der Ansicht, dass vor Inkraftsetzung des RRG das Steuerrecht revidiert und angepasst werden muss. Es müssen auch steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze entwickelt werden, da ohne diese ein rechtsleerer Raum geschaffen würde. Nachdem die Gewinnermittlung neu nach den Grundsätzen der "fair presentation" zu erfolgen hat, würde das Steuerrecht auf dieser Basis greifen.

Der im RRG vorgesehene Artikel 34 vermag diese Lücke bei weitem nicht zu schliessen und würde zudem unseres Erachtens das ganze Gesetz verwässern und aufweichen. Das heisst, dass das Massgeblichkeitsprinzip der handelsrechtlichen Jahresrechnung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung aufzugeben ist, was entsprechende steuerrechtliche Bewertungsregeln bedingt.

301.06 **Publizität**
 Publicité
 Publicità

301.061 **Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio**

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Wir begrüssen im weiteren die eigenständige schweizerische Lösung i.S. Publizität, welche sich an die Publizitätsregeln des revidierten Aktienrechts anlehnt. Obwohl diese Lösung zurzeit nicht EU-konform ist, ist sie klar einer Publizitätsregelung vorzuziehen, welche in der Praxis von den betroffenen Organisationen zu einem grossen Teil gar nicht befolgt wird und deren Befolgung auch kaum durchsetzbar ist.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Ebenso positiv ist die vorgesehene Regelung für die Publizität und insbesondere auch den Einbezug von Massnahmen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Organisationen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Bien que non conforme à la quatrième et à la septième directives de la CEE en matière de publicité des comptes, la solution retenue par le projet a le mérite de la simplicité et du réalisme. Il ne sert en effet à rien d'imposer aux PME des obligations qu'elles ne sont guère à même de respecter. Comme le rapport explicatif le relève avec pertinence, plus de 80% des PME allemandes violent leurs devoirs de publicité des comptes dans un pays pourtant réputé respectueux des lois.

301.062 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri criticiKantone / Cantons / Cantoni

BE Es fällt auf, dass der Entwurf einen recht unterschiedlich hohen Detaillierungsgrad aufweist. Wir erachten es als inkonsequent, dass einerseits die Positionen der Bilanz, der Erfolgsrechnung und des Anhangs gesetzlich genau determiniert werden, andererseits aber auf wichtige Legaldefinitionen - aus welchen Gründen auch immer - verzichtet wird.

In rechtsetzungssystematischer Hinsicht stellt sich die Frage, ob der Inhalt der Artikel 16, 18, 19, 20 und 22 RRG nicht besser auf Verordnungsstufe zu regeln wäre.

Zudem ist festzuhalten, dass die Vorentwürfe der Expertenkommission Rechnungslegungsrecht nicht durchgehend geschlechtsneutral abgefasst worden sind.

Eine grammatikalische Überarbeitung des Entwurfs wird ausdrücklich angeregt.

JU En ce qui concerne la publicité, la commission d'experts s'est écartée des directives européennes en la matière en proposant une solution spécifiquement helvétique (ch. 9.3 de la première partie du Rapport). On doit admettre que les exigences européennes très élevées en matière de publicité des comptes posent problèmes pour les petites et moyennes entreprises déployant leurs activités au sein de l'Union européenne. Si on tient compte du fait que les communautés européennes cherchent actuellement à alléger les exigences en matière de publicité, la solution proposée peut encore être acceptée. Il paraît toutefois hautement souhaitable que les entreprises suisses modifient leur politique d'information sur leur situation financière et rapprochent leur comportement à celui qui est attendu de la part des acteurs économiques dans les autres pays européens. Si la transparence doit rester un des buts majeurs du projet de LECCA, elle doit être concrétisée par un devoir d'assurer un minimum de publicité. La transparence ne sert que les intérêts des personnes directement liées à l'entité économique si les comptes annuels sont entourés, comme par le

passé, d'un secret impénétrable. Or, des tiers ont un intérêt tout à fait légitime de connaître la situation économique réelle d'une entreprise.

Universitäten / Universités / Università

UniLA Cette partie du rapport souffre malheureusement de plusieurs imperfections, sur la forme et sur le fond.

Sur la forme, au ch. 9.1 (p. 79), le rapport omet de signaler que la terminologie française de la 4ème Directive de l'UE est parfaitement en harmonie avec celle recommandée par les experts: la section 10 de ce texte et son article 47 utilisent précisément le terme de "publicité". Dans l'argumentation contenue au ch. 9.2 ensuite, le rapport laisse au lecteur l'impression que les exigences européennes en matière de publicité seraient laissées sans sanction et prend l'exemple de l'Allemagne. Or, au moment de l'établissement du rapport, un recours en manquement avait été déposé par la Commission européenne contre cet Etat membre de l'Union et complètement instruit par la Cour de Justice. Celle-ci a rendu son arrêt le 29 septembre 1998 (Affaire C-191/95 Commission / Allemagne; réf. Celex 695J0191), et a constaté qu'en ne prévoyant pas de sanctions appropriées en cas d'omission des sociétés de publier leurs comptes annuels, la RFA avait manqué aux obligations qui lui incombait selon les Directives; depuis lors, un projet de loi a été déposé devant le Parlement allemand pour assurer le respect de ces obligations.

Sur le fond ensuite et surtout, la "solution suisse" préconisée par le rapport (p. 81) est insuffisamment motivée. On ne voit en effet guère pourquoi les personnes autres que les créanciers auraient le droit inconditionnel de consulter les comptes annuels et le rapport des contrôleurs des grandes entités, même non cotées en bourse (art. 61), alors qu'elles n'auraient pas ce droit s'agissant d'entités moyennes et petites (art.60). De telles personnes, par exemple des travailleurs à la recherche d'un emploi, peuvent avoir dans les deux cas un intérêt identique à se faire une idée de la situation de l'entreprise. De manière plus générale, une obligation étendue de publicité est de nature à contribuer au respect des nouvelles règles proposées par le projet, selon l'adage qui veut que la lumière est un désinfectant efficace. Aussi, il serait préférable que sur le problème de la publicité, les règles du projet soient remaniées pour assurer leur compatibilité complète avec le droit de l'Union européenne, dont l'optique fondamentale paraît préférable au soussigné.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous regrettons que les dispositions sur la publicité ne soient pas euro-compatibles. En outre, l'intérêt des collaboratrices et collaborateurs doit également être pris en compte. Nous rejetons par ailleurs la limitation proposée d'autoriser la consultation du rapport de gestion et celui du contrôleur des comptes, pour les petites et moyennes entités, uniquement aux créanciers ayant un intérêt digne de protection.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- ANCV** Par analogie, à l'article 62, il n'y a aucune raison pour obliger des sociétés coopératives de production considérées comme grandes entités au sens de l'article 35 à publier leur comptes, du fait qu'elles ne peuvent être cotées en bourse. Dans le commentaire sur l'article 61, il n'est significativement fait référence qu'aux sociétés anonymes pour l'explication du bien-fondé de cet article. Nous demandons dès lors que les sociétés coopératives soient explicitement exemptées de cette obligation.
- ASIP** Die Art. 60 und 61 VE enthalten Bestimmungen über die Publizität.
- Die Hauptgläubiger von Vorsorgeeinrichtungen sind die versicherten Personen. Bereits aufgrund der heute geltenden Bestimmung von Art. 89bis Abs. 2 ZGB haben alle versicherten Personen gegenüber Personalvorsorgestiftungen einen Anspruch darauf, Aufschluss über die Vermögenslage der Vorsorgeeinrichtung zu erhalten, d.h. auf Wunsch Einblick in die Jahresrechnung nehmen zu können. Dazu kommen spezifische Informationspflichten des Arbeitgebers und der Vorsorgeeinrichtungen über die bestehenden Leistungsansprüche gemäss den Art. 331 Abs. 4 OR und Art. 24 FZG. Zudem sollen diese Informationspflichten im Rahmen der anstehenden 1. BVG-Revision zugunsten der versicherten Personen ausgeweitet und umfassender festgelegt werden. Alle Vorsorgeeinrichtungen und auch deren Revisionsstellen haben ihre Jahresberichte, die Jahresrechnungen sowie Kontrollberichte jährlich unaufgefordert den Aufsichtsbehörden zuzustellen. Angesichts dieser, auf die speziellen Bedürfnisse der Vorsorgeeinrichtung zugeschnittenen Spezialregelung der Publizität bzw. der Informationspflichten erweist sich die Übernahme der entsprechenden Bestimmungen des RRG als überflüssig.
- Dies gilt in besonderem Ausmass hinsichtlich der in Art. 61 VE vorgesehenen Veröffentlichung der Jahresrechnung mit dem Bericht des Abschlussprüfers im schweizerischen Handelsamtsblatt. Vorsorgeeinrichtungen sind keine Publikumsgesellschaften, und die spezifischen, gerechtfertigten Informationsansprüche der versicherten Personen sowie die nötigen Informationspflichten gegenüber den Aufsichtsbehörden sind in der vorsorgerechtlichen Spezialgesetzgebung bereits rechtsgenügend geregelt.
- CePatr** Nous avons également de grandes réserves à faire quant à la question de la publicité des données comptables. En effet nous estimons que la nouvelle loi devrait laisser une liberté totale sur ce point aux entreprises, ceci pour des raisons évidentes de protection de la sphère privée, mais également de compétitivité et autres risques liés à une information qui pourrait être utilisée à des fins préjudiciables aux intérêts de l'entreprise.
- VPA** Es ist zunächst zu begrüssen, dass der Begleitbericht ausdrücklich akzeptiert, dass die Publizitätsvorschriften der EU unverhältnismässig und damit nicht sachgerecht seien. Aus unserer Sicht legt der Begleitbericht indes keine genügenden Gründe für die neue Regelung von Art. 61 dar. Private, d.h. nicht kotierte Aktiengesellschaften, haben auch dann, wenn sie – im Sinne des Entwurfes – „grosse Organisationen“ sind, einen Anspruch auf Informationsschutz. Eine Publikation des Einzelabschlusses oder der konsolidierten Rechnungslegung im Schweizerischen Handelsamtsblatt, wie sie Art. 61 des Entwurfes vorsieht, geht zu weit.

Antrag: Unter Vorbehalt anderer, bestehender rechtlicher Vorschriften (namentlich Aktienrecht bzw. Börsenrecht) ist auch für „grosse Organisationen“ von einer Publikation der Jahresrechnung oder der konsolidierten Rechnung Abstand zu nehmen.

VSA

Unakzeptable Ausklammerung der ArbeitnehmerInnen aus dem Adressatenkatalog!

Völlig unverständlich ist für uns die von der Expertenkommission vorgesehene Ausklammerung der Arbeitnehmenden aus dem Adressatenkreis der neuen Rechnungslegung. Warum nebst den Kreditgebern und den übrigen Gläubigern, den Finanzanalysten und den potentiellen Investoren und den Behörden (Steuer- und Aufsichtsbehörden)" nicht auch die Beschäftigten einbezogen werden sollen, vermag die Kommission nicht glaubwürdig aufzuzeigen. Jede Wertschöpfung beruht auf dem Zusammenwirken von Kapital und Arbeit, und die Vernetzung dieser Faktoren wird in unserer hochkomplexen Produktionsweise immer enger.

Gerade weil die neuen Rechnungslegungsvorschriften Tatbestände wirtschaftlich so objektiv wie möglich präsentieren, ist das Misstrauen gegenüber den Arbeitnehmenden völlig fehl am Platz. Letztere haben seit je bewiesen, dass sie für die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Unternehmung Verständnis haben, wenn man ihnen glaubwürdige Daten und Informationen liefert. Dort, wo es gleichwohl zu Spannungen kommt, liegt dies in aller Regel in einer qualitativ mangelhaften und/oder viel zu spät abgegebenen Information.

Wir bedauern es sehr, dass die Expertenkommission - in der bezeichnenderweise die Arbeitnehmerorganisationen nicht vertreten waren - die neuen Vorschriften nicht auch als Chance verstanden hat, hier zukunftsweisende Signale zu setzen. Wir fordern Sie auf, bei der Weiterbearbeitung dieser Vorlage die ArbeitnehmerInnen mit in den Adressatenkreis der neuen Rechnungslegung aufzunehmen.

Bei der Weiterbearbeitung dieser Vorlage ist im Minimum eine EU-Konformität der Publizitätsvorschriften anzustreben. Der Verweis darauf, dass die bestehenden EU-Regelungen oft unterlaufen würden, scheint uns wenig stichhaltig. Die Schweiz soll hier einen Akzent setzen, mit dem der international anerkannte Standortvorteil der guten Sozialpartnerbeziehungen zusätzlich verstärkt wird.

VSP

L'article 2, alinéa 2 de l'avant-projet prévoit que la nouvelle législation sur la présentation des comptes ne s'applique pas aux entités qui, en raison de leur domaine d'activité, sont soumises à la surveillance de l'Etat, pour autant qu'elles soient régies par des règles exhaustives. De ce fait, ces dispositions ne vaudraient pas pour le secteur bancaire. Pourtant - et le président de la commission d'experts, le Dr. P. Mengiardi, l'a clairement exposé lorsqu'il a été auditionné par l'ASB - l'objectif ultime consiste bel et bien à harmoniser les règles pour toutes les entreprises, y compris les banques. Il est par conséquent réaliste de penser que la loi sur les banques subira tôt ou tard une révision dans ce sens.

C'est pourquoi nous tenons à vous faire part dès maintenant de nos réserves expresses concernant l'application aux sociétés de personnes des règles concernant la publication des comptes annuels.

Si nous comprenons la volonté d'unifier les règles comptables à proprement parler (les banquiers privés sont soumis aux mêmes règles comptables et prudentielles que les autres banques), nous ne partageons pas le point de vue de la commission d'experts lorsqu'elle propose de soumettre toutes les formes de sociétés aux mêmes obligations en matière de publication des comptes.

Pour les sociétés de personnes, plusieurs raisons plaident contre l'obligation de publier les comptes:

- les sociétés de personnes n'ont pas d'actionnaires;
- dans leur cas, il existe une certaine identité entre l' « organisation » (au sens de l'avant-projet) et ses propriétaires-gérants : la publication des comptes représente par conséquent une sérieuse atteinte à la sphère privée de ces derniers puisqu'elle donne une indication très précise de leurs revenus professionnels. Il convient d'observer à ce sujet que ni l'avant-projet de révision du droit comptable ni le Règlement de cotation de la Bourse suisse ne prévoient la publication des revenus perçus par les dirigeants des sociétés anonymes (quel que soit au demeurant l'intérêt qu'une telle information pourrait avoir pour le public en général et les actionnaires en particulier) ;
- le fait que les associés répondent sur leur fortune privée des engagements de leur entreprise peut fausser - au détriment de cette dernière - l'image donnée par les comptes annuels (ceci est en particulier le cas si les associés disposent d'une fortune substantielle). Dès lors, l'image fournie par ces comptes, qui peut être considérée comme complète pour une société anonyme, ne l'est pas pour une société de personnes ;
- le bénéfice des sociétés de personnes ne peut être comparé à celui des sociétés anonymes, puisqu'il se comprend avant la retenue des impôts et de FAVS dus par les associés ;
- il est raisonnable d'admettre que la responsabilité personnelle et illimitée des associés réduit les risques de faillite des sociétés de personnes (le fait que les banquiers privés aient traditionnellement renoncé aux activités à haut risque en est une preuve parmi d'autres).

Toutes ces raisons, qui plaident contre la publication des comptes, doivent évidemment être mises en balance avec celles qui, au contraire, pencheraient en faveur d'une telle publication. Or, à y regarder de plus près, ces dernières ne l'emportent pas :

- on peut certes évoquer l'intérêt des créanciers, mais cet intérêt existe quelle que soit la taille de l' « organisation » à laquelle on a à faire : comment expliquer dès lors l'exception accordée aux petites et moyennes entreprises (PME) ? Du reste, les plus importants créanciers - à commencer par les banques commerciales - ont déjà toutes possibilités de se faire remettre les comptes annuels et d'autres documents pertinents par leurs débiteurs ;
- on pourrait aussi penser aux employés : mais, dans ce cas également, le traitement différencié des sociétés suivant leur taille paraît plutôt moins justifié qu'une différenciation suivant la forme juridique ;

- s'agissant enfin du cas particulier des banquiers privés, il convient de rappeler que ces derniers sont, premièrement, soumis à la surveillance étroite de la Commission fédérale des banques et qu'ils doivent, deuxièmement, publier leurs comptes dès l'instant où ils font appel au public pour obtenir des dépôts de fonds (ce qui est un critère objectif, non arbitraire et dont la validité n'est pas contestée).

Conclusion:

Toutes ces raisons nous incitent à penser que la voie retenue par la commission d'experts en ce qui concerne la publication des comptes des sociétés de personnes n'est pas la bonne. Nous comprenons certes les égards pris à l'endroit des PME et nous ne nous opposons pas aux critères retenus à l'article 35 de l'avant-projet, mais il nous semble que ces critères sont, à tout prendre, plus arbitraires que ne le serait l'exemption pure et simple des sociétés de personnes de l'obligation de publier leurs comptes.

C'est pourquoi, quelle que soit la règle appliquée aux PME, nous proposons que les sociétés de personnes soient dispensées de l'obligation de publier leurs comptes.

VSWK Es ist bekannt, dass die Europäische Union auch kleine Gesellschaften zwingen will, ihre Zahlenwerte offenzulegen. Die EU-Vorschriften werden in Deutschland, vermutlich schon ab nächstem Jahr, zur Folge haben, dass die rund 650'000 deutschen GmbHs und rund 100'000 GmbH & Co. KG ihre Jahresabschlüsse bei den Handelsregistern abzuliefern haben. Dort können sich dann die Informationsdienstleister nach Belieben bedienen, wie jede Drittperson auch.

Die Europäische Union frönt bezüglich Rechnungslegung einem eigentlichen Exhibitionismus. Die deutschen KMU und mittelständischen Unternehmen klagen aufs bitterste. Nicht nur der administrative Mehraufwand, auch die Krisenanfälligkeit durch unnötige Publizität, die einem kleineren Betrieb oder einer Familiengesellschaft im lokalen oder regionalen Umfeld entstehen, aber auch die Wehrlosigkeit gegenüber kapitalstärkeren Unternehmen werden als Argumente gegen die neuen deutschen, von der EU aufgezwungenen Regeln angeführt.

Der Entwurf zu einem neuen schweizerischen Rechnungslegungsgesetz ist, ohne Not, vom gleichen Exhibitionismusgeist der EU geprägt. Was für börsenkotierte Gesellschaften sinnvoll, ja notwendig ist, soll nicht einfach für andere mittlere und grössere Firmen vorgeschrieben werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Im vorliegenden Entwurf zum RRG sind trotz massiver Änderungen die Haftungs- und Verantwortlichkeitsfragen im Zusammenhang mit der Rechnungslegung und Revision sowohl auf Seiten der Organisation, der Organe wie auch der Abschlussprüfer nicht behandelt. Wir sind der Ansicht, dass diese zeitgleich behandelt und überarbeitet werden müssen.

301.07 Revisionspflicht Variante II
Devoir de contrôle variante II
Obbligo di revisione variante II

301.071 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Ap-
provazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Eindeutig bevorzugt wird die Einführung der Revisionspflicht auch für kleine Organisationen (vgl. Bemerkungen zu Variante II zu Art. 43). Einem heute teilweise feststellbaren Rechtsmissbrauch könnte unseres Erachtens mit der vorgeschlagenen Einführung der Revisionspflicht wirksam begegnet werden.

GE Cela étant, le projet de loi prévoit deux variantes relatives au contrôle des comptes (art. 43 LECCA). La première d'entre elles ne soumet au contrôle que les grandes et moyennes entités, soit celles visées à l'alinéa 1 de l'article 43 LECCA, tandis que la seconde soumet au contrôle les comptes de toutes les sociétés de capitaux et coopératives, et ce sans égard à leur taille.

Liminairement, il y a lieu de préciser qu'en cas d'adoption de la variante I un très grand nombre d'entités risqueraient de ne pas être soumises à l'exigence d'être contrôlées puisque, à titre d'exemple, 20'949 entités sur 21'623 à Genève emploient moins de 50 personnes.

Aussi, il est à notre sens très important que la deuxième variante soit consacrée dans la future LECCA. En effet, et ainsi que le relève à juste titre le rapport explicatif, les dispositions relatives à l'établissement des comptes risquent fort de devenir lettre morte, dans la mesure où il n'y a pas de contrôle (p. 97 du rapport explicatif).

Or, c'est justement dans les petites entités, dont on a vu qu'elles sont kyrielle, que l'établissement des comptes obéit à des règles aléatoires et, partant, que le contrôle est très important. En effet, en raison de leur taille, ces entités pourraient ne pas percevoir d'emblée l'avantage d'établir une comptabilité selon le principe de la LECCA. Une telle situation impliquerait toutefois une difficulté majeure pour les tiers - les créanciers par exemple - qui ne pourraient pas avoir une vision correcte et complète de l'état financier de ladite entité. Ainsi, compte tenu du nombre d'entités en cause et, partant, de leur importance économique évidente, il y a un intérêt public considérable de disposer de comptes annuels établis dans les règles et, par voie de conséquence, dûment vérifiés.

Il y a lieu d'ajouter que l'adoption de la variante I irait à l'encontre du but même de la loi, dans la mesure où elle aurait pour conséquence de soustraire une grande partie des entités (sociétés anonymes et, cas échéant, Sàrl) qui sont aujourd'hui soumises, selon les règles du code des obligations, au contrôle de leurs comptes. En définitive, cette solution impliquerait un accroissement des risques liés à ce type d'entités vu la difficulté pour des tiers créanciers d'anticiper, voire de constater une éventuelle dégradation de la situation. On peut même craindre par ricochet que de tel-

les entités rencontrent des difficultés accrues à trouver le financement qui est indispensable à leur épanouissement économique, et ce en raison de l'absence de certification de leur situation comptable.

NE Les nouvelles dispositions sur l'établissement des comptes, la structure du bilan et les règles d'évaluation seront d'une très précieuse utilité dans le cadre des activités de contrôle exercées par les autorités lorsqu'elles sont amenées à examiner des pièces comptables. On peut penser notamment ici aux autorités judiciaires civiles ou pénales et aux autorités administratives, plus spécialement le fisc, les offices des poursuites et faillites et le registre du commerce.

A ce titre et afin d'éviter que certaines règles de la LECCA ne deviennent lettre morte, comme le laisse entrevoir le rapport explicatif à la page 97, l'ensemble des personnes morales et des entreprises d'une certaine envergure devraient être dotées d'un réviseur. En ce sens, l'opinion de la commission selon laquelle on peut faire confiance aux sanctions civiles et pénales ainsi qu'à la défense des intérêts particuliers par les personnes concernées pour assurer le respect des dispositions relatives à l'établissement des comptes, n'est pas convaincante. En effet, le nombre, l'importance et les difficultés liées au traitement des faillites démontrent que les sanctions civiles et pénales sont souvent inefficaces lorsque l'on ne peut pas disposer d'une comptabilité fiable et contrôlée. En ce sens, la variante II devrait être retenue.

Plus fondamentalement, il est fonctionnellement indispensable de doter toutes les corporations commerciales d'un organe de contrôle indépendant susceptible de garantir le respect des règles sur l'établissement des comptes annuels. En effet, cet organe indépendant est essentiel pour assurer la protection des actionnaires, des associés et des créanciers, lorsque l'on est en présence de personnes morales qui, par essence, garantissent leurs créanciers exclusivement au moyen de leur actif social.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KDKF Die Expertenkommission stellt bei Art. 43. Abs. 2 E-RRG zwei Varianten zur Diskussion. Die Finanzdirektorenkonferenz bevorzugt Variante II. Es scheint uns gerechtfertigt, dass auch kleine Kapitalgesellschaften und Genossenschaften revisionspflichtig sein sollen. Der Schutz der Anleger und der Genossenschafter rechtfertigt den Aufwand, den die betroffene Firma in diesem Fall zu betreiben hat. Zumal die Anforderungen an die Abschlussprüfer bei kleinen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erleichtert werden (Art. 44 E-RRG).

Universitäten / Universités / Università

UniLA A cet égard toutefois, il faut faire une réserve concernant l'une des variantes envisagées pour la dispense du devoir de contrôle. La suppression de cet instrument pour toutes les petites entités (variante I de l'article 43) doit être écartée au profit de l'autre, consistant à maintenir en tout cas un contrôle des comptes pour les sociétés de capitaux et coopératives, quelle que soit leur taille, et pour les comptes consolidés (variante II de l'article

43). Outre l'argument pertinent invoqué dans le rapport (p. 97: fiabilité nécessaire des comptes au vu des dispositions relatives à la protection du capital), il y en a d'autres, tenant au souci de protection des associés ou actionnaires minoritaires, et au fait que l'absence de responsabilité personnelle des titulaires de l'entreprise doit avoir un prix, celui du contrôle des comptes. Pour cette raison, si un projet d'introduire à l'avenir en droit suisse la nouvelle forme de la "société de personnes à responsabilité limitée" devait se concrétiser, il y aurait lieu d'ajouter cette forme de société à celles dont les comptes devraient en tout état de cause être contrôlés. En revanche, l'allègement des exigences relatives aux contrôleurs des comptes pour les petites entités pourrait lui, être admis (variante II de l'art. 44, et le commentaire du rapport à p. 150).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Bei der Variante II der Revisionspflicht muss Gläubigern von Kleinunternehmen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) das Recht auf Kapitalschutz gewährt werden. Aus der Sicht der Bankenprüfung und im Speziellen bei den Ausleihungsprüfungen ist das Vorliegen einer geprüften Jahresrechnung mit Revisionsbericht für die Beurteilung der Bonität in vielen Fällen hilfreich und notwendig. Bei der Nicht-Unterstellung von kleineren Organisationen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) unter die Revisionspflicht ist die Wirkung der Revision des Rechnungslegungsrechtes für diese kaum spürbar.

Bei der Revisionspflicht und Fähigkeit des Abschlussprüfers plädieren wir jeweils für die Variante II.

SVW Vorab weisen wir auf die Instruktionen des EJPD an die Expertenkommission hin (S. 57 des Begleitberichtes), gemäss welcher "die neuen Vorschriften ... für alle Gesellschaftsformen des Privatrechts mit juristischer Persönlichkeit (... Genossenschaften ...) Anwendung finden (sollen)". Eine Ausnahme, wie sie in Variante I von Art. 43 Abs. 2 des Vorentwurfs zu finden ist, widerspricht dieser Instruktion. Sie ist aber auch, wie wir im folgenden begründen werden, sachlich falsch, ja gefährlich.

Unsere Mitglieder sind Genossenschaften ganz unterschiedlicher Grösse und Struktur; von kleinen, der Selbstorganisation verpflichteten, idealistisch ausgerichteten Gemeinschaften bis hin zu grossen Wohnbaugenossenschaften mit eigener professioneller Verwaltung. Im Mittelfeld liegen viele Genossenschaften, die zwar - angesichts des Immobilienbesitzes - eine beachtliche Bilanzsumme aufweisen, jedoch dadurch, dass sie durch die Mitglieder ehrenamtlich verwaltet werden, nur wenige Arbeitnehmende haben und, weil die Mietzinsen nach den Selbstkosten berechnet werden und kein Gewinn erwirtschaftet wird, nur einen mässigen Umsatz erzielen. In der nachfolgenden Tabelle finden Sie einige Beispiele unter Angabe von Wohnungszahl, Bilanzsumme, Jahresumsatz und Anzahl Arbeitnehmender.

<i>Name</i>	<i>Ort</i>	<i>Wohnungen</i>	<i>Bilanzsumme</i>	<i>Umsatzerlös</i>	<i>Arbeitnehmer</i>	<i>Revisionspflicht</i>
Bahoge	Zürich	896	151'798'805	11'479'009	10	ja
Silu	Kloten	814	99'000'000	9'996'679	0	ja
Eigengrund	Zürich	805	93'917'668	9'113'804	9	ja
Eisenbahner	Bern	660	27'047'078	5'674'149	10	nein
Süd-Ost	Zürich	640	90'066'973	7'403'214	8.5	nein
Halde	Zürich	628	70'087'071	6'649'030	8	nein
Letten	Zürich	602	78'624'584	6'648'201	10	nein
Waidberg	Zürich	600	59'320'252	5'799'730	9	nein
Waidmatt	Zürich	539	80'138'267	6'316'522	10	nein
Freiblick	Zürich	527	66'690'482	6'507'338	8.3	nein

Nach Art. 43 Abs. 1 und Abs. 2 Variante I RRG sollen nur noch diejenigen Organisationen ihren Abschluss durch Abschlussprüfer prüfen lassen, die zwei der drei Kriterien Bilanzsumme von 4 Millionen Franken / Umsatzerlöse von 8 Millionen Franken / Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Jahresdurchschnitt erfüllen. Sieben der zehn in der obigen Tabelle genannten Genossenschaften müssten somit nicht zwingend eine Kontrollstelle haben, weil ein Umsatzerlös von mehr als 8 Millionen Franken in der Regel nur von Genossenschaften mit mehr als 800 Wohnungen erreicht wird. Tatsache ist indessen, dass auch die mittelgrossen Baugenossenschaften, die nach Variante I von der Revisionspflicht ausgenommen wären, von einer beachtlichen wirtschaftlichen und sozialpolitischen Bedeutung sind.

Es erscheint uns höchst bedenklich, dass Baugenossenschaften dieser Grösse, mit einer Bilanzsumme von bis zu 90 Millionen Franken, nicht revisionspflichtig sein sollen. Dies insbesondere auch unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten: Gemeinnützige Baugenossenschaften sind in der Regel zu über 90 Prozent fremdfinanziert. Geldgeber sind nicht nur Banken - bei diesen insbesondere die Kantonalbanken -, sondern insbesondere auch die öffentliche Hand (Gemeinden, Kantone, Eidgenossenschaft) durch Subventionen. Die Verluste der Eidgenossenschaft aus der Wohnbauförderung nach WEG sind allgemein bekannt. Gleichwohl würde nach Variante I von Art. 43 RRG für die meisten Empfänger von Wohnbausubventionen der öffentlichen Hand die Revisionspflicht entfallen.

Selbst bei den kleinen Baugenossenschaften ist eine Kontrollstelle nach den jüngsten Erfahrungen unerlässlich. Zum Teil handelt es sich dabei um Organisationen, die von lauter Nichtfachleuten geführt werden und gleichwohl finanzielle Verpflichtungen von mehreren Millionen Franken eingegangen sind. Andere wiederum sind durch Konsortien von Bauhandwerkern gebildet worden, die über keine nennenswerten eigenen Mittel verfügen. In beiden Fällen haben sinkende Immobilienpreise und Wohnungsleerstände vereinzelt zu finanziellen Notlagen geführt. Bei den Sanierungsmassnahmen, an denen unser Verband aktiv mitwirkt, stellen wir immer wieder fest, dass fachkundige Kontrollstellen das Schlimmste hätten verhindern können.

Der Verbandsvorstand des Schweizerischen Verbandes für Wohnungswesen hat deshalb in seiner Sitzung vom 17. März 1999 beschlossen, mit

Nachdruck die Variante I von Art. 43 Abs. 2 abzulehnen und die vorgeschlagene Variante II zu unterstützen, wonach Einzelabschlüsse von Genossenschaften in jedem Fall der Prüfung unterliegen. Nur so ist eine der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Baugenossenschaften entsprechende Revision in jedem Fall gewährleistet und ein ausreichender Schutz der Gläubiger gesichert.

TS Transparency Switzerland befürwortet eine möglichst umfassende Prüfpflicht möglichst vieler Unternehmen. Aus diesem Grunde befürworten wir die Variant II in Art. 43 Abs. 2 des Gesetzes.

301.072 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

VD Quant à la variante soumise au sujet du devoir de contrôle, la formule qui libère l'ensemble des petites entreprises de cette obligation paraît la plus judicieuse dans l'optique d'un allègement des charges administratives incombant à cette catégorie d'entreprises.

ZG Wir finden es richtig, dass im Rahmen des Rechnungslegungsrechts auch das Revisionsrecht überprüft wird. Wir erachten es sinnvoll, das gesamte Revisionsrecht in diesem Erlass zu regeln. Die Regulierung sollte aber nicht allzu weit gehen, da der Bund zur Zeit die starke, die Wirtschaft belastende Regulierung in diversen Bereichen abbauen will und sich hier ein solcher Bereich verpaart.

Wir geben daher mit Bezug auf Art. 43 des Entwurfs mit Vorbehalten jener Variante den Vorzug, welche die kleinen Organisationen nicht in die Revisionspflicht einbezieht (Variante I). Allerdings weisen wir darauf hin, dass Variante I eine Lockerung der Revisionspflicht gegenüber der bisherigen Regelung im geltenden, erst per 1. Juli 1992 in Kraft gesetzten Aktienrecht für kleine Aktiengesellschaften zur Folge hätte. Dies würde bedeuten, dass diese Gesellschaften nicht mehr verpflichtet wären, eine Revisionsstelle (einen Abschlussprüfer) zu wählen. Dieser Schritt zurück bei den Aktiengesellschaften ist problematisch, denn insbesondere wäre eine Kontrolle über die Einhaltung dieser Verpflichtung (Wahl und Eintragung eines Abschlussprüfers im Handelsregister) nicht mehr möglich. Diesem Problem sollte bei der definitiven Ausgestaltung des Gesetzes Rechnung getragen werden. An sich wäre die Variante II konsequenter, da die Revisionspflicht auch für alle GmbH und Genossenschaften generell eingeführt würde, nachdem nicht zuletzt auch die Einführung der Revisionspflicht bei der Aktiengesellschaft das Ausweichen auf andere Rechtsformen zur Folge hatte. Allerdings ist bei der Einführung dieser Variante noch verstärkt damit zu rechnen, dass seitens der KMU abermals gerügt wird, diese Regelung verursache neuen administrativen Aufwand und zusätzliche Kosten und behindere deshalb die freie unternehmerische Entfaltung.

Vorbehalte haben wir insbesondere beim Kriterium der 50 Vollzeitstellen. Auch wenn zwei der drei Kriterien des Katalogs unterschritten werden müssen, um eine Revisionspflicht zu vermeiden, scheint uns dieses Kriterium zu hoch angesetzt, da ein Grossteil der KMU der Schweiz deutlich

weniger als 50 Vollzeitbeschäftigte haben und der Trend bei der Beschäftigung vermehrt hin zu Teilzeitstellen geht.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

FDP Vor dem Hintergrund der vorstehenden Bemerkungen ist es richtig, die Revisionspflicht an die Erfüllung einer gewissen Grössenlimite zu knüpfen. Das Aufrechterhalten der Revisionspflicht für Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf deren Grösse ist nicht sinnvoll. Wir lehnen deshalb Variante II des Entwurfes ab.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

CePatr Voir les remarques sous chiffre 301.032.

THK Gemäss Art. 43 Abs. 1 VE richtet sich die Prüfungspflicht der Unternehmen grundsätzlich nach ihrer Grösse. Wir halten diesen Ansatz für vernünftig und die gewählten Kennzahlen für vertretbar (einschliesslich die Regelung in Abs. 3).

Art. 43 Abs. 2 ist für unseren Berufsstand von zentraler Bedeutung. Die Expertenkommission hat hier zwei Varianten aufgezeigt. Variante II sieht nicht nur für die konsolidierte Rechnung, sondern auch für den Einzelabschluss bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zwingend die Prüfung vor. Auch wenn Variante II aus der geschäftspolitischen Optik unseres Berufsstandes zweifellos den Vorzug verdienen würde, gelangen wir zum Ergebnis, dass im Interesse der Verhältnismässigkeit und unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten eine Prüfungspflicht nur für die in Abs. 1 erwähnten grösseren Unternehmen sowie bei konsolidierten Abschlüssen verankert werden soll. Nach unserer Überzeugung können es im Bereich der KMU durchaus die Bedürfnisse des Unternehmens selbst bzw. sein Marktumfeld sein, die letztlich über die Prüfung entscheiden. Die Prüfung des Jahresabschlusses eines operativen Unternehmens mit unterschiedlichen stake-holder-Interessen erscheint sinnvoll, die Prüfung einer kleinen Immobilien AG wird es häufig nicht sein. Wir halten es m.a.W. für richtig, die KMU, d.h. jene Unternehmen, welche die kritische Grösse gemäss Art. 43 Abs. 1 nicht überschreiten, nicht in die Prüfungspflicht mit einzubeziehen, sondern ihnen eine freiwillige Prüfung zu ermöglichen. Für zahlreiche Kleinorganisationen im Rechtskleid der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft würde demzufolge die Prüfungspflicht grundsätzlich entfallen (AG) bzw. nicht eingeführt (GmbH). Wir schliessen uns also grundsätzlich, aber unter Vorbehalt der nachfolgenden Ausführungen, der Variante I an.

Variante I wird indessen in zahlreichen Fällen den Interessen der Aktionäre nicht gerecht werden. Die Prüfung der Jahresrechnung bezweckt in erster Linie den Schutz der Aktionäre und unter ihnen vor allem den Schutz der Minderheitsaktionäre. Die gänzliche Aufhebung der Prüfungspflicht (Variante I) könnte in vielen Fällen dazu führen, dass die Aussagekraft und damit die Transparenz der Jahresrechnung im Bereiche der KMU von den in der Verwaltung vertretenen Mehrheitsaktionären gesteuert wird. Aus diesem Grunde schlagen wir vor, als Korrektiv zur Prüfungsfreiheit gemäss Variante I ein "opting in" einzuführen. Danach kann die Organisation selbst die Prüfungspflicht in den Statuten verankern und damit eine

dauerhafte Entscheidung zugunsten von Transparenz und Minderheitenschutz fällen. Darüber hinaus muss jeder Aktionär verlangen können, dass für das folgende Jahr eine Prüfung durchgeführt wird. Im übrigen steht es dem Verwaltungsrat frei, den Abschluss des Unternehmens - etwa in Berücksichtigung von Gläubigerinteressen oder allfälligen Bedürfnissen anderer stakeholder - freiwillig prüfen zu lassen. Mit diesem Vorschlag glauben wir, sowohl dem Postulat der Verhältnismässigkeit bzw. Wirtschaftlichkeitserwägungen wie auch den Anliegen des Minderheitenschutzes in ausgewogener Weise Rechnung zu tragen, ohne dass die Entscheidung bereits auf Gesetzesstufe zulasten der einen oder anderen Zielsetzung ausfallen müsste.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC De par cette répartition en deux catégories (voir les remarques sous chiffre 301.032), l'obligation du contrôle des comptes selon l'article 43 ne serait pas requise pour les petites entités, à moins que les banques, établissements mettant à disposition des fonds ou les actionnaires l'exigent. Ce qui permettrait d'abaisser les coûts administratifs surtout en ce qui concerne les petites entités qui confient la tenue, voire le bouclage des comptes à une fiduciaire.

**301.08 Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer
Procédure d'agrément pour les contrôleurs des comptes
Procedura d'abilitazione per revisori contabili**

301.081 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

BL Die Vorschriften über die Anforderung und das Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer erachten wir als zweckmässig.

ZG Mit Bezug auf die Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) wird die Prüfung der Voraussetzungen für die Zulassung als Abschlussprüfer nun an eine aus Fachkräften zusammengesetzte Zulassungsstelle übertragen. Dies hätte zur Folge, dass die in dieser Hinsicht wenig kompetenten Handelsregisterämter von einer unangenehmen Aufgabe entlastet würden. Deshalb begrüssen wir den Vorentwurf für diese Verordnung.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Wir begrüssen es in hohem Masse, dass eine Zulassungsstelle für Abschlussprüfer eingeführt werden soll. Die geltende "Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren" galt stets und von Anfang an nur als eine Zwischenlösung, weil seinerzeit auf das nach der 8. EG-Richtlinie zwingend verlangte Anerkennungsverfahren

verzichtet worden war. Schon in ihrer Vernehmlassungsantwort zum Verordnungsentwurf vom März 1992 hat es deshalb die Treuhand-Kammer als eine vordringliche Aufgabe zur Umsetzung des EU-Rechts gehalten, ein Zulassungssystem einzuführen. Diese Erkenntnis hat richtigerweise auch Eingang in den Schlussbericht der Groupe de réflexion "Gesellschaftsrecht" vom 24. September 1993 gefunden, wo ausgeführt wird, dass als Aufsichtsbehörde eine Kommission oder Zulassungsstelle einzusetzen sei, in der die einschlägigen Berufsverbände angemessen vertreten sein sollen. Der Bericht führt weiter aus, dass von einer staatlichen Stelle abzusehen sei (S. 14). Im Gegensatz dazu ist die Zulassungsstelle gemäss RRG-Entwurf (Art. 46, Art. 47) und VZA-Entwurf (Art. 4) nunmehr öffentlich-rechtlich konzipiert.

Vorort Bereits 1994 haben wir festgestellt, dass ein Handlungsbedarf betreffend der Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für ein Zulassungssystem für Abschlussprüfer besteht, um Schweizer Revisoren und Revisionsgesellschaften die Anerkennung in der EU zu ermöglichen. Diesbezüglich schafft der Vorentwurf eine gute Grundlage.

301.082 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Die aargauische Finanzkontrolle ist heute bei zahlreichen Organisationen des Privatrechts, die Staatsbeiträge erhalten, auch mit der Abschlussprüfung betraut. Nach Art. 45 des Gesetzesentwurfes sollen von den reVISIONspflichtigen Organisationen natürliche und juristische Personen oder Personengesellschaften als Abschlussprüfer ernannt werden können. Die Finanzkontrolle könnte demnach insbesondere bei mit staatlichen Mitteln geförderten Genossenschaften, Stiftungen und Vereinen keine Abschlussmandate mehr ausüben. Auch wenn die Finanzkontrolle keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, kommt ihr eine genügende - gesetzlich verankerte - Unabhängigkeit zu. Damit die Finanzkontrollen (auch diejenige des Bundes) auch in Zukunft weiterhin als Abschlussprüferinnen tätig sein können, sollten sie im RRG ausdrücklich als zugelassene Abschlussprüferinnen genannt werden.

GR Das zur Diskussion stehende Bundesgesetz betrifft nur die Rechnungslegung und Revision im privatrechtlichen Bereich; öffentlich-rechtliche Institutionen werden nicht erfasst. Die vorgesehenen bedeutenden Änderungen im privatrechtlichen Bereich werden indessen indirekt auch Auswirkungen auf den öffentlichen Bereich haben; aus dieser Sicht erscheint es uns doch angezeigt, einige Bemerkungen zu dieser Vorlage anzubringen.

Nach unserem Dafürhalten sollen die Finanzkontrollen (von Bund, Kantonen und Gemeinden) auch künftig als Abschlussprüferinnen bei Organisationen, welche im Wesentlichen durch öffentliche Mittel getragen werden, tätig sein können. Um dies sicherzustellen, sind sie im RRG ausdrücklich als zugelassene Abschlussprüferinnen zu nennen. Entsprechende Regelungen sehen auch andere eidgenössische Erlasse vor (beispielsweise Art. 33 BVV2, Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge).

Die Finanzkontrollen arbeiten nicht weisungsgebunden. Die geforderte Unvoreingenommenheit im Sinne von Art. 48 RRG garantieren sie mindestens in gleichem Mass wie die honorarabhängigen privaten Revisionsgesellschaften. Erhalten die Finanzkontrollen die Zulassung als Abschlussprüferinnen von Gesetzes wegen, ist Art. 50 Abs. 2 (beide Varianten) konsequenterweise wie folgt zu ergänzen:

„Prüfungen der Finanzkontrollen werden von einem zugelassenen Abschlussprüfer geleitet.“

- SZ** Die eidgenössische Finanzkontrolle und kantonalen Finanzkontrollen sollten von Amtes wegen als Abschlussprüfer für jene privatrechtlich organisierten Kapitalgesellschaften zugelassen werden, die staatlich beherrscht werden. Das Fehlen einer solchen Bestimmung könnte vor allem bei kleinen kantonalen Finanzkontrollen zur Situation führen, dass diese bei privatrechtlich organisierten, jedoch staatlich beherrschten Kapitalgesellschaften mangels Erfüllung der Zulassungsbedingungen gemäss Art. 1 und 2 VZA keine Abschlussprüfungen mehr durchführen dürfen, wohl hingegen bei jenen Organisationen, die nicht dem RRG unterliegen (Art. 2 Abs. 2 RRG: Das gilt nicht für Organisationen, die auf Grund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen).
- TG** Kantonale Finanzkontrollen sollten weiterhin Vereine und Stiftungen, aber auch Aktiengesellschaften prüfen können, ohne ein Zulassungsverfahren durchlaufen zu müssen.
- ZG** Wir betrachten allerdings das Fehlen einer Vorschrift, wonach die Zulassung bei Wegfall eines einwandfreien Leumunds entzogen wird, als Mangel.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EFK** Auch wenn der Geltungsbereich des RRG das Rechnungswesen des Bundes nicht berührt, wird es nachhaltige Auswirkungen auf Organisationen mit privatrechtlicher Rechtsform haben, die in die mittelbare Staatsverwaltung einbezogen sind und in der Folge auch der Finanzaufsicht durch die EFK unterliegen (vgl. Art. 8 Abs. 1 Finanzkontrollgesetz, FKG SR 614.0). Die EFK ist heute bei zahlreichen Stiftungen des Privatrechts, die Bundesbeiträge erhalten (beispielsweise Schweizerischer Nationalfonds), auch mit der Abschlussprüfung betraut. Die Konzeption der Revision im 4. Titel des RRG, insbesondere die Anforderungen an die Abschlussprüfer und die entsprechende Revisionslegitimation ist deshalb auch für die Ausrichtung der EFK von erheblicher Bedeutung. Wir bitten Sie deshalb, insbesondere unsere diesbezüglichen Anliegen bei der Vorbereitung der Botschaft des Bundesrates zu berücksichtigen (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 302.01, Art. 45).

FDF Als Vertreterin der Finanzkontrollen der Kantone AG, AR, BL, BS, GL, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SZ, SO, TG, UR, ZG und ZH sowie der Städte Chur, Luzern, St. Gallen, Schaffhausen, Winterthur und Zürich nimmt die Fachvereinigung der Finanzkontrollen zum Revisionsteil des Entwurfs RRG wie folgt Stellung:

Die Finanzkontrollen sind gegenwärtig bei zahlreichen Organisationen des Privatrechts, welche Staatsbeiträge erhalten, auch mit der Abschlussprüfung betraut. Die Konzeption der Revision im 4. Titel des RRG, insbesondere die Anforderungen an die Abschlussprüfer und die entsprechende Legitimation zur Revision ist daher für die Finanzkontrollen von erheblicher Bedeutung. Wir bitten Sie deshalb, unsere Anliegen zu berücksichtigen (vgl. die Bemerkungen unter Ziff. 302.01, Art. 45, 49 und 50 VE RRG).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Die Treuhand-Kammer würde eine privatwirtschaftlich organisierte Zulassungsstelle vorziehen (analog etwa dem für die Umsetzung der Geldwäscherei-Gesetzgebung vorgesehenen Selbstregulierungs-Modell gemäss Art. 24 ff. des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997). Für eine solche Lösung spräche sicherlich der Umstand, dass das in der Branche vorhandene Know-how (zweckmässige Verwaltung, Betreuung, Qualitätssicherung, Überwachung u.ä.) und die intakten Beziehungen zu ausländischen Zulassungsstellen in optimalster Weise genutzt werden könnten. Als weiterer Vorteil einer solchen Delegation staatlicher Kompetenzen an eine private Organisation darf sicherlich auch angeführt werden, dass die staatliche Verwaltung dank dem "Outsourcing" staatlicher Kompetenzen an die Privatwirtschaft weniger stark aufgebläht würde. Auch die 8. EG-Richtlinie unterstützt solche Anstrengungen, gelten doch Berufsvereinigungen explizit als "Behörden" im Sinne der Richtlinie, sofern sie zur Erteilung von Zulassungen ermächtigt sind (Art. 2 Abs. 2). Die Treuhand-Kammer als privater Verein würde sich gerne anbieten, die Funktionen der zu schaffenden Zulassungsstelle in Selbstregulierung wahrzunehmen, wozu der RRG-Entwurf mit einer entsprechenden Belehrensnorm ergänzt werden müsste.

Auch wenn wir in der Branchen-Selbstregulierung entscheidende Vorteile erblicken, könnten wir uns der vorgeschlagenen Lösung, welche eine Zulassungsstelle in staatlicher Ausgestaltung vorsieht, anschliessen, vorausgesetzt, dass die Mehrheit der Mitglieder der Zulassungsstelle zugelassene Abschlussprüfer sein müssen (wie dies Art. 46 Abs. 2 RRG-Entwurf auch vorsieht) und dass der Treuhand-Kammer als der führenden Branchenorganisation gegenüber dem Bundesrat auch ein diesbezügliches Vorschlagsrecht für Nominationen zukommt. Selbstverständlich anbietet sich die Treuhand-Kammer auch in diesem Fall, inskünftig als Sekretariat der Zulassungsstelle zu fungieren.

Im übrigen verweisen wir auf unsere Bemerkung zu Art. 46.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASEGH Bien que l'on puisse comprendre la volonté de professionnaliser le contrôle ou la révision des comptes, il semble que cet avant-projet tienne essentiellement compte des grands groupes et entreprises.

Nous relevons que les conditions pour l'agrément des personnes physiques autorisées à contrôler des comptes, sont beaucoup trop strictes, ne permettant pas par exemple à un expert en gestion hospitalière ou à un comptable breveté, de procéder à la révision de comptes.

Nous souhaitons instamment que notre diplôme acquis après une période de formation de trois ans et une pratique professionnelle d'au moins 5 ans, soit reconnu dans le cadre de l'agrément personnes physiques.

L'avant-projet devrait spécifier les conditions-cadres pour les entreprises de taille moyenne, total du bilan n'est pas de 4 mio, le chiffre d'affaires de 8 mio et dont le nombre d'emplois pas le minimum de 50 personnes. Cela permettrait de déterminer aussi quelles sont les compétences requises en matières de contrôle de compte pour ce type d'institution ou d'entreprise.

**301.09 Abschlussprüfer/Abschlussprüfung
 Contrôleur des comptes/Contrôle des comptes
 Revisore contabile/Revisione dei conti**

301.091 Kritische Stellungnahme / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Betreffend Ernennung und Abberufung des Abschlussprüfers durch das Gericht können praktische Erfahrungen des Handelsregisteramtes des Kantons Aargau eingebracht werden (vgl. Bemerkungen unter Ziff. 302.01 zu Art. 53). Eine wirksame, gesamtschweizerisch einheitliche Sanktionsmöglichkeit (Möglichkeit der gerichtlichen Auflösung) erscheint uns ein geeignetes Mittel, um festgestellte Rechtsunsicherheiten auszumerzen.

BE Zur Verordnung haben wir keine Bemerkungen anzubringen. In Anlehnung an unsere Ausführungen zu Artikel 44 wäre zu prüfen, ob eine weitere Kategorie von Abschlussprüfern für mittlere Unternehmen, Vereine und Verbände eingeführt werden sollte, damit auch bei diesen grössere Gewähr für eine kompetente Abschlussprüfung besteht.

BL Bei der Umschreibung der Aufgaben des Abschlussprüfers (Art. 54 - 58 RRG) befürworten wir eine (obligatorische) Ausdehnung auf die Geschäftsführungsprüfung und eine Bestätigung des Gütegrades des internen Kontrollsystems, wie dies in Spezialgesetzen teilweise stipuliert ist.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous regrettons que les questions de responsabilités en relation avec le droit comptable ne soient pas évoquées, soit la responsabilité des orga-

nes dirigeants et des contrôleurs de comptes et nous souhaitons dès lors que le projet soit complété sur ce point.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Wie schlagen vor, dass der Ausdruck "Revision" durch "Abschlussprüfung" ersetzt wird entsprechend der Tatsache, dass im VE der Revisor als Abschlussprüfer bezeichnet wird. Entsprechend würde das Gesetz "Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Abschlussprüfung" genannt. Soweit der Begriff "Revision" im Sinne des Abschlussprüfers in anderen Gesetzen verwendet wird, sollte die Bezeichnung auch dort geändert werden.

Objektivität und Unvereinbarkeit: Die Bestimmungen von Art. 48, 49 und 50 des VE und insbesondere deren Beziehung zueinander haben in unseren Kreisen zu Diskussionen Anlass geben, weil diese Bestimmungen teilweise als nicht sehr klar empfunden wurden.

In Art. 49 Abs 1 VE werden z.B. die Arbeitnehmer des Abschlussprüfers, welche nicht an der Prüfung beteiligt sind, nicht erwähnt. In Abs. 2 wird dann der Arbeitnehmer erwähnt, in dem Sinne, dass er nicht Organ, Mitglied eines Organs oder Arbeitnehmer der geprüften Organisation sein darf. Dürfte der nicht in die Abschlussprüfung involvierte Arbeitnehmer in seiner persönlichen Eigenschaft jedoch z.B. die Bücher einer geprüften Organisation führen?

Wir regen an, dass geprüft wird, ob diese Bestimmungen nicht etwas lesbarer bzw. verständlicher formuliert werden könnten (vgl. auch die Bemerkungen unter Ziff. 302.01 zu Art. 48 f.).

Die Expertenkommission hat keinen Vorschlag zur Neuregelung der Haftung des Abschlussprüfers erarbeitet (Bericht S. 84). Die Begründung hierfür scheint uns nicht sachgerecht. Zunächst wird ausgeführt, dass der Zusammenhang mit der Haftung anderer verantwortlicher Personen zu beachten ist. Wir teilen diese Meinung insoweit, als die verschiedenen Haftungsregeln aufeinander abzustimmen sind, was jedoch auch anlässlich der Einführung des RRG geschehen kann. Inwieweit die unterschiedlichen Rechtsformen der zu prüfenden Organisationen einen Hinderungsgrund darstellt, ist nicht nachvollziehbar, denn der Anknüpfungspunkt der Haftung ist - dies wird in der Praxis zu häufig übersehen - die Prüfung selbst. Diese aber soll nun - rechtsformübergreifend - einheitlich im RRG geregelt werden. Es ist nun nicht einzusehen, dass das RRG die Pflichten des Abschlussprüfers umfassend ordnet, die Folgen der Pflichtverletzung aber weiterhin (nur) im Aktienrecht geregelt bleiben sollen. Es muss auch eine entsprechende Regelung der Haftung des Abschlussprüfers erfolgen, wobei aus nachstehenden Gründen auch die Haftung des Abschlussprüfers generell zu überdenken ist:

Der gegenwärtige Rechtszustand ist unbefriedigend. Die Revisionsstelle haftet neben den übrigen Organen mit denselben für den ganzen Schaden, obwohl der Schaden primär auf Verfehlungen der Gesellschaftsleitung zurückzuführen ist, während der Anknüpfungspunkt der Haftung der Revisionsstelle die Nichtentdeckung eines Missstands beziehungsweise die Unterlassung von Gegenmassnahmen ist. Die Revisionsstelle soll zwar für ihre Fehler haften, aber nicht gleichgeordnet neben den Hauptverantwortlichen (z.B. Geschäftsleitung, Verwaltungsrat etc.). Faktisch

haftet im Konkursfall heute alleine die Revisionsstelle, da sie noch solvent ist, während die Hauptverantwortlichen wegen fehlender Mittel nicht oder nur zurückhaltend belangt werden. Exzessive Forderungen gegen Revisionsstellen konkursiter Unternehmen sind nicht nur in angelsächsischen Ländern bekannt, sondern halten zunehmend auch in der Schweiz Einzug. Sie sind mittelfristig kontraproduktiv, indem sie eine übermässige Verteuerung der Revisionsleistungen bewirken (anschwellende Prämien für Haftpflichtversicherungen) und zu Überreaktionen der Revisionsstelle bei der Beurteilung von Sanierungsmassnahmen führen, die geschäftsmässig nicht erforderlich sind.

Wir streben eine Lösung an, die bezüglich der in Frage stehenden Interessen, die Einbettung in die übrigen Haftungsregeln, die EU-Kompabilität und die rechtsvergleichenden Aspekte breit abgestützt und durchdacht ist. Aus diesem Grunde haben wir darauf verzichtet, bereits zum jetzigen Zeitpunkt mit einem selbstformulierten Vorschlag aufzuwarten, der nur zu leicht mit dem Hinweis auf unser Eigeninteresse abgetan werden könnte. Um dieses allein geht es nicht, sondern auch um die negativen Auswirkungen zunehmend exzessiver Verantwortlichkeitsansprüche gegen Revisionsstellen sowohl auf die geprüften Unternehmen wie auch auf die Wirtschaft insgesamt.

Wir haben deshalb beschlossen, von unabhängigen Sachverständigen ein Konzept betreffend die Haftung des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung des EU-Rechts ausarbeiten zu lassen und Ihnen gestützt darauf einen konkreten Vorschlag so rechtzeitig zu unterbreiten, dass er im Rahmen des bundesrätlichen Entwurfs noch berücksichtigt werden kann. Für die Abstimmung des weiteren Vorgehens werden wir mit Ihnen noch Kontakt aufnehmen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Im Zuge der Überarbeitung des RRG ist unseres Erachtens zu prüfen, ob nicht analog der EG-Richtlinien eine Haftungsbeschränkung für die Revisionsstelle eingeführt werden könnte.

301.10 Konsolidierte Rechnung / Comptes consolidés / Conto consolidato

301.101 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

ZG Der Erweiterung der Konsolidierungspflicht auf alle rechnungslegungspflichtigen juristischen Personen und den Konsolidierungsgrundsätzen können wir zustimmen.

Universitäten / Universités / Università

UniLA Les propositions et explications du rapport emportent l'adhésion. Il est notamment particulièrement opportun d'avoir prévu l'obligation pour les petits groupes d'établir des comptes consolidés. En revanche, l'affirmation du rapport selon laquelle le projet, en reprenant la solution des normes IAS sur le périmètre de consolidation, s'écarterait de la 7ème Directive de l'UE, paraît discutable. On constate à la lecture du document de la Commission Européenne "Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives" du 27 avril 1999 (Réf. XV/6005/99) que la contradiction relevée par les experts suisses entre l'art. 14 de la 7ème Directive et la norme IAS topique (no 27) est plus apparente que réelle (voir les conclusions de ce document, sous chiffre 4).

301.102 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri criticiInteressierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ANCV Il nous semble que l'obligation d'établir des comptes consolidés (article 38) est excessive pour des sociétés coopératives de production, souvent réunies en fédération, elle-même société coopérative. Des dérogations à cette règle doivent être envisagées pour certaines sociétés coopératives, car de cette obligation découleraient des coûts administratifs disproportionnés, alors que le besoin de faire présentation n'est pas établi, ces sociétés n'étant par définition pas cotées en bourse.

IndHold Bewertungsprobleme im Einzelabschluss:

Der vorliegende Entwurf des RRG würde u.E. unnötige Probleme schaffen für grosse Gesellschaften, welche eine konsolidierte Rechnung erstellen und publizieren. Wir möchten die auftretenden Schwierigkeiten anhand einer reinen Holdinggesellschaft illustrieren, welche für den Konzern eine konsolidierte Rechnung gemäss IAS publiziert.

- Fall 1: Holding mit IAS-Rechnungslegung für die Konsolidierung:

Art. 36 RRG bestimmt, dass eine Holdinggesellschaft auch ihren Einzelabschluss nach IAS (oder einem anderen anerkannten Regelwerk) erstellen muss. Das bedeutet, dass gewisse Standards, wie z.B. IAS 12 betreffend latente Steuern, oder die sehr weitgehenden Offenlegungsbestimmungen aller IAS für den Holdingabschluss berücksichtigt werden müssten (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 302.01, Art. 36). Darüber hinaus würden folgende, wohl nicht bedachten Konsequenzen resultieren:

Die IAS beinhalten zwar nur wenige Bestimmungen über den Einzelabschluss, aber eine wichtige regelt die Bewertung von Beteiligungen: Gemäss IAS 27 § 30 können Beteiligungen an konsolidierten Tochtergesellschaften im Einzelabschluss entweder zu Equity-Werten, zu Anschaffungswerten oder zu „Revalued Amounts“ verbucht werden. Letztere wird im Zusammenhang mit dem neuen IAS 39 (Financial Instruments) auf „fair value“ abgeändert.

Gemäss Art. 37 RRG ist dort, wo das gewählte Rechnungslegungssystem Wahlmöglichkeiten vorsieht, die Variante zu wählen, die dem RRG entspricht. Daraus folgt, dass die Holding die Beteiligungen gemäss Art. 28 RRG zu Equity-Werten bewerten und deren Wertveränderungen in der Erfolgsrechnung verbuchen müsste. Dies hätte starke Auswirkungen auf den Gewinnausweis: Wenn beispielsweise eine Tochtergesellschaft ihren Gewinn nicht an die Muttergesellschaft ausschüttet, sondern einbehält und reinvestiert, dann müsste die Muttergesellschaft die Wertveränderung der Tochtergesellschaft als „Gewinn“ ausweisen, obwohl dieser von der Tochtergesellschaft nicht in der Form von Dividenden der Muttergesellschaft überwiesen wurde. Es ist nicht klar, in welchem Rahmen die Ausschüttung von Dividenden durch die Muttergesellschaft, die aus Buchgewinnen auf Beteiligungen resultieren, zugelassen wird. Wenn daher an der erfolgswirksamen Verbuchung der Wertschwankungen von Beteiligungen festgehalten werden sollte, so müsste geregelt werden, welche Gewinne von der Muttergesellschaft ausgeschüttet werden dürfen.

Die Kursdifferenzen auf Beteiligungen in Fremdwährungen müssen gemäss IAS im Eigenkapital gebucht werden, während Art. 28 Abs. 2 RRG eine Verbuchung in der Erfolgsrechnung vorschreibt. Diese Abweichung müsste eine Holding in Anwendung von Art. 37 Abs. 3 im Anhang aufzeigen.

Für den IAS-Einzelabschluss einer Holding beinhaltet das RRG gegenüber der heutigen Situation somit nachteilige Bewertungsregeln und Einschränkungen, welche zu unnötigen Komplikationen führen werden.

- Fall 2: Holding mit FER-Rechnungslegung für die Konsolidierung:

Da die FER keine Bewertungsregeln für den Einzelabschluss beinhaltet, kann die Situation für eine Holdinggesellschaft mit einer FER-Rechnungslegung nicht dargestellt werden.

- Forderungen, Verbindlichkeiten und Werte mit Börsenkurs (Art. 26):

Aktiva und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs sind gemäss Art. 26 RRG zu diesem Wert zu bilanzieren. Da aus dem Entwurf nicht hervorgeht, wie die Veränderungen dieser Börsenwerte zu buchen sind, muss wohl davon ausgegangen werden, dass diese Veränderungen in der Erfolgsrechnung zu erfassen wären.

Der jüngst verabschiedete IAS 39 (Financial Instruments) gibt bei gewissen Finanzaktiva (available for sale) jedoch die Möglichkeit, Wertveränderungen entweder über Erfolgsrechnung oder über Equity zu verbuchen. Dadurch entsteht folgendes Problem: Weil IAS ein Wahlrecht gibt, müsste die Holding mit IAS-Rechnungslegung gemäss Art. 37 Abs. 2 RRG diese Wertveränderungen in der Erfolgsrechnung buchen.

Diese Regelung im RRG ist ein Nachteil, da eine wichtige Wahlmöglichkeit, welche die IAS den Preparers einräumt, unnötigerweise verloren geht. Zudem würden möglicherweise diese nicht realisierten Wertveränderungen im Holding- und im Konzernabschluss unterschiedlich verbucht.

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit IAS 39 ergibt sich aus der Tatsache, dass dort gewisse Finanzaktiva (held to maturity) zu amortisierten Kosten bewertet werden können, während das RRG die Verbuchung zu Marktwerten vorschreibt.

Auch hier würde das RRG Schweizer Preparers unnötigerweise von der Nutzung einer wichtigen Wahlmöglichkeit des IAS ausschliessen. Dies stellt eine gravierende Interferenz des RRG in die IAS-Anwendung dar.

Ein weiterer Punkt betrifft die Bewertung von Verbindlichkeiten, welche gemäss Art. 26 Abs. 3 zu Börsenwerten zu erfolgen hätte. Diese Regelung würde dazu führen, dass sich der sinkende Börsenwert einer Verbindlichkeit (z.B. ausgegebene Obligation) zu einer entsprechend verbuchten Wertminderung führt, und sich die resultierende Wertdifferenz positiv auf die Erfolgsrechnung des Emittenten auswirkt. Dieser paradoxe Effekt dürfte kaum im Sinne der "fair presentation" liegen. Dies ist auch der Grund, warum in IAS 39 die Bewertung zu Börsenwerten nur bei gewissen Finanzaktiva, nicht aber bei Verbindlichkeiten mit Börsenwerten, vorgesehen ist.

- Beteiligungen an assoziierten Gesellschaften:

Aus dem Entwurf geht nicht hervor, wie die Bewertung von Anteilen assoziierter Gesellschaften erfolgt, d.h. die Fälle, in denen im Normalfall massgeblicher Einfluss, aber keine Kontrolle ausgeübt wird. Art. 28 regelt nur die Bewertung von kontrollierten Gesellschaften. Die Erläuterungen zu Art. 28 beziehen sich jedoch nicht nur auf kontrollierte Gesellschaften, sondern auf alle Beteiligungen über 20%, worunter auch assoziierte Gesellschaften fallen. Wenn in Art. 28 auch assoziierte Gesellschaften erfasst werden sollen, sollten daher die entsprechenden Anpassungen vorgenommen werden. Da Art. 29 die Bewertung von Finanzanlagen regelt, ist er für die Bewertung assoziierter Gesellschaften nicht geeignet.

- Beteiligungen an Joint Ventures:

Art. 28 regelt die Bewertung von Joint Ventures nicht. Es wird daher davon ausgegangen, dass diese bei grossen Organisationen gemäss anerkannten Regelwerken verbucht werden.

- Lösungsansätze bei den Bewertungsproblemen:

Die in diesem Abschnitt aufgeführten Überlegungen unterstreichen die Notwendigkeit einer Anpassung des RRGs, welche die zahlreichen Bewertungsproblemen lösen muss.

Art. 37 RRG sollte daher derart abgeändert werden, dass die in IAS vorgesehenen Methoden und Wahlmöglichkeiten angewendet werden können. Daher schlagen wir eine Bestimmung im RRG vor, wonach Organisationen, welche eine konsolidierte Rechnung publizieren, den Einzelabschluss der Muttergesellschaft nach den Bewertungsregeln und Buchhaltungsprinzipien des angewendeten Regelwerks erstellen müssen, aber von der Erstellung von Angaben, die nur für einen publizierten Abschluss von Bedeutung sind, befreit sind (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 302.01, Art. 36).

SBankV Während man juristische Personen ungeachtet ihrer Grösse ausnahmslos zum Konzernabschluss verpflichten will, sollen Personengesellschaften und Einzelfirmen von diesem Obligatorium ausgeklammert bleiben. Die im Begleitbericht hierfür angeführten Gründe können nicht überzeugen.

Wir sind auch der Ansicht, dass ohne Konsolidierung in Beherrschungsverhältnissen die Darstellung nicht nur für Aussenstehende, sondern auch für den vollhaftenden Unternehmer selber irreführend ist.

Wir empfehlen, die Verpflichtung zur Konsolidierung auch auf Personengesellschaften und Einzelfirmen auszudehnen.

Verhältnis Konzernabschluss / Einzelabschluss:

Das RRG lässt zu, dass Obergesellschaften, wenn sie nicht grosse Organisationen sind, im Einzelabschluss das Gesetz befolgen, ohne aber ein anerkanntes Regelwerk anzuwenden wie im Konzernabschluss. Dem Transparenzgedanken des RRG entspricht es nicht, wenn bei der getreuen Darstellung zweierlei Mass genommen werden kann. Für Konsolidierungszwecke muss der Einzelabschluss ohnehin gemäss dem Regelwerk des Konzernabschlusses adjustiert werden.

Zusätzlich ist klarzustellen, dass die Fair Presentation im Einzelabschluss nicht mit einem anderen Regelwerk verwirklicht werden kann, als demjenigen, dem auch der Konzernabschluss folgt.

Wir empfehlen, einheitliche Anforderungen an die Fair Presentation zu stellen.

VEB wie ASCC

VPA Das neue Aktienrecht führte erstmals die Konsolidierungspflicht ein. Auch darüber wurde bis zuletzt in der parlamentarischen Debatte zum Aktienrecht intensiv diskutiert. Die heute geltende Regelung für Aktiengesellschaften – und nur diese interessieren uns hier – war das Ergebnis eines zähen Ringens, das bereits im Zeitpunkt des Erlasses des Aktienrechtes von vielen privaten Aktiengesellschaften als unangebracht oder unnötig empfunden wird. Die noch nicht all zu lange Praxis der Konsolidierungspflicht gemäss Aktienrecht hat auch schon zu erheblichen Schwierigkeiten, nicht zuletzt auch etwa im Zusammenhang mit steuerlichen Fragen (vgl. etwa die Problematik der Bewertung nicht kotierter Aktien für die Vermögenssteuer) geführt. Wir vertreten die Auffassung, dass wohl – in Einzelfällen – auch für heute gemäss Aktienrecht von der Konsolidierungspflicht ausgenommene Aktiengesellschaften das Bedürfnis nach Konsolidierung bestehen mag (wie dies die Expertenkommission zum Ausdruck bringt), dass aber eine Verallgemeinerung auch für kleine Organisationen im Sinne einer zwingenden gesetzlichen Vorschrift nicht angebracht ist.

Antrag: Für die privaten Aktiengesellschaften beantragen wir, es bei der Konsolidierungspflicht bei der bisherigen aktienrechtlichen Regelung zu belassen. Unter Umständen könnte bei komplizierteren Verhältnissen (die im einzelnen zu definieren wären) von diesem Antrag differenziert abgewichen werden. Gerade weil auch namentlich im Bereiche der Konsolidierung noch zu wenig Erfahrung und auch Einsicht bei den späteren Anwenden eines RRG vorhanden ist, ist auch allein aus dieser Sicht unser

Hauptantrag, die Arbeiten an einem RRG vorderhand zu sistieren, berechtigt.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Par cette adaptation (voir les remarques sous chiffres 301.032), l'obligation de consolider des comptes (article 35) sera aussi dépendante de la taille de l'entité. Ainsi auront l'obligation de consolider toutes les entités dépassant les critères de taille définis dans l'article 35 (article 38 alinéa 1). Il sera tenu compte du chiffre d'affaires brut des tiers uniquement.

**301.11 Rechnungslegung nach allgemein anerkannten Regelwerken
Etablissement des comptes annuels selon des cadres de référence généralement reconnus
Rendiconto secondo una normativa tecnica generalmente riconosciuta**

301.111 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Die Einhaltung der internationalen Qualitätsstandards wird in Zukunft für die Bonitätsprüfung potentieller Investoren massgebend sein und für die betroffenen Organisationen unabdingbar werden. Wir sind überzeugt, dass alle Rechtsträger, unabhängig ihrer Rechtsform, hinsichtlich ihrer Refinanzierungsmöglichkeiten auf den internationalen Kapitalmärkten mit zunehmenden Schwierigkeiten konfrontiert werden, wenn sie die anerkannten internationalen Rechnungslegungsgrundsätze nicht anwenden. Diesem Umstand ist auch bei der Ausgestaltung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand Rechnung zu tragen.

GL Die konzeptionelle Ausrichtung und Abstimmung des Entwurfes auf die internationalen Grundsätze und Standards sind mit Blick auf die Globalisierung der Wirtschaft zu unterstützen.

JU Wir unterstützen die Abstimmung des Entwurfes auf die internationalen Grundsätze und Standards.

NE Eu égard à la globalisation de l'économie, il convient d'approuver l'harmonisation et l'adaptation du projet aux normes et aux principes internationaux.

SG wie GL

SH wie GL

SZ wie GL

TG wie GL

Universitäten / Universités / Università

UniLA La méthode choisie par le projet, qui consiste à ne préciser dans la loi que les règles d'application générale, pour renvoyer à des "cadres de référence" s'agissant des informations additionnelles exigées des grandes entités, paraît sur le principe judicieuse. Elle assure en effet la flexibilité du système et permettra au droit suisse de s'adapter à l'évolution des "standard setters", internationaux notamment. Deux points particulièrement positifs méritent d'être relevés: l'exigence d'une reprise intégrale d'un cadre de référence d'une part (art. 36 al. 2); la délégation de compétence donnée au Conseil fédéral (art. 36 al. 3), d'autre part.

S'agissant de l'eurocompatibilité, la Commission d'experts dit s'être efforcée de tenir compte dans la mesure du possible des Directives européennes (p. 84). Le point de savoir s'il faut par principe que les règles à adopter en Suisse soient entièrement conformes au droit de l'UE alors que le pays n'en fait pas encore partie est d'abord une question politique sur laquelle, comme telle, la présente détermination n'a pas à se prononcer. En revanche, si l'on suit la démarche adoptée par la Commission d'experts tout en examinant si les raisons qui l'ont conduite à écarter sur tel ou tel point les solutions du droit européen emportent vraiment la conviction, on aboutit à un jugement nuancé. Ainsi, les règles du projet concernant la publicité ne paraissent en soi pas les meilleures (ch. 3.1.6.2 ci-dessus). En revanche, la solution du projet au sujet du contrôle du rapport annuel (rapport, p. 84 in fine) est solidement motivée. Par ailleurs, comme déjà relevé, il ne faut pas exagérer le nombre et l'étendue des contradictions entre les normes IAS et les Directives européennes. En fin de compte, on relèvera que selon le projet de LECCA, le soin d'assurer une conformité plus importante des règles suisses avec le droit de l'UE sera en bonne partie l'affaire du Conseil fédéral qui, dans le cadre de la délégation de compétence prévue à l'art. 36, pourra imposer par voie d'ordonnance les solutions communément admises par les Etats membres de l'UE, dans la mesure, si l'on comprend bien, où elles ne se heurteraient pas à une disposition essentielle de la loi (cf. art. 37 projet).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Le projet prévoit pour les grandes entités, au sens de son article 35, l'obligation de fournir un certain nombre d'informations additionnelles soit dans le bilan lui-même, soit dans une ou plusieurs annexes. Ce faisant, il concrétise, en quelque sorte, une pratique d'ores et déjà bien établie au sein des plus importantes sociétés de notre pays. Compte tenu de l'évolution particulièrement rapide qui caractérise ce domaine, la Commission d'experts a renoncé, avec raison, à fixer dans la loi le détail des indications additionnelles. En la matière, il conviendra de faire application des cadres de référence généralement admis (RPC, International Accounting Standards IAS, etc...) qui feront l'objet d'une reconnaissance de la part du Conseil fédéral.

Nous souscrivons à cette manière de procéder et approuvons, en ce qui concerne l'usage des cadres de référence, le principe de l'intégralité (tout le cadre) et celui de la permanence (le même cadre année après année).

IndHold Wir begrüßen den Rahmencharakter des Entwurfs, der explizit die Anwendung international anerkannter Rechnungslegungswerke wie IAS und US-GAAP nicht nur ermöglicht, sondern auch als hinreichend für die Erfüllung der gesetzlichen Erfordernisse akzeptiert. Damit wird der schweizerischen Praxis der Rechnungslegung und Berichterstattung Rechnung getragen.

KSS Die konzeptionelle Ausrichtung und Abstimmung des Entwurfes auf die internationalen Grundsätze und Standards sind mit Blick auf die Globalisierung der Wirtschaft zu unterstützen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC La LECCA indique dans l'article 36 alinéa 1 que les grandes entités doivent en règle générale adapter leur tenue des comptes à des directives, telles que les RPC, IAS ou US GAAP. Bien que cet article permette une adaptation flexible de la loi aux pratiques comptables, nous tenons à souligner que les RPC (recommandations relatives à la présentation des comptes) doivent rester applicables par les petites et moyennes entités.

Les entreprises cotées aux bourses internationales doivent soit satisfaire aux normes IAS, soit aux normes US-GAAP; les entités cotées à la bourse suisse doivent au minimum avoir une organisation comptable qui satisfasse les directives des bourses suisses. Pour toutes entités non cotés sur le marché boursier, les RPC doivent devenir la base de référence pour l'établissement des comptes. Les RPC devraient dès lors se développer de manière à devenir des directives aisément applicables, sans devoir mettre en place une importante structure pour les PME suisses. Ainsi, les RPC ne devraient pas vouloir adopter toutes les règles internationales, mais avoir comme objectif d'être des directives applicables par toutes les PME suisses. Il nous semble donc important que le législateur mette en place un cadre directeur afin que les RPC se développent dans le sens souhaité.

OdA En ce qui concerne le degré de détail de la Loi, le groupe d'experts s'est écarté de la solution adoptée par la communauté européenne dans sa directive sur l'établissement des comptes et qui présente un très grand degré de détail. La LECCA a renoncé à régler tous les aspects du droit comptable. A plusieurs endroits, elle renvoie à des principes comptables généralement admis réglés dans des cadres de référence (par exemple les IAS, les US GAAP, etc.) qui, eux, définissent les détails de l'établissement des comptes. Cette solution paraît judicieuse pour plusieurs raisons. D'une part, elle permet de ne pas surcharger la loi. D'autre part, les cadres de référence comptables, auxquels la loi renvoie, sont établis par des organes de normalisation très souvent organisés en la forme privée et composés d'experts en la matière. Ces cadres de référence garantissent donc une grande capacité d'adaptation aux changements et aux nouvelles exigences, ceci dans des délais plus courts qu'une loi. Le système adopté par la LECCA permet donc d'assurer un droit comptable suisse ouvert et apte à réagir rapidement aux modifications de l'environnement. Il assure ainsi une législation comptable flexible et moderne.

301.112 **Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici**

Universitäten / Universités / Università

UniLA Quelques réserves paraissent cependant s'imposer. L'extrême libéralisme du projet, qui permet aux grandes entités – et même aux petites (art. 36 al. 1 dernière phrase) – de choisir le cadre de référence qu'elles souhaitent

comporte cependant le risque de rendre toute comparaison très difficile entre les comptes des diverses sociétés soumises à la LECCA. Cet élément important n'est discuté nulle part dans le rapport, qui ne donne aucune indication ni recommandation à ce sujet. Il est dès lors étonnant que les experts aient renoncé à proposer la création d'une "commission pour l'établissement des comptes", dont les avis seraient sans doute utiles au gouvernement au moment d'opérer les choix délicats offerts par l'art. 36 al. 3 du projet.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ASIP Die Art. 36 bzw. 41 VE sehen für grosse Organisationen vor, dass die Rechnungslegung einem allgemein anerkannten Regelwerk und damit internationalen Rechnungslegungsstandards zu folgen hat. Für kleinere Organisationen ist die Befolgung solcher Regelwerke fakultativ.

Diese Regelwerke sind typisch auf gewinnorientierte Unternehmen zugeschnitten. Vorsorgeeinrichtungen sind dies nicht, und es ist zu unterstreichen, dass die Vorsorgeeinrichtungen aufgrund der schweizerischen Gesetzgebung von den Unternehmen unabhängige Rechtspersonen sind. Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, den Vorsorgeeinrichtungen die Befolgung von internationalen Rechnungslegungsstandards obligatorisch vorzuschreiben. Soweit die hinter den Vorsorgeeinrichtungen stehenden Unternehmen aufgrund dieser Standards Vorsorgeverpflichtungen in ihrer eigenen Rechnungslegung auszuweisen haben, stellen ihnen die Vorsorgeeinrichtungen die entsprechenden Daten zur Verfügung. Dass die Vorsorgeeinrichtungen selber ihre Jahresrechnungen ebenfalls gemäss diesen Regelwerken zu gestalten haben, ist weder notwendig noch vom Zweck dieser Regelwerke her begründet.

IndHold Aus dem Rahmencharakter des Gesetzes lassen sich, bezogen auf FER, IAS und US-GAAP, folgende Grundsätze herleiten:

1. Das Gesetz darf nicht mehr verlangen als die anerkannten Rechnungslegungswerke.
2. Das Gesetz muss mit diesen kompatibel sein.
3. Das Gesetz darf die von den anerkannten Rechnungslegungswerken eingeräumten Wahlmöglichkeiten nicht einschränken.
4. Das Gesetz muss die aus der Weiterentwicklung der anerkannten Rechnungslegungswerke resultierenden Veränderungen zulassen.

Da diesen Forderungen im Entwurf nicht vollständig Rechnung getragen wird, machen wir bei den einzelnen Artikeln entsprechende Änderungsvorschläge.

Zudem bedingt der Rahmencharakter des vorliegenden Gesetzeswerks eine Aufteilung der Regulierungsinhalte auf die Gesetzes- und die Verordnungsstufe. Da bei der weiteren Entwicklung der Transparenzerfordernisse von einem dynamischen Prozess auszugehen ist, sollten die Grundprinzipien auf Gesetzesstufe festgehalten, technische Normen hingegen auf Verordnungsstufe reguliert werden. Ansonsten wird das RRG in Kürze nicht mehr praxisgerecht anwendbar und häufigen Revisionen zu unterziehen sein.

SBankV Art. 36 bestimmt, dass die Rechnungslegung der Gesellschaften einem der allgemein anerkannten Regelwerke wie den FER, den IAS oder den US GAAP folgen muss. Die Inkorporation von Richtlinien nichtstaatlicher Expertenorganisationen in normatives Recht wird als moderne Form der Rechtsetzung, welche flexibler an geänderte Umstände angepasst werden kann, an sich begrüsst ebenso wie die Tatsache, dass die Aufzählung der anerkannten Regelwerke nicht abschliessend ist. Der in Art. 36 enthaltene generelle Verweis ist jedoch viel zu offen und allgemein formuliert. Zur Einschränkung und Präzisierung muss die Eingriffskompetenz des Bundesrates in Abs. 2, wonach der Bundesrat einzelne Regelwerke von der Anwendung ausschliessen kann, erheblich ausgebaut werden. Art. 37 schreibt zwar vor, dass durch die Anwendung eines Regelwerkes die wesentlichen Anforderungen des Rechnungslegungsgesetzes nicht unterlaufen werden dürfen. Aber auch dieser Schutz ist ohne eine ausgebauten Eingriffskompetenz des Bundesrates ungenügend. Diese Vorbehalte gelten analog zu Art. 41.

Zudem erscheint das Verhältnis zwischen gesetzlicher Detailregelung und privater Selbstregulierung als unausgewogen. Während die Berichterstattung von KMUs bis ins Einzelne vorbestimmt wird, wird hinsichtlich der Informationsanforderungen an Grossunternehmen schlicht auf privatrechtliche Regelwerke verwiesen. Das Ziel solcher Rechnungslegungsnormen ist es jedoch, die Information der Anleger zu verbessern. Aus dem Entwurf geht nicht hervor, ob die Detailvorschriften des Gesetzes durch diese Grossunternehmen ebenfalls erfüllt werden müssen. Vollständig ausgeklammert, auch bei den KMUs, wird dabei die Konzernrechnung, obschon diese das vorrangige Informationsmedium ist.

Wir empfehlen das Regelungskonzept des Vorentwurfs zu präzisieren. Wir bezweifeln auch, ob die Delegationsnormen zu Gunsten normsetzender, privater und teilweise ausländischer Institutionen juristisch tragfähig sind. Es bleibt auch unklar, ob zusätzlich zu den verwiesenen Regelwerken die Detailvorschriften des Gesetzes ebenfalls eingehalten werden müssen.

Die noch offene EU-Norm lässt auch die Frage entstehen, ob die Regelung der Rechnungslegung auf Gesetzesebene den Spielraum späterer Anpassungen nicht zu stark einschränkt. Insbesondere die technischen Details sollten auf der Verordnungsstufe geregelt werden, welche eine erheblich flexiblere Anpassung an das internationale Umfeld ermöglicht. Daher sollte auch der Vorschlag der Experten, eine Rechnungslegungskommission zu schaffen, wieder aufgenommen werden.

Auf die Frage einer Regelung auf Verordnungs- statt auf Gesetzesstufe tritt der Begleitbericht nicht ein. Doch angesichts der steigenden Komplexität und Dynamik der Geschäfte, bedarf es mehr denn je einer anpassungsfähigen Regelung: Die Grundsätze sollten auf gesetzlicher Ebene und die Details der Rechnungslegung sowie Themen, die schnell und flexibel angepasst werden müssen, auf Verordnungsstufe festgelegt werden, sofern die gesetzlichen und institutionellen Bedingungen dies ermöglichen.

Wir schlagen vor, die Details der Normgebung auf Verordnungsstufe zu regeln und die Schaffung einer (staatlichen) Rechnungslegungskommission wie sie im Begleitbericht erwähnt ist zu prüfen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Deprez Das RRG verweist in Art. 36 und 41 auf anerkannte Regelwerke wie FER, IAS und US GAAP. Diese Regelwerke beinhalten Vorschriften über die Bewertung von Vorsorgeverpflichtungen. Solche Vorschriften mögen für viele Vorsorgesysteme im Ausland sinnvoll sein; in der Schweiz aber gefährden sie die von den Sozialpartnern verlangte und rechtlich verwirklichte Unabhängigkeit der Vorsorgeeinrichtung von den Arbeitgebern.

Infolge der Anwendung der neuen Regelwerke beeinflusst die von einer Vorsorgeeinrichtung gewählte Vorsorgepolitik die Erfolgsrechnung der hinter ihr stehenden Arbeitgeberfirma. Aus diesem Grund hat der Arbeitgeber ein vermehrtes Interesse daran, die Entscheidung der Vorsorgeeinrichtung zu beeinflussen. Auf diese Weise wird die den Vorsorgeeinrichtungen vom Gesetz her zugedachte Autonomie untergraben. Dem ist entgegenzuwirken.

Wir sind uns bewusst, dass vor allem Vorsorgeeinrichtungen von in internationalen Konzernen eingebunden Firmen diesem Druck bereit heute ausgesetzt sind. Das RRG sollte diesen Trend aber nicht noch fördern.

Schneiter Weltweit tätige Konzerne haben immer häufiger internationale Bilanzierungsgrundsätze, wie die International Accounting Standards (IAS) oder die amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) anzuwenden. Für die an der Schweizer Börse kotierten Unternehmungen sind vor allem die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) von Bedeutung.

Die wichtigsten Bilanzierungsgrundsätze für Vorsorgeverpflichtungen sind der IAS-Standard IAS 19 und die US-GAAP-Standards FAS 87, 106 und 132, sowie der in Vernehmlassung befindliche FER 16.

Ohne auf die Details der einzelnen Grundsätze einzugehen, können einige Überlegungen nützlich sein.

Obwohl es um internationale Standards geht, sind sie stark von der angelsächsischen Praxis bestimmt.

Grundsätzlich sind die Berechnungen nur für die Leistungsprimatpläne durchzuführen. Im Sinne dieser Bilanzierungsnormen wird aber auch ein BVG-Plan als Leistungsprimatplan behandelt, da sowohl ein Umwandlungssatz von 7,2 % des Altersguthabens als auch eine Mindestverzinsung von 4 % garantiert wird.

Thema der Bilanzierungsgrundsätze ist nicht die versicherungstechnische Beurteilung der Vorsorge, sondern die Behandlung der Vorsorge in der Unternehmensbilanz.

Gerade darin kann aber ein Problem liegen, die von der Unternehmung zu definierenden Trendannahmen, wie künftige Lohnentwicklung, Rentenanpassung, Vermögensrendite, Inflation, Austrittswahrscheinlichkeit, Pensionierungspolitik, sich von den Verpflichtungen der Vorsorgeeinrichtung erheblich unterscheiden können.

Es ist daher wichtig, diese Fragen zwischen den Pensionskassenexperten, den Unternehmensleitungen und den Accountants zu diskutieren. Keinesfalls darf die versicherungstechnische Beurteilung der Vorsorgeeinrichtung durch die für eine Konzernbilanz vorgenommene Bewertung beeinflusst werden.

**301.12 Derivative Finanzinstrumente
Instrumente dérivés
Strumenti finanziari derivati**

**301.121 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Ap-
provazione di principio**

Kantone / Cantons / Cantoni

ZG Wir teilen die Meinung der Expertenkommission, dass die bisher entwickelten Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung zur Bewältigung der Materie „Derivate Finanzinstrumente“ nicht genügen. Da auf diesem Gebiet indessen zur Zeit noch keine gefestigten Meinungen und keine gefestigte Praxis bestehen, sind wir mit Ihren Experten der Auffassung, dass die Materie im heutigen Zeitpunkt im Gesetz oder in der Verordnung noch nicht detailliert geregelt werden kann. Wir begrüssen aber, dass immerhin vorgeschlagen wird, einige wenige Grundsätze im Gesetz zu verankern.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Bei den derivaten Finanzinstrumenten wurde mit dem vorhandenen Vorschlag eine minimale Lösung gefunden: Offenlegung, Kontraktvolumen, positiver und negativer Wiederbeschaffungswert, Überwachung der Risiken im Geschäftsjahr im Anhang sowie Anwendung FER 10 für Grossunternehmen. Die Definition von grundsätzlichen Mindestbestimmungen (auch bezüglich Measurement und Recognition) im Gesetz ist mit Bestimmtheit notwendig.

Die bankengesetzlichen Vorschriften resp. die Rechnungslegungsvorschriften der Eidg. Bankenkommision (RRV-EBK) könnten in angepasster Form auch auf die diesem Gesetz unterstellten Gesellschaften sinngemäss übertragen werden, sofern es sich um grosse Organisationen handelt. Zur Risikominimierung für Unternehmungen, welche stark im Derivatgeschäft tätig sind, könnten Überlegungen zur Eigenmittelunterlegung ein Thema werden.

Wir begrüssen, dass die derivaten Finanzinstrumente gesondert ausgewiesen werden müssen, und schlagen vor zu prüfen, ob nicht die bankengesetzlichen Vorschriften in das Rechnungslegungsgesetz übernommen werden sollten.

301.122 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

JU On peut se poser la question de savoir s'il n'est pas prématuré d'inscrire une disposition dans la LECCA qui aborde le traitement comptable des instruments financiers dérivés. Ces nouveaux instruments sont controversés, en tout cas en partie, et l'utilisation même de certaines formes de

produits dérivés n'est pas généralement reconnue. - Il est renvoyé pour le surplus aux remarques concernant l'article 33 LECCA.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous regrettons que les instruments financiers dérivatifs sont uniquement mentionnés dans le projet sans que soient proposées des dispositions substantielles qui leur seraient applicables.

Les ordonnances d'application devraient renvoyer aux standards internationaux au titre de normes juridiques flexibles.

**301.13 Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit
Perte de capital, surendettement et insolvabilité
Perdita di capitale, eccedenza di debiti ed insolvenza**

301.131 Grundsätzliche Zustimmung / Approbation de principe / Approvazione di principio

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass in nächster Zeit die Überarbeitung des Bankenkonzursrechtes in Angriff genommen wird. Dabei wird die Abgrenzung zu den Bestimmungen des RRG ebenfalls zu prüfen sein.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Ebenso positiv ist die vorgesehene Regelung für die Publizität und insbesondere auch den Einbezug von Massnahmen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Organisationen.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous saluons le fait que leurs conséquences, actuellement uniquement réglementées dans le droit de la SA, de la Sàrl et de la société coopérative, soient prévues pour l'ensemble des entités soumises à l'obligation de tenir une comptabilité. En effet, les risques pour les créanciers sont indépendants de la forme juridique de l'entité. Il est également sensé de prévoir certaines mesures déjà en présence d'une insolvabilité sans attendre l'issue d'une procédure LP.

301.132 Kritische Stellungnahmen / Avis critiques / Pareri critici

Kantone / Cantons / Cantoni

ZG Die Anzeigepflicht (Deponierung der Bilanz beim Richter) der Revisionsstelle bei Überschuldung und Illiquidität der geprüften Gesellschaft ist problematisch, hängen doch diese Feststellungen vielfach auch von der Beurteilung der näheren Zukunft der Unternehmung ab. Besser wäre hier etwa eine schriftliche Empfehlung der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat,

worauf dieser anschliessend eine schriftliche Stellungnahme auszufertigen hätte.

Die Interpretation der Zahlungsunfähigkeit (Illiquidität) muss klar geregelt werden. Was gilt z.B., wenn ein Gläubiger trotz Fälligkeit der Forderung vorläufig auf deren Eintreibung verzichtet?

Ob auch die Einzelfirma bei Überschuldung die Bilanz zu deponieren hat, ist diskutabel, da nicht zum vorneherein klar ist, wann die Gesellschaft als überschuldet gilt, da der Einzelunternehmer in jedem Fall mit seinem Privatvermögen haftet.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ASIP Im sechsten Titel des VE finden sich Bestimmungen über den Kapitalverlust, die Überschuldung und die Zahlungsunfähigkeit.

Bezüglich den beaufsichtigten Vorsorgeeinrichtungen besteht auch in dieser Beziehung bereits eine auf deren spezifische Bedürfnisse zugeschnittene spezielle Regelung. Art. 44 BVV2 auferlegt den Vorsorgeeinrichtungen die Verpflichtung, allfällige Deckungslücken selber zu beheben. Dabei muss die Aufsichtsbehörde über Deckungslücken und über die dagegen ergriffenen Massnahmen unterrichtet werden. Zudem hat die Revisionsstelle aufgrund ihres Auftrags diese Massnahmen zu überprüfen. Hält sich eine Vorsorgeeinrichtung nicht an die in Art. 44 BVV2 festgelegten Verpflichtungen, hat ihr die Revisionsstelle aufgrund von Art. 36 Abs. 2 BVV2 eine angemessene Frist zur Herstellung des ordnungsgemässen Zustandes anzusetzen. Bei Nichteinhaltung dieser Frist muss die Revisionsstelle die Aufsichtsbehörde benachrichtigen. Gemäss Art. 36 Abs. 3 BVV2 ist ausserdem eine unverzügliche Benachrichtigung der Aufsichtsbehörde durch die Revisionsstelle vorgesehen, wenn die Lage der Vorsorgeeinrichtung ein rasches Einschreiten erfordert. Desgleichen muss auch der Pensionsversicherungsexperte aufgrund von Art. 41 BVV2 die Aufsichtsbehörde unverzüglich orientieren, wenn die Lage der Vorsorgeeinrichtung ein rasches Einschreiten erfordert.

Aufgrund dieser gesetzlichen Vorschriften ergibt sich im Zusammenwirken zwischen dem paritätischen Führungsorgan der Vorsorgeeinrichtungen, der Revisionsstelle, des Pensionsversicherungsexperten und der Aufsichtsbehörde ein klares und rechtsgenügendes Dispositiv für das Vorgehen im Fall von Unterdeckungen. Dieses trägt zudem der Tatsache Rechnung, dass die Vorsorgeeinrichtungen unter staatlicher Aufsicht stehen. Die Übernahme der eher auf gewinnorientierte Kapitalgesellschaften zugeschnittenen Bestimmungen des RRG wäre weder sachgerecht noch notwendig.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass für den Fall einer trotzdem eintretenden Insolvenz einer Vorsorgeeinrichtung ein Auffangnetz über den Sicherheitsfonds BVG besteht. Dieser stellt in solchen Fällen nicht nur die obligatorischen Pflichtleistungen sicher, sondern auch deutlich darüber hinausgehende reglementarische Leistungen. Damit besteht innerhalb der beruflichen Vorsorge ein System einer weitgehenden Leistungssicherung in Insolvenzfällen, so dass auch unter diesem Gesichtswinkel eine Ände-

nung der für beaufsichtigte Vorsorgeeinrichtung geltenden Vorschriften nicht angezeigt ist.

SBankV Geeignete Sanierungsmassnahmen sollen die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit einer Gesellschaft beseitigen. Abgesehen vom Rangrücktritt erwähnt das Gesetz keine weiteren möglichen Sanierungsmassnahmen.

Sollen einer Gesellschaft neue Mittel zugefügt werden, steht häufig ein sog. Debt/Equity Swap zur Diskussion, bei dem das neue Aktienkapital durch Verrechnung von Kreditforderungen liberiert wird. Die jüngste Vergangenheit hat gezeigt, dass in diesem Zusammenhang unklar ist, ob die zur Verrechnung gebrachten Forderungen zum Nominalwert oder lediglich zu ihrem wirtschaftlichen Wert angerechnet werden dürfen. Verrechnet ein Aktionär zum Nominalwert und gilt letztere Variante, so riskiert er nachliberieren zu müssen, wenn die Sanierung misslingt.

Angesichts der Bedeutung des Debt/Equity Swap als Sanierungsmassnahme wäre es wünschbar, wenn im Rahmen des RRG klargestellt würde, dass eine Liberierung durch Verrechnung von Forderungen zulässig ist, und dass die zur Verrechnung gebrachten Forderungen zum Nominalwert angerechnet werden dürfen.

Diese Lösung drängt sich auf, weil der Wegfall einer Schuld beim Schuldner in jedem Fall, unabhängig von seiner Finanzlage, zu einem Vermögenszuwachs im Nominalbetrag dieser Schuld führt, gleich wie wenn ihm dieser Betrag in bar zugeflossen wäre. Aktivenzufluss und Passivenabgang sind aus Sicht des Schuldners gleichwertig. In beiden Fällen erhöht sich sein Eigenkapital (Aktiven abzüglich Passiven). Folglich ist nicht einzusehen, weshalb derjenige, der durch Verrechnung liberiert, anders behandelt werden sollte als derjenige, der bar liberiert.

Wir empfehlen, diesen Punkt zu klären, um die geltende Rechtsunsicherheit zu beseitigen. Andernfalls besteht die Gefahr, dass der Debt/Equity Swap angesichts der damit verbundenen Risiken nicht mehr als Sanierungsmassnahme in Betracht gezogen wird.

301.14 Verschiedene Einzelfragen / Questions diverses / Domande diverse

301.141 Die Behandlung von Unsicherheiten im Jahresabschluss / Traitement des incertitudes dans les comptes annuels / Trattamento delle incertezze nei conti annuali

Universitäten / Universités / Università

UniBe *Die Behandlung von Unsicherheiten im Jahresabschluss:*

1. Im Gesetzesentwurf wird an mehreren Stellen auf Begriffe und Sachverhalte Bezug genommen, die den Problembereich „Unsicherheit“ und

„Risiko“ bei Ansatz und Bewertung betreffen. Wir greifen einige Beispiele heraus:

- Art. 15: „wahrscheinlich“, „mit hinreichender Verlässlichkeit“
 - Art. 22, Absatz 3 Ziffer 6: „Risiken“
 - Art. 27, Absatz 3: „mit genügender Sicherheit“
 - Art. 32: „Betrag..., der am ehesten anfallen wird“
 - Art. 33 Absatz 3: „Risiken“
 - Art. 37 Absatz 2: „am ehesten“
2. Bei Aufstellung des Jahresabschlusses werden auch Tätigkeiten erwartet, die Zukunftsbetrachtungen oder Einschätzungen erforderlich machen:
- Art. 15 definiert Aktiva (Passiva) u.a. als Werte, die zu einem Mittelzufluss (Mittelabfluss) in Zukunft führen.
 - Art. 24 Absatz 2: Bei der Bewertung ist die Realisierbarkeit zu berücksichtigen.
 - Art. 27 Absatz 3: Hier müssen zwei bzw. drei Dinge zugleich eingeschätzt werden: Leistungsfortschritt (bei der efforts-expended-method), Gesamtaufwand, Gesamterlös
 - Art. 32: Aufwand in künftigen Berichtsperioden
 - Art. 42 Absatz 2 e.: Zukunftsaussichten
3. Da jedes Zukunftseignis mehr oder weniger unsicher ist, ist im Sinne einer fair presentation die Einschätzung von Zukunftslagen durch den Aufsteller des Jahresabschlusses zu geben. Hierzu bedarf es eines Konzeptes, will man nicht der Willkür Tür und Tor öffnen. Ein solches Konzept ist im RRG nicht erkennbar. Deshalb werden hier einige Anmerkungen gemacht.
4. Das Instrument, das sich mit den Gesetzmässigkeiten zufälliger Ereignisse befasst, ist die Wahrscheinlichkeitsrechnung. Ihre Anfänge gehen in die Mitte des 17. Jahrhunderts zurück. Sie wird heute in vielen Bereichen der Naturwissenschaften, der Technik und der Ökonomie angewendet, so dass man erwarten darf, dass auch Personen, die sich berufsmässig mit Rechnungslegung beschäftigen, die grundsätzlichen Möglichkeiten dieses Instrumentes kennen und handhaben.

Wir unterscheiden sichere, unmögliche und zufällige Ereignisse. Ein zufälliges Ereignis ist ein solches, das eintreten kann, aber nicht muss. Wir benutzen dafür das Wort Wahrscheinlichkeit eines Ereignisses und definieren:

- Für das sichere Ereignis gilt eine Wahrscheinlichkeit von 1 und schreiben $p(S)=1$.
- Für das zufällige (mögliche) Ereignis gilt eine Wahrscheinlichkeit zwischen Null und Eins: $0 < p(E) < 1$
- Für das unmögliche Ereignis gilt eine Wahrscheinlichkeit von Null: $p(U)=0$

Beispiel: Dass bei einem Wurf mit einem Würfel irgendeine Zahl fällt, ist sicher. Dass beim Wurf mit einem Würfel gar keine Zahl fällt, ist unmöglich. Die Wahrscheinlichkeit, dass beim Wurf mit einem Würfel eine ganz bestimmte Zahl, z.B. „3“ fällt, ist $1/6$, weil der Würfel nur 6 Seiten (Zahlen) hat.

Die Verteilung der Wahrscheinlichkeiten beim Würfelwurf lässt sich als Wahrscheinlichkeitsverteilung darstellen (Gleichverteilung): Jede der 6 Zahlen hat die gleiche Wahrscheinlichkeit des Auftretens, nämlich $1/6$.

5. Im Rahmen der Bewertung unterliegen Zukunftswerte und Schätzwerte immer einer Wahrscheinlichkeitsverteilung. Traditionell gebot das Vorsichtsprinzip bei Angabe von mehreren Schätzgrössen stets eine etwas pessimistischere als die wahrscheinlichste Schätzgrösse zu wählen. Allerdings wird bei diesem Verständnis des Vorsichtsprinzips die periodengerechte Erfolgsermittlung durch das Legen und Auflösen stiller Reserven – wenn auch begrenzt – beeinträchtigt.

Die Angabe nur eines einzigen Wertes ist daher irreführend (weder true noch fair) und nur als Repräsentanzgrösse der Verteilung, z.B. als Erwartungswert oder wahrscheinlichster Wert zu betrachten. Es ist ein Notbehelf.

Eine Möglichkeit bestünde darin, wie folgt zu bilanzieren

a. Aktiva

Aus der Verteilungsfunktion ist der Mittelwert (=Erwartungswert) und der Median (Der Median ist dadurch charakterisiert, dass jeweils mindestens 50% der Werte einen Wert grösser oder kleiner gleich dem Median annehmen. Er teilt also die Werte in zwei gleich grosse Hälften.) zu berechnen. Ist der Mittelwert grösser (kleiner) als der Median, dann ist der Median (Mittelwert) zu wählen.

b. Passiva

Aus der Verteilungsfunktion ist der Mittelwert (=Erwartungswert) und der Median zu berechnen. Ist der Mittelwert grösser (kleiner) als der Median, dann ist der Mittelwert (Median) zu wählen.

Diese Vorgehensweise kann mit dem Vorsichtsprinzip begründet werden, wenn man es denn so tun will.

Beispiel 1: Am Ende eines ersten Jahres sollen in Arbeit befindliche Aufträge nach der PoC-Methode (Variante: efforts-expended method) bilanziert werden (Art. 27 Absatz 3). Die bis dato angefallenen Herstellungsaufwendungen / Fertigungsstunden können mit CHF 1.980.000 / 17.600 h angegeben werden. Der Gesamtaufwand wird zum Bilanzstichtag auf CHF 3.500.000 geschätzt, wobei eine Standardabweichung von CHF 150.000 für möglich erachtet wird (Normalverteilung). Die Gesamtfertigungsstunden werden auf 60.000 h veranschlagt (Normalverteilung, Standardabweichung 5000). Der Erlös des Auftrages ist vertraglich festgeschrieben. Er beträgt CHF 4.000.000.— Wie ist zu bilanzieren?

Eine Simulation zeigte folgende Ergebnisse:

Statistik	Leistungsforschritt	Gewinn
Mittelwert	0.2952	147'433
Median	0.2933	146'740
Standardabweichung	0.0248	45'986
Minimawert	0.2265	-24'306
Maximalwert	0.4431	327'126
Mean Std. Error	0.0002	460

Nach unserem Vorschlag wäre der Median zu wählen.

Beispiel 2: In der Bilanz ist eine Prozessrückstellung zu bilden, weil man wegen einer Patentverletzung verklagt worden ist. Der Prozessausgang wird wie folgt erwartet:

- Vergleich: Wahrscheinlichkeit 0,5
- Prozesserfolg: Wahrscheinlichkeit 0,3
- Prozessniederlage: Wahrscheinlichkeit 0,2

Die Prozesskosten sind ebenfalls unsicher. Für den Fall eines Vergleiches erwartet man Kosten zwischen 2000.-- und 8000.-- (Dreiecksverteilung mit 3500 als wahrscheinlichstem Wert). Im Falle der Prozessniederlage werden dagegen Kosten von 8000 als Normalverteilung mit einer Standardabweichung von 800 erwartet. Bei Prozessgewinn fallen keine Kosten an.

Welcher Bilanzansatz ist zu wählen? Folgende Möglichkeiten gibt es (die Zahlenangaben wurden durch Simulation ermittelt):

Statistik	Rückstellung
Mittelwert	3'852
Median	3'774
Standardabweichung	662
Minimalwert	0.00
Maximalwert	5'810
Mean Std. Error	6.62

Nach unserem Vorschlag wäre der Mittelwert zu bilanzieren. Mit 75% Wahrscheinlichkeit sind die Kosten höher als 3333.

Beispiel 3: Eine Organisation muss eine Gewährleistungsrückstellung aufgrund einer Rückrufaktion bilanzieren. Bei 3% der produzierten Einheiten wurde ein defektes Teil festgestellt, das bei Gebrauch der Ware lebensbedrohend sein könnte. Bisher wurden 500 Einheiten ausgeliefert. Die Schadensbehebung pro Einheit kostet im Mittel CHF 800 mit

einer Standardabweichung von CHF 100 (Lognormalverteilung). Welcher Rückstellungsbetrag ist zu bilanzieren?

Die Fehlerwahrscheinlichkeit bei den 500 Einheiten wurde mit einer Binomialverteilung angenähert; die Schadenshöhe durch eine Lognormalverteilung. Es ergaben sich nach einer Simulation folgende Werte:

Mittelwert:	11'964.06
Median.	11'705.97
Standardabweichung:	3'476.89
Minimum:	2'753.85
Maximum:	28'863.58

Nach unserem Vorschlag wäre auch hier der Mittelwert zu bilanzieren.

6. Im folgenden wird ein Konzeptvorschlag für den Ansatz (Bilanzierung dem Grunde nach) unterbreitet:

(Eintritts-) Wahrscheinlichkeiten sind - durch empirische Befunde quantifizierte - objektive (statistische) Grössen (z.B. Fehlerraten, Unfallraten, Kulanzfälle, Anrufe pro ZE) oder - nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung festgestellte - subjektive Grössen.

Im Art. 14 sollten Wahrscheinlichkeitsausprägungen definiert werden:

- Eine Wahrscheinlichkeit gilt als hoch, wenn ihr Wert über 75% liegt.
- Eine Wahrscheinlichkeit gilt als bedeutend, wenn sie 50% bis 75% beträgt.
- Eine Wahrscheinlichkeit gilt als niedrig, wenn sie 25% bis unter 50% beträgt.
- Eine Wahrscheinlichkeit gilt als unbedeutend, wenn ihr Wert unter 25% liegt.
- „am ehesten“ bedeutet zu erwartender Wert als Mittelwert einer Menge wahrscheinlicher Werte (Mean).[Der Hinweis im Kommentar auf „expected value“ legt dies nahe.]
- „mit genügender Sicherheit“ bedeutet mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit. Sie wird mit 97% und mehr festgelegt.

Alle vorgenannten Grössen sind Zahlenwerte, die einer politischen Festlegung unterliegen. Die von uns genannten Zahlen sind als Vorschlag anzusehen.

In Art. 15 sollte aufgenommen werden: „mit hinreichender Verlässlichkeit“ bedeutet, dass Quantifizierungen möglich sind.

7. Dem Grunde nach sind Aktiva zu bilanzieren, wenn neben den Definitionsmerkmalen ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzenzu- oder -abfluss eine mindestens bedeutende Wahrscheinlichkeit aufweist ($p(E) \geq 50\%$) und eine zuverlässige Bewertbarkeit gegeben ist.

Ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind dann zu bilanzieren, wenn die zukünftigen Belastun-

gen eine mindestens niedrige Wahrscheinlichkeit aufweisen ($p(E) \geq 25\%$) und eine zuverlässige Bewertbarkeit gegeben ist.

Unbedeutende Werte ($p(E) < 25\%$) werden nicht bilanziert, aber im Anhang vermerkt, z.B. Bürgschaften.

8. Im Anhang sind für alle bilanzierten Schätzwerte die zugrunde liegenden Annahmen offenzulegen, also z.B. die Wahrscheinlichkeitsverteilung und ihre Parameter.

301.142 Terminologie / Terminologie / Terminologia

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Im Übrigen stellen wir fest, dass das Fusionsgesetz und das Rechnungslegungsgesetz unterschiedliche und damit auslegungsbedürftige Begriffe schaffen, indem das Fusionsgesetz von Rechtsträgern und das Rechnungslegungsgesetz von Organisationen spricht. Wir erachten es daher als dringend, in beiden Gesetzen für das Gleiche den gleichen Begriff zu verwenden.

TI Passando ad aspetti più formali che sostanziali abbiamo rilevato l'uso di termini che, probabilmente a causa della loro traduzione letterale dal tedesco (o dal francese), non interpretano in modo fedele il relativo concetto di lingua italiana.

In questo senso già il titolo della legge merita di essere rivisto in quanto non significativo.

Rendiconto è in effetti un termine sconosciuto nel linguaggio contabile. Lo si usa in altri contesti con il significato di rapporto riassuntivo oppure di relazione finale (annuale), generalmente riferiti ad attività circoscritte in un periodo di tempo.

Si propone che esso venga sostituito con "*Tenuta dei conti annuali*" ("Rendiconto" va sostituito con "*Tenuta dei conti*"). La stessa riflessione vale per i "conti individuali" da sostituire con "*conti annuali*".

Sempre a livello generale appare inadeguato anche il sostantivo "organizzazioni", abbondantemente usato nel rapporto. Queste entità sono da noi comunemente definite aziende o imprese, termini d'altronde ricorrenti nel linguaggio statistico, (si usano ad esempio nei censimenti federali) e nella terminologia fiscale.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

FDP Was bis vor kurzem noch Kontrollstelle hiess und im Zuge der Revision des Aktienrechts zur Revisionsstelle wurde, soll nun neu Abschlussprüfer heissen. Die Abkehr von bewährten und zum Teil erst mit dem neuen Aktienrecht eingeführten Terminologien halten wir für problematisch und nicht der Rechtssicherheit dienlich.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Terminologie im Vorentwurf:

Der Vorentwurf schafft eine vom Aktienrecht (OR 1991) und von der Bankenverordnung (BankV 1994) konzipierte, bestens eingebürgerte und auch mit der Gesetzessprache Deutschlands, Österreichs und der EU kompatible Terminologie wieder ab:

Das Verhältnis der Begriffe "Rechnungslegung" und "Geschäftsbericht" ist nicht geklärt. Der Begriff "Konzern" (auch in "Konzernrechnung") wird unnötigerweise durch "Gruppe" ersetzt. Das Nebeneinander der Begriffe "Jahresrechnung", "Einzelabschluss" und "konsolidierte Rechnung" im Vorentwurf schafft Verwirrung. Der Begriff "Revision" für "Abschlussprüfung" ist nicht mehr üblich, zumal wegen des Begriffs "Abschlussprüfer" zahllose Vorschriften des ORs und ZGBs angepasst werden sollen. Auch der Begriff "Organisation" (statt wie in der EU "Unternehmen") wurde nicht glücklich gewählt.

"Buchhaltung" (Art. 3 und Art. 4 Abs. 1) wäre durch "Buchführung" zu ersetzen, denn dieser Begriff steht im geltenden Recht und passt in das Wortfeld ("Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung", Art. 4 Abs. 2; "Fortführung" der Tätigkeit, Art. 9; "Geschäftsführung", Art. 5 Absatz 1 usw.). Auch sollte anstelle des Begriffs "Buchungsunterlagen" der Ausdruck "Bücher und Belege" verwendet werden (Art. 5 Abs. 2 und 3).

"Control" wird üblicherweise mit "beherrschender Einfluss" übersetzt (vgl. z. B. BankV): Das Konzept knüpft ans Vorhandensein von Mitteln, die es einer Gesellschaft ermöglichen, andere Rechtsträger nach eigenen Vorstellungen zu leiten (z. B. Stimmenmehrheit). "Kontrolle" bezeichnet die unternehmensinterne Überwachung und damit nur einen Teilaspekt der Leitungsfunktionen.

In Abs. 3 ist von "Berichtsperiode" die Rede, obwohl nur die Jahresrechnung geregelt wird und keineswegs auch der Zwischenabschluss (betrifft auch Art. 10 Abs. 1 lit. c und Abs. 3, Art. 16 Abs. 3 Ziffer 22, Art. 17 sowie Art. 32 Abs. 1). Von "Geschäftsjahr" (bzw. "Vorjahr") ist dafür die Rede in Art. 5 Abs. 2, Art. 7 Abs. 1 und 3, Art. 19 Abs. 1, Art. 30 Abs. 2, Art. 33 Abs. 3, Art. 35 Abs. 1 lit. c sowie Art. 42 Abs. 1.

Im Zusammenhang mit Wertberichtigungen ist abwechselnd auch von "Wertkorrekturen", "Wert[ver]minderungen", "Wertverzehr" oder "Wertverlust" die Rede, wobei auch die "Wertveränderungen" nach der Equity-Methode sowie jene "Wertvermehrungen", die über "[eine] Aufwertungsreserve[n]" gebucht werden, zu unterscheiden sind.

Auf Grund der geänderten Terminologie von „Revision“ zu „Abschlussprüfung“ sollte das Bundesgesetz als "Rechnungslegung und Abschlussprüfung" bezeichnet werden.

THK

Die Bezeichnung des 3. Titels mit "Rechnungslegung" sollte überdacht werden. Bisher wurde der Begriff "Rechnungslegung" im Zusammenhang mit der Erstellung der Jahresrechnung verwendet (vgl. Art. 662a OR) und auch Art. 8 VE (Zweck der Rechnungslegung) und Art. 10 VE (Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung) beziehen sich auf die Jahresrech-

nung. Da im 3. Titel aber auch die Erstellung des Geschäftsberichtes geregelt wird (vgl. Art. 7 VE), wird "Rechnungslegung" plötzlich zum Oberbegriff. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen im Detailbericht (Beilage 1) vor Art. 7.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Honold Aufgrund der Tatsache, dass im VE der Revisor als Abschlussprüfer bezeichnet wird, schlägt die Treuhand-Kammer vor, den Begriff "Revision" durch "Abschlussprüfung" zu ersetzen.

Der Begriff "Abschlussprüfer" wird auch im deutschen HGB verwendet, was dort insofern sinnvoll ist, als das deutsche HGB konsequent von "Abschluss", "Jahresabschluss" und "Konzernabschluss" spricht.

Der VE übernimmt den aktienrechtlichen Begriff "Jahresrechnung" bestehend aus Einzelabschluss und konsolidierter Rechnung und nennt die "Jahresrechnung" als Prüfungsgegenstand (Art. 54 VE). Der Begriff "Abschluss" ist einzig im Begriff "Einzelabschluss" enthalten, wird also - anders als im deutschen HGB - nicht durchgängig verwendet. Er konkurriert mit dem Begriff "Rechnung", der im VE weitaus häufiger verwendet wird. Insofern wäre die zutreffendere Bezeichnung wohl die des "Rechnungsprüfers" bzw. der "Rechnungsprüfung".

Da sich die Begriffe "Abschlussprüfer" und "Abschlussprüfung" jedoch bereits heute weitestgehend etabliert haben (vgl. die "Grundsätze zur Abschlussprüfung" der Treuhand-Kammer), scheint es sinnvoll, diese Begriffe auch im Gesetzestext zu verwenden. Wenn man sich hierzu entschliesst, scheint es m.E. jedoch sinnvoll, den Begriff "Abschluss" durchgängig zu verwenden, d.h. "Jahresabschluss" statt "Jahresrechnung", "Konzernabschluss" statt "konsolidierte Rechnung" usw. Eine stringente Terminologie kann m.E. dazu beitragen, dass das Gesetz eindeutig und besser verständlich ist.

Schaub Chacun sait qu'en allemand le mot "Firma" a un double sens: tantôt il signifie "raison de commerce" (Geschäftsfirma) au sens du Titre 31 CO, tantôt il signifie "entreprise", c'est-à-dire "Geschäft" ou "Unternehmen". Lorsque l'expression "Einzelfirma" désigne la raison de commerce d'une entreprise individuelle, elle doit se traduire par l'expression "raison individuelle", conformément au titre marginal de l'art. 945 CO. Mais lorsque le mot "Firma" est utilisé par le législateur dans le sens d'"Unternehmen", l'expression "Einzelfirma", doit se traduire par l'expression "entreprise individuelle".

Dans le projet de révision du droit comptable et dans le rapport explicatif, il conviendrait donc aussi de remplacer les expressions "Einzelfirma" et "raison individuelle" par "Einzelunternehmen" et "entreprise individuelle".

301.143 Strafgesetzbuch / Code pénal / Codice penale

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK 7. Titel, 2. Kapitel: Schlussbestimmungen: Zusätzlich zu den bereits aufgeführten Bestimmungen, die geändert werden müssen, ist auch Art. 321 Strafgesetzbuch („Verletzung des Berufsgeheimnis“) zu ändern. Nach geltendem Recht werden die nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichteten Revisoren mit Gefängnis oder Busse bestraft, wenn sie ein Geheimnis offenbaren, das ihnen infolge ihres Berufes anvertraut wor-

den ist, oder das sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben. Wir schlagen vor, Ziff. 1 von Art. 321 StGB wie folgt zu ändern:

„..., nach Rechnungslegungsgesetz zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren, ...“.

KSBS Wir sind der Auffassung, dass die Vorschriften über die Rechnungslegung nur wirkungsvoll sind, wenn ihr Nichtbeachten zu einer strafrechtlich deutlich spürbaren Sanktion führt. Art. 325 StGB gestaltet das ordnungswidrige Führen von Geschäftsbüchern allerdings nur als Übertretung aus, was mit Blick auf die Strafdrohung, aber auch wegen der kurzen Verjährungsfrist ungünstig ist. Es fragt sich deshalb, ob nicht im Rahmen der vorliegenden Revision Art. 325 StGB neu als Vergehen ausgestaltet werden sollte.

301.144 Rechnungslegungskommission / Commission pour l'établissement des comptes / Commissione di rendiconto

Universitäten / Universités / Università

UniLA Laissant de côté le chiffre 7 du rapport relatif aux instruments dérivés, qui n'appelle aucune remarque ou critique, on réitérera ici le jugement positif qu'inspire la méthode suivie par le projet, qui renonce avec sagesse à formuler dans la loi toutes les prescriptions de détail. Toutefois, plus encore que celle d'une commission pour l'établissement des comptes (cf. ch. 301.111 und 301.112 ci-dessus), l'absence d'une instance spécialisée pouvant dire le droit comptable avec autorité est tout particulièrement regrettable. On comprend mal qu'après avoir elle-même reconnu le besoin d'une telle autorité (rapport, ch. 8.4., p. 79), la commission d'experts ait renoncé à toute proposition.

Du point de vue du développement du droit, la situation actuelle est notoirement insuffisante. On sait en effet que la jurisprudence en matière de législation comptable est connue pour sa rareté, le Tribunal fédéral n'étant (parfois) saisi que dans les domaines où une autorité de surveillance telle la CFB a mission de faire respecter les normes particulière à une branche. Enseignant le droit comptable général des art. 957 ss CO depuis une dizaine d'années, le soussigné constate que les "principes généraux généralement admis dans le commerce" auxquels se réfère le droit actuel font l'objet de controverses en doctrine que la jurisprudence n'a pratiquement jamais l'occasion de trancher; et quand une occasion se présente, les juridictions ordinaires se sentent mal à l'aise pour dire le droit dans un domaine aussi spécialisé et se montrent particulièrement prudentes. Aussi, et même si le projet de LECCA a le mérite de clarifier beaucoup de points non réglés aujourd'hui de façon certaine, le besoin d'une instance spécialisée en droit comptable paraît indiscutable. Une telle instance devrait en tout cas avoir pour compétence d'émettre des communications interprétatives faisant autorité, à titre général ou en réponse à des questions particulières, et de publier ces informations de façon adéquate (On relèvera à ce sujet que dans le cadre de l'IASC, le besoin s'est aussi fait ressentir de créer un "Standard Interpretation Committee" dont les avis font autorité dans les milieux intéressés).

En outre, tout le problème du respect des règles heureusement codifiées par le projet de LECCA se pose. Ce projet ne paraît ne rien prévoir à ce sujet. Dans certains pays, tout particulièrement au Royaume-Uni, le problème de l'application des normes comptables, de la surveillance des entités et des contrôleurs (enforcement), est pris particulièrement au sérieux (cf. Sarah Brown, Le rôle des organismes publics et professionnels, in Actes de la conférence sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, Luxembourg, 1998, pp. 91 ss, spéc. 95 sur la création du Financial Reporting Review Panel).

Aussi, le soussigné est-il d'avis que sur la création d'instance(s) compétente(s) en matière d'établissement, d'interprétation et de surveillance dans l'application des normes comptables, le projet soumis en consultation souffre de lacunes importantes. Il serait opportun de charger la Commission d'experts de faire à ce sujet les propositions auxquelles elle a jusqu'ici renoncé.

Les développements inclus dans le chiffre 1.1 de la 3ème Partie du rapport explicatif (pp. 88 ss) éclairent bien le contexte international dans lequel s'inscrit le projet. Cependant, certaines indications relativement importantes ne sont pas, ou pas assez mises en relief. Il en va ainsi de celles concernant l'IASC, dont le rapport ne précise ou ne rappelle pas qu'il est en réalité dominé par ce qu'il est convenu d'appeler (inexactement) le G4, soit par des professionnels privés de la comptabilité provenant du Royaume Uni, des USA, du Canada, de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande. Or, il est curieux de constater que malgré cette domination au sein de l'IASC, les pays en cause n'autorisent pas l'usage des normes IAS pour le "domestic reporting". L'IASC vient par ailleurs d'émettre un important document soumis à consultation au sujet de son rôle et de sa structure futurs, intitulé "Shaping IASC for the Future", pour lui permettre selon ses termes (p. 3) de répondre à la demande de convergences entre les standards comptables nationaux et internationaux. On peut se demander si, compte tenu de sa composition et de son caractère privé, cette institution dispose de la légitimité politique nécessaire à l'exécution d'un programme aussi ambitieux. Mais en tout cas, si l'on veut à l'avenir que la Suisse participe à de tels travaux, et fasse entendre sa voix sur la scène internationale, il semble indispensable de ce point de vue aussi qu'une nouvelle législation comme la LECCA institue une autorité spécialisée de référence en Suisse, jouissant d'un mandat clair des autorités publiques.

301.145 Interne Revision / contrôle interne des comptes annuels / Revisione interna

Interessierte Organisationen / Organisations interessées / Organizzazioni interessate

SVIR Im vierten Titel "Revision", stipuliert EntwRRG betreffend der Revisionspflicht klar, dass nur wer nach den Kriterien des Gesetzes zur Rechnungslegung verpflichtet ist, auch zur Revision verpflichtet werden kann. Art. 43 EntwRRG hält unter Vorbehalt der Variantenlösungen abschliessend fest, wer der Revisionspflicht untersteht. Gemeint ist die Revision durch eine ordentliche externe Revisions-/Kontrollstelle.

Hingegen erwähnt das Gesetz mit keinem Wort die Interne Revision. Diesen Umstand empfinden wir als Mangel. Wir halten dafür, dass die Interne Revision im RRG institutionalisiert werden sollte. Grosse Gesellschaften i.S. von Art. 727b OR, d.h. börsenkotierte Publikumsgesellschaften und Organisationen, die Anleiheobligationen ausgeben, bedürfen unseres Erachtens im Interesse und zum Schutz einer breiteren Öffentlichkeit einer verschärften Kontrolle. Negativschlagzeilen in der Presse der letzten Vergangenheit bestätigen dies. Erfahrungsgemäss ist die externe Revisionsstelle wegen der Komplexität der Geschäftsprozesse und ihrer Verfahrensabläufe bei diesen Organisationen schlechtweg nicht in der Lage, auch die unternehmerische Überwachung wahrzunehmen. Zudem entspricht diese Aufgabenstellung nicht ihrem gesetzlichen Auftrag. Der Einsatz einer unabhängigen und den individuellen Bedürfnissen der jeweiligen Gesellschaft gerecht werdenden Internen Revisionsinstanz scheint uns somit nicht nur sinnvoll, sondern auch notwendig, weil nur dadurch die ordnungsmässige Geschäftsführung sowie die Beherrschung der operationellen Risiken hinreichend sichergestellt und dadurch potentieller Aktionärs- und Gläubigerschaden minimiert werden können. Dabei ist selbstredend, dass die Interne Revision nur dem obersten Führungsorgan der Unternehmung oder einem Ausschuss desselben (Audit Committee) rechenschaftspflichtig sein sollte.

In der Bankengesetzgebung ist die Interne Revision (Inspektorat) seit Jahrzehnten verankert. Ihre Bedeutung als wirksames internes Kontrollsystem ist unangefochten. Es stellt sich deshalb die berechnete Frage, ob heute nicht eine Chance zur Verbesserung des Riskmanagements vertan wird, wenn zumindest für die vorgenannte Gesellschaftskategorie kein Obligatorium für die Interne Revision erlassen wird.

Die diesbezüglich sich anbahnenden rechtlichen Entwicklungen im Ausland bestärken uns in dieser Auffassung. Sie sollten nach unserer Meinung zum Anlass genommen werden, das RRG von Anbeginn als richtungsweisenden Erlass auszugestalten. Das deutsche Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KontraG) verpflichtet beispielsweise die gesetzlichen Unternehmensvertreter (Organe) für ein angemessenes Risikomanagement und für eine angemessene Interne Revision zu sorgen. Die Neufassung von § 93 Abs. 1 des deutschen Aktiengesetzes sieht sodann vor, dass die Vorstandsmitglieder unter Berücksichtigung der Art und Grösse ihrer Gesellschaft geeignete Massnahmen zu treffen haben, um zu gewährleisten, dass den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen, insbesondere risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten der Rechnungslegung und Verstösse gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich auswirken, früh erkannt werden. Es ist offensichtlich, dass der Abschlussprüfer insbesondere Täuschungen, deliktische Vermögensschädigungen und sonstige Gesetzesverletzungen nur beschränkt wahrzunehmen in der Lage ist. Klassische und neue Bilanzdelikte, bei denen besondere Finanzinstrumente wie Derivate oder Swaps eine Rolle spielten, haben verschiedentlich zu Unternehmenszusammenbrüchen geführt. Die betriebswirtschaftliche Überwachung durch gut funktionierende interne Kontrollsysteme bleibt deshalb auch hinsichtlich der Früherkennung strafbarer Handlungen ein unverändert aktuelles Problem, zu dessen Lösung die Interne Revision mittels financial,

operational und management audits einen erfolgversprechenderen Beitrag zu leisten im Stande ist als der externe Abschlussprüfer.

301.146 **Verschiedenes / Divers / Diversi**

Universitäten / Universités / Università

UniBE *Ökonomische Analyse des RRG:*

Im folgenden wird eine – der Vernehmlassung angepasste, d.h. kurze - ökonomische Analyse des Rechts der Rechnungslegung (RRG) vorgenommen. Dazu muss man wissen, dass eine durch Gesetz (Handelsrecht, Wirtschaftsrecht, Steuerrecht) erzwungene Rechnungslegung in erster Linie Rechenschaftslegung zur Bemessung von Ansprüchen bzw. Verpflichtungen bedeutet. In zweiter Hinsicht soll Rechnungslegung als ein Regelsystem zur Marktkoordination in Finanz- und Kapitalmärkten dienen (Optimale Kapitalallokation). Einer so verstandenen Rechnungslegung kommen im wesentlichen zwei Aufgaben (Zwecke, objectives) zu:

1. Einkommensbemessungsfunktion für Residualeinkommen (im Gegensatz zu Kontrakteinkommen) und darauf beruhende Zahlungsverpflichtungen aus der Erfolgsermittlung (Einkommensermittlung) im Rahmen einer handelsrechtlichen und steuerlichen (Massgeblichkeitsprinzip) Gewinn- und Verlustrechnung (Profit and loss statement, income statement): gewinnabhängige Zwangsauszahlungen (z.B. Gewinnsteuern, Tantiemen, vertragliche gewinnabhängige Salärbestandteile) und gewinnabhängige Wahlauszahlungen (z.B. Ausschüttungen, Dividenden). Üblicherweise wird die Einkommensbemessungsfunktion mit „periodengerechter Erfolgsermittlung“ (Gewinn oder Verlust) umschrieben. Das Residualeinkommen namens „Gewinn“ (nach Steuern) steht nach dem Willen des Gesetzgebers den Anteilseignern (Gesellschafter, Aktionäre ...) zu. Nur sie haben Anspruch auf Gewinnverteilung.
2. Informationsfunktion: Neben der Einkommensmessung soll die Rechnungslegung eine Wissensverbreiterung an Aussenstehende (Adressaten) über die Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage ermöglichen, die über die Einkommensmessung hinausreichen. Im Rahmen dieser Funktion geht es also um Kommunikation relevanter Informationen zur Steuerung in Finanz- und Kapitalmärkten. Gegenwärtigen und potentiellen Investoren werden auf diese Weise relevante Informationen zur Unterstützung von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen geliefert. Die Informationsfunktion erfordert aber auch die Vermittlung von Informationen über zukünftige Zahlungsbeträge, Bindungsdauern und Risiken von Zahlungen auslösenden Geschäftsvorfällen und den damit verbundenen Zahlungen selbst.

Art.8 (1) nennt den Zweck der Rechnungslegung. Die Rechnungslegung soll nach Auffassung des RRG eine „getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage“, insbesondere der „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ geben. Damit steht die Informationsfunktion in Anlehnung an die US-amerikanische Rechnungslegung im Vordergrund. Wenn man den Hinweis auf die „Vermögenslage“ und den Hinweis auf die „Ertragslage“ im Sinne

der Einkommensbemessungsfunktion interpretiert, so ist den Aufgaben – nämlich worüber und in welcher Art und Weise berichtet werden soll – Rechnung getragen. Da es im Rahmen der Einkommensbemessungsfunktion auch um Zahlungen geht, ist die Darstellung und Beurteilung der „Finanzlage“ ein zentrales Anliegen. Dies erfordert zum einen eine Dokumentation aller Ein- und Auszahlungen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres in einer Finanzrechnung aber auch Möglichkeiten, Beträge, Fälligkeiten und Risiken zukünftiger Cash flows zu beurteilen.

Da zwischen den Zwecken Konflikte bestehen können, ist auf eine „faire“ Darstellung zu achten; ggfs. sind zusätzliche Angaben zu machen. Die „Fair presentation“ bzw. getreue Darstellung ist eine Umschreibung für die qualitativen Charakteristika der Rechnungslegung. Diese sind im einzelnen (SFAC No.2):

1. Relevanz (relevance) und Wesentlichkeit (materiality) der vermittelten Informationen. Die Relevanz äussert sich in der Prognoseeignung (predictive value), der Kontrolleignung (feedback value) und der Aktualität (timeliness).
2. Verlässlichkeit / Zuverlässigkeit / Vertrauenswürdigkeit / Abbildungstreue (reliability) der vermittelten Information. Sie wird konkretisiert durch Überprüfbarkeit (gleiche Ergebnisse bei gleichen Methoden; Nachprüfbarkeit der Abbildung von Geschäftsvorfällen; Nachprüfbarkeit der zeitlichen und sachlichen Ordnung; verifiability), Glaubwürdigkeit (Offenlegung von Annahmen bei Schätzungen; representational faithfulness) und Unverzerrtheit / Willkürfreiheit (kein Bias; neutrality). Im Zusammenhang mit der Abbildungstreue (reliability) vermittelter Informationen kommt es weniger auf die rechtlichen Verhältnisse (legal form), als vielmehr auf den wirtschaftlichen Gehalt (substance) und die wirtschaftliche Realität (economic reality) an. Der Grundsatz substance over form wird in der deutschsprachigen Literatur mit „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ übersetzt. Diese Betrachtungsweise hat sich im Rahmen der Rechnungslegung als Grundsatz durchgesetzt, denn viele Sachverhalte in der Realität sind weniger nach ihren juristischen Aspekten zu betrachten, als vielmehr aufgrund wirtschaftlicher Gegebenheiten.
3. Vergleichbarkeit (comparability). Gleiche Sachverhalte in verschiedenen Organisationen erfordern gleiche Behandlung hinsichtlich Methoden und Ausweis.
4. Konsistenz / Kontinuität / Stetigkeit (consistency). Gleiche Sachverhalte erfordern im Zeitablauf gleiche Behandlung hinsichtlich Methoden und Ausweis.

Die Umsetzung dieser Aufgaben in das RRG wird vorgenommen:

- Durch die Pflicht zur Führung von Handelsbüchern (Buchhaltung) (2. Titel)
- Durch Rechnungslegung (3. Titel)

Neben den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung sind die Annahmen / Grundlagen und Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung zu beachten.

Die Rechnungslegung unterliegt grundlegenden Annahmen (im RRG als „Grundlage“ [Art. 9] benannt im Gegensatz zu „Grundsätzen“ [Art. 10]). Dem RRG-Sprachgebrauch folgend, kann man vier Grundlagen (Kieso, D.E.; Weygandt, J.J. (1998): Intermediate Accounting. 9.ed., New York u.a. 1998) unterscheiden, von denen im RRG allerdings im Art. 9 nur eine einzige genannt wird:

1. Organisation als ökonomische Einheit (economic entity). D.h. die ökonomischen Aktivitäten der Organisation können klar von den ökonomischen Aktivitäten ihrer Mitglieder getrennt werden. Soweit die Organisation juristische Person ist, ist dies im allgemeinen möglich. Bei Einzelfirmen können sich schon hier schwere Probleme ergeben (Trennung von Privatvermögen und Firmenvermögen). Grundsätzlich entscheidet die wirtschaftliche Zugehörigkeit (wirtschaftliche Betrachtungsweise), nicht das juristische Eigentum. Das bedeutet im einzelnen:
 - Verpfändete bewegliche Güter werden beim Pfandgläubiger bilanziert (denn sie werden übergeben); verpfändete unbewegliche Güter werden beim Pfandschuldner bilanziert (weil die Übergabe z.B. durch Bestellung von Hypotheken erfolgt)
 - Sicherungsübereignete Güter werden beim Sicherungsgeber bilanziert, bei Treuhandverhältnissen beim Treugeber.
 - Unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Vorräte werden beim Besitzer bilanziert. Erst bei Ausnutzung des Eigentumsvorbehalts sind sie beim juristischen Eigentümer zu bilanzieren.
 - Gebäude und mit dem Grundstück fest verbundene Einrichtungen auf fremden Grund und Boden werden bei demjenigen ausgewiesen, der die Einrichtungen wirtschaftlich nutzt.
 - Der Hersteller einer noch nicht abgerechneten Leistung auf fremden Grund und Boden bilanziert die Anlage bei sich.
 - Bei der Miete von Anlagegegenständen (Leasing) ist wirtschaftliche Zugehörigkeit dann gegeben, wenn verdeckter Kauf (Finanzierungsleasing) angenommen wird.
2. Grundlage der Fortführung (going concern). Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Tätigkeit der Organisation auszugehen. Tatsächliche Gegebenheiten, die dieser Annahme entgegenstehen, sind eine beabsichtigte Liquidation der Organisation; eine rechtliche Gegebenheit ist insbesondere ein Konkursverfahren.
3. Messung in Geldeinheiten (monetary unit). Diese Annahme geht davon aus, dass eine Messung ökonomischer Aktivitäten am besten in Geldeinheiten vorgenommen wird. Die Währungseinheit ist festzulegen, also ob CHF, USD oder Euro oder andere.
4. Periodisierungsannahme (periodicity). Diese Annahme impliziert, dass man die ökonomischen Aktivitäten einer Organisation bestimmten Zeitscheiben (hier: Wirtschaftsjahr) aus dem Kontinuum „Zeit“ zuordnen kann. Insbesondere gilt es bei dieser Annahme, die beiden fundamentalen ökonomischen Denkkategorien „Liquidität“ einerseits und „Erfolg“ andererseits für ein Wirtschaftsjahr auseinanderzuhalten, was die Im-

plementierung einer Finanzrechnung und einer Erfolgsrechnung zur Folge haben muss.

Von den Grundlagen als Annahmen sind die formellen und materiellen Grundsätze der Rechnungslegung zu unterscheiden. Die formellen Grundsätze beziehen sich neben

- dem Führen von Handelsbüchern allgemein und
- der Bestandesaufnahme (Inventur) und anderer Massnahmen zur Vorbereitung des Jahresabschlusses
- auf die Dokumentation durch die Buchführung und den Jahresabschluss:
 - Systematischer Aufbau
 - Beleggrundsatz
 - Vollständigkeit und Richtigkeit. Der Grundsatz der Vollständigkeit erfährt durch den Grundsatz der Wesentlichkeit / Bedeutsamkeit [materiality] eine Einschränkung.
 - Unterzeichnung /Aufbewahrung
 - Klarheit (Gliederung, sachliche Abgrenzung, Saldierungsverbot (Bruttoprinzip), Branchenspezifika)
 - Formelle Stetigkeit (Form der Darstellung). Dieser Grundsatz erfährt durch den Grundsatz substance over form eine Einschränkung.
 - Nachprüfbarkeit

Die materiellen Grundsätze dienen als Messhypothesen zur Beantwortung der Fragen:

- Was gehört alles in den Jahresabschluss? Dies ist die Frage der Bilanzierung dem Grunde nach = Ansatz. Bilanzierung bedeutet hier die Aufstellung des gesamten, d.h. alle Rechenwerke umfassenden Jahresabschlusses
- Wie sind die Jahresabschlussposten in Geldeinheiten zu beziffern? Dies ist die Frage der Bilanzierung der Höhe nach = Bewertung.

Grundsätze des Ansatzes:

Die Bilanzierungsfähigkeit bestimmt sich nach dem Verständnis der jüngeren Literatur

- a. nach den Definitionen der Basiselemente der Rechnungslegung und
- b. nach der Wahrscheinlichkeit eines künftigen Nutzenzu- oder -abflusses und
- c. nach der zuverlässigen Bewertbarkeit und
- d. den Grundsätzen der Gewinnverwirklichung

Zu den Basiselementen (vgl. auch SFAC No.6) zählen:

- Vermögenswerte (assets)
- Verpflichtungen, Schuldposten (liabilities)
- Eigenkapital als Residualgrösse (equity)
- Einlagen (investments by owners)
- Entnahmen (distributions to owners)
- Eigenkapitalveränderung durch Transaktionen mit Nicht-Anteilseignern resultierend aus den folgenden vier Stromgrössen
 - Erträge aus operativen Tätigkeiten (revenues) (z.B. Umsätze, Zinsen, Lizenz- und Mieterträge)
 - Erträge aus sonstigen Vorgängen (gains) (z.B. Wertsteigerung von Vermögenswerten und Wertminderungen von Schuldposten)
 - Aufwendungen (als Abnahme wirtschaftlichen Nutzens) (expenses)
 - Aufwendungen aus ausserplanmässigen und ausserordentlichen Vorgängen (losses) (z.B. Wertminderung von Vermögenswerten und Wertsteigerungen von Schuldposten, Verluste aus Naturkatastrophen)
- Einzahlungen (cash inflows)
- Auszahlungen (cash outflows)
- Zahlungssaldo (cash flow) als Differenzgrösse von Ein- und Auszahlungen

Die Vermögenswerte und Verpflichtungen sowie Höhe des Eigenkapitals als Residualgrösse hängen von der (zuverlässigen) Bewertungsmöglichkeit der Vermögenswerte und der Verpflichtungen ab. Damit wird deutlich, dass die Bilanzierungsfähigkeit von der Bewertung nicht zu trennen ist.

Aktiva:

Art. 15 (1) RRG definiert Aktiva als „...Vermögenswerte, über die sie [eine Organisation] aufgrund vergangener Ereignisse verfügen kann,..., wenn der daraus resultierende Mittelzufluss zu ihren Gunsten wahrscheinlich ist und deren Wert mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.“

Der - in Anlehnung an US-GAAP und IAS-Definitionen - Begriff des Vermögenswertes (asset) ist weiter gefasst als der Begriff des Vermögensgegenstandes und beinhaltet auch Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten. Die definitorischen Voraussetzungen nach RRG sind:

- Verfügung aufgrund eines vergangenen Ereignisses (z.B. Kauf, Zahlungseingang)
- Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen Mittelzuflusses
- Wert des Postens kann mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden

Passiva:

Art. 15 (2) RRG definiert Passiva als „...Verpflichtungen, die durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden..., wenn der damit verbundene Mittelabfluss zu ihren [der Organisation] Lasten wahrscheinlich ist und deren Betrag mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.“

Die definitorischen Voraussetzungen einer Verpflichtung nach RRG sind:

- Verpflichtung (gegenüber Dritten und eigene?) aufgrund eines vergangenen Ereignisses
- Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen Mittelabflusses
- Wert des Postens kann mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden

Aufwendungen und Erträge:

Die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen erfolgt spiegelbildlich zu dem Ansatz der korrespondierenden Vermögenswerte und Verpflichtungen bzw. Einzahlungen und Auszahlungen. Damit gelten für die Posten der Erfolgsrechnung die gleichen Kriterien wie für die Bilanzposten bzw. Posten der Finanzrechnung.

Einzahlungen und Auszahlungen:

Ein- und Auszahlungen werden im Zeitpunkt eines Mittelzuflusses bzw. Mittelabflusses erfasst.

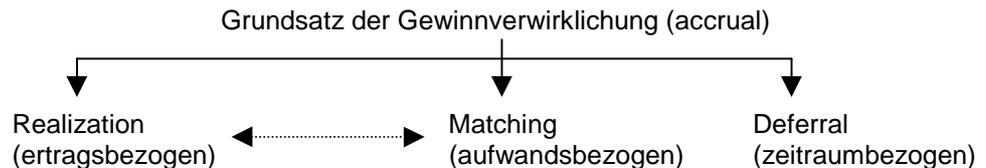
Grundsätze der Bewertung:

Im folgenden werden Grundsätze der Bewertung aufgelistet, die in bestimmten Regelwerken zum Teil in einem bestimmten Hierarchieverhältnis zueinander stehen.

- a. Die Bewertung basiert auf der Grundlage der „Unternehmensfortführung (going concern)“.
- b. Der Grundsatz der Einzelbewertung (= Einzelerfassung) ist eine weitere konzeptionelle Grundlage und besagt, dass Vermögenswerte und Verpflichtungen sowie Auszahlungen / Aufwendungen und Einzahlungen / Erträge einzeln zu erfassen sind (bei Bestandsgrößen durch Inventur, bei Stromgrößen gem. Geschäftsvorfällen durch das Prinzip der Trennung von Erfolgsrechnung und Finanzrechnung). Dieser Grundsatz wird durchbrochen durch Bewertungsvereinfachungen, wie z.B. Gruppenbewertung, Festwertrechnungen oder die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren [Lifo, Fifo, Hifo, Lof] .
- c. Die Trennung (Abgrenzung) von Erfolgsrechnung und Finanzrechnung wird durch verschiedene Grundsätze bewirkt, die man wie folgt differenzieren kann:
 - Zahlungen sind im Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses von Liquiden Mitteln zu erfassen (Liquidationsprinzip)
 - Grundsatz der Periodenabgrenzung (accrual principle) als allgemeiner Grundsatz der Gewinnverwirklichung: Aufwendungen und Erträge des Wirtschaftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten

der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Dazu gehören das ertragsbezogene Realisationsprinzip [realisation principle, revenue recognition principle]; das Prinzip der Aufwandszurechnung bzw. sachliche Abgrenzung [matching principle] und die Grundsätze / Ansätze zur Verteilung zeitraumbezogener Aufwendungen und Erträge [deferrals]. Zu beachten ist, dass die drei Teilkonzepte der Gewinnverwirklichung keine uneingeschränkte Gültigkeit besitzen, sondern den Kriterien der Ansatzfähigkeit unterliegen (SFAC No.6 Abs. 134-152).



Ertrag als eine erfolgserhöhende und Aufwand als eine erfolgsvermindernde Grösse in der Erfolgsrechnung sind inhaltlich durch die jeweiligen Gewinnermittlungsgrundsätze bestimmt. Hiervon zu unterscheiden sind z.B. Wertzuschreibungen bei den Aktiva und Wertabschreibungen bei den Passiva, deren Gegenbuchung nicht in der Erfolgsrechnung vorgenommen wird.

Der Grundsatz der Gewinnverwirklichung lässt sich zusammenfassen:

Aufwand und Ertrag werden verwirklicht durch

- a. Abgang eines bilanzierungsfähigen Vermögenswertes, soweit es sich dabei um einen Umsatzakt auf irgendeinem Absatzmarkt handelt. Dadurch gehen andere Vermögenswerte zu (z.B. Forderungen) oder Verpflichtungen ab (z.B. Verpflichtung aufgrund von Kundenanzahlungen).
 - b. Abgang von bilanzierungsfähigen Verpflichtungen (z.B. Abgang einer Fremdwährungsverbindlichkeit zu gesunkenem Wechselkurs) oder Zugang anderer Schulden (z.B. Umwandlung von Rückstellungen in Verpflichtungen), soweit es sich dabei um einen Umsatzakt auf einem Kapitalbeschaffungsmarkt handelt.
 - c. Einseitige Abgänge von Vermögenswerten (z.B. Diebstahl) und einseitige Zugänge von Schulden (z.B. Steuerschuld) erzeugen immer Aufwand.
 - d. Einseitige Zugänge eines Vermögenswertes (z.B. Zahlung einer Subvention) und einseitige Abgänge von Schulden (z.B. Schuldenerlass im Falle einer Sanierung) führen nur dann zu Ertrag, soweit es sich nicht um eine Kapitalhilfe handelt.
- Grundsatz der Verlustvorwegnahme (Vorsicht [conservatism, prudence]; Imparitätsprinzip): Das Vorsichtsprinzip ist eine Regelung für Ermessensentscheidungen bei Bewertungen (nicht beim Ansatz). Demzufolge ist ein vorsichtig bemessener realistischer Wert anzusetzen. Ziel ist die Verhinderung einer willkürlichen Über- oder Unterbewertung.

- d. Bewertungsstetigkeit: Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Methoden sind beizubehalten.
- e. Stichtagsprinzip: Vermögenswerte und Verpflichtungen etc. sind nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag zu bewerten. Durchbrechung dieses Prinzips erfolgt durch sog. Wertaufhellende Tatsachen (Bestehen vor Abschlussstichtag, Bekanntwerden nach Abschlussstichtag aber vor Aufstellung). Wertbeeinflussende Tatsachen (Ursachen liegen nach dem Abschlussstichtag) sind dagegen nicht zu berücksichtigen.
- f. Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten [Historical cost principle]: Bis zum Verkauf oder bis zum Zeitpunkt einer berücksichtigungsfähigen Wertänderung gelten die historischen, d.h. auf tatsächlich geleisteten Zahlungen beruhenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertansatz.
- g. Nominelle Kapitalerhaltung: Erfolg liegt dann vor, wenn das Endreinvermögen rechnerisch höher ist als der zu Beginn des Wirtschaftsjahres für die Verfügungsrechte an einer Organisation investierte Geldbetrag. Das Prinzip wird durch den Grundsatz der Verlustvorwegnahme unterstützt.
- h. Bilanzidentität: Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.
- i. Abweichungen von den vorstehenden Grundsätzen: In Ausnahmefällen darf von den Grundsätzen abgewichen werden, jedoch sind dann zusätzliche begründende Angaben (z.B. bei Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen, Einführung eines neuen Regelwerkes) zu machen.

Nur wenige dieser Grundsätze werden im RRG implizit oder explizit genannt.

Grundsatz der Massgeblichkeit:

Der Grundsatz der Massgeblichkeit des (Einzel-) Abschlusses bildet den rechtlichen Bezugspunkt für die Auffassung eines einheitlichen Jahresabschlusses im Rechtssinne, soweit es die handelsrechtliche und steuerrechtliche Einkommensmessung betrifft.

Es ist der Kommission zuzustimmen, das Massgeblichkeitsprinzip ganz abzuschaffen, da handelsrechtlicher Abschluss und steuerrechtlicher Abschluss unterschiedlichen Zwecken dienen.

Die Formulierung von Art. 34 (1) RRG ist jedoch eine Umkehrung des Massgeblichkeitsprinzips, nämlich der Steuerbilanz für die Handelsbilanz.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Die Wahlrechte, welche die EG-Richtlinien vorsehen, sind bei der Richtlinientransformation vieler EU-Staaten und in den IAS minimiert worden, weil sie die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung verschiedener Unternehmen beeinträchtigen.

Wir lehnen deshalb auch die Wahlrechte im RRG zur Erstellung der Erfolgsrechnung in Kontoform (Art. 13 Abs. 2), zum nicht einbezahlten Grundkapital (Art. 16 Abs. 2 Zif. 10), zur Aktivierung von nicht einbezahltem Kapital zum Direktabzug erhaltener Anzahlungen (Art. 18 Abs. 1 Zif. 3 lit d) und zu regelmässiger Neubewertung gewisser Finanzanlagen (Art. 29) ab.

Die letztgenannte Option birgt zudem anstelle getreuer Darstellung die Gefahr neuer Bewertungswillkür, bleibt doch die Ermittlung des den Kostenwert übersteigenden Ertrags- oder Veräusserungswertes (nach Steuern und Veräusserungskosten) dem Ermessen des Bilanzierenden überlassen.

Das Wahlrecht beim Direktabzug erhaltener Anzahlungen ist schon wegen des Bruttoprinzips zu streichen. Zusätzlich besteht nicht einmal im Konkursfall ein Recht des Anzahlungsschuldners zur Verrechnung oder ein Aussonderungsrecht des Anzahlungsgläubigers.

Niederstwertprinzip:

Auch ohne Erwähnung in Art. 10 zählt das Niederstwertprinzip (LOCOM) zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung. Die Einzelvorschriften (Art. 25 ff.) greifen es zwar auf, enthalten jedoch im Unterschied zu IAS keine technischen Regeln zur Ermittlung und Erfassung der Wertbeeinträchtigungen. Zahnlose Bestimmungen wie Art. 24 Abs. 2 ("Bei der Bewertung ist die Realisierbarkeit zu berücksichtigen."), Art. 30 Abs. 2 ("Die Werte sind jährlich zu überprüfen und anzupassen.") und Art. 32 Abs. 3 ("Bestehende Rückstellungen sind der Entwicklung anzupassen.") können ebensogut gestrichen werden.

Wir empfehlen, die Bestimmungen zum Niederstwertprinzip zu streichen, sofern keine technischen Regeln den Begriff zusätzlich definieren.

Latente Steuern:

Die Bilanzierung latenter Steuern ist ungeregelt geblieben, obschon diese wegen des Wegfalls steuerlicher Bewertungen und wegen der Marktbewertungen häufig einen wesentlichen Umfang erreichen werden. Damit wird nicht nur internationalem Standard widersprochen, sondern auch den Zielen des RRG selber.

Wir empfehlen, die Bilanzierung latenter Steuern zu regeln.

**302 Zu den einzelnen Bestimmungen des Vorentwurfs /
Des dispositions particulières de l'avant-projet /
Le singole disposizioni dell'avamprogetto**

**302.01 Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
(RRG) /
Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes
annuels (LECCA) /
Legge federale sul rendiconto e la revisione contabile
(LRR)**

**1. TITEL: GEGENSTAND UND GELTUNGSBEREICH
TITRE 1: OBJET ET CHAMP D'APPLICATION
TITOLO PRIMO: OGGETTO E CAMPO D'APPLICAZIONE**

Artikel 1 Gegenstand

¹ Dieses Gesetz regelt die Rechnungslegung von Organisationen des Privatrechts.

² Darin eingeschlossen sind die Buchführung sowie die Revision und die Publizität der Rechnungslegung.

³ Das Gesetz regelt zudem die Massnahmen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Organisationen.

Article 1 Objet

¹ La présente loi traite de l'établissement des comptes annuels d'entités du droit privé.

² Elle comprend les dispositions relatives à la tenue de la comptabilité, ainsi qu'au contrôle et à la publicité des comptes annuels.

³ En outre, la loi traite des mesures à prendre en cas de perte de capital, de surendettement et d'insolvabilité.

Articolo 1 Oggetto

¹ La presente legge disciplina la redazione del rendiconto di organizzazioni di diritto privato.

² Include la tenuta della contabilità nonché la revisione e la pubblicità del rendiconto.

³ Stabilisce inoltre le misure da adottare in caso di perdita di capitale, eccedenza di debiti e insolvenza delle organizzazioni.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Absatz 1 sieht vor, dass die Rechnungslegungsvorschriften des RRGs ausschliesslich auf Organisationen des Privatrechts Anwendung finden.

Der Geltungsbereich des Gesetzes ist aus Gründen der Einheit und Gleichbehandlung auch auf staatlich beherrschte Rechtsträger (AG, öffentliche Anstalt etc.) und auf die öffentlich-rechtlichen Körperschaften (z. B.: selbstständige und unselbstständige öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtungen) auszudehnen.

Beim Ausdruck "Organisationen" besteht zu anderen Erlassen ein Koordinationsbedarf, insbesondere zum neuen Fusionsgesetz.

- FR** Nous approuvons l'extension du champ d'application de la loi à toutes les personnes morales et aux sociétés de personnes. Toutefois, du point de vue de l'administration fiscale, il eut été souhaitable que le champ d'application de la loi soit étendu aux indépendants exerçant une profession libérale, ainsi qu'aux agriculteurs, ce qui aurait permis une harmonisation des règles de comptabilité pour l'ensemble des entités assujetties.
- LU** Gemäss Art. 1 Abs. 1 E-RRG wird die Rechnungslegung von Organisationen des Privatrechts geregelt. Soweit Vorsorgeeinrichtungen Stiftungen im Sinne des ZGB sind, werden diese durch das RRG erfasst. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es auch viele öffentlichrechtliche Vorsorgeeinrichtungen gibt. Diese sollte aus unserer Sicht den gleichen Rechnungslegungsbestimmungen unterstehen wie die privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen. Eine Zweiteilung der Rechnungslegungsbestimmungen innerhalb der 2. Säule ist zu verhindern.
- TI** Si ritiene che il termine "insolvenza" al cpv. 3 non sia chiaro, in particolare non si capisce se esso corrisponde all'attuale "insufficienza d'attivo" di cui all'art. 725 CO oppure all'incapacità di onorare con regolarità i debiti aziendali
- Ne va data una precisa definizione.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- KBVG** Abs. 1:
- "Organisationen": Der Begriff ist zu koordinieren mit anderen Spezialgesetzen (Fusionsgesetz).
- "Organisation des Privatrechts": Das Verhältnis zu Art. 762 und 763 OR ist unter Bezugnahme auf öffentlichrechtlicher Organisationen nicht geklärt.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Absatz 2: Statt „Buchführung“ einheitlich „Buchhaltung“ wie später auch
- Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- GEKO** Abs. 3: Die Massnahmen bei Kapitalverlust und Überschuldung treffen bei Personalvorsorgeeinrichtungen (mit Ausnahme der unbedeutenden Zahl der Genossenschaften) nicht zu.

- SGV** Positiv zu vermerken ist der Umstand, dass die Vorschriften für die Rechnungslegung und Buchführung auf alle Unternehmensformen ausgedehnt werden. Buchführung und Rechnungslegung sind heute nicht mehr eine Frage der Rechtsform, sondern ein unverzichtbares Führungsinstrument für alle Unternehmensformen.

Das Kriterium der Eintragungspflicht im Handelsregister hat in der Vergangenheit immer wieder zu Verwirrung geführt. Nach ständiger und erhardteter Rechtsprechung des Bundesgerichts wird nämlich die Eintragungspflicht für sogenannte Handwerksbetriebe verneint. Typisches

Merkmal dieser Betriebe ist der Umstand, dass der Betriebsinhaber sich persönlich mit der Facharbeit befasst und sich nicht auf die technische und administrative Führung seines Betriebs beschränkt. Sofern nicht vorgesehen ist, die Handwerksbetriebe auch von der Buchführungspflicht zu befreien, ist das Kriterium der Eintragungspflicht im Handelsregister zu streichen.

In Bezug auf die bei der Buchführung gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungen bzw. Rechnungsteile und deren Ausgestaltung bzw. Gliederung müssen für kleine Unternehmen unbedingt konsequent definierte Erleichterungen vorgesehen werden, auf die an entsprechender Stelle zurückzukommen sein wird.

STV

Abs 2:

Ergänzungsantrag:

Darin eingeschlossen sind die Buchführung, die Revision, die Publizität der Rechnungslegung sowie die Attestierung.

THK

Wird bewusst eine begriffliche Trennung zwischen Buchhaltung und Buchführung gemacht? Uns erscheint einzig der Begriff Buchführung angebracht. Antrag:

Titel des Gesetzes: *Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Abschlussprüfung (RAG)*

Abs. 2:

Darin eingeschlossen sind die Buchführung sowie die Abschlussprüfung und die Publizität der Rechnungslegung.

Abs. 3:

Das Gesetz regelt zudem das Vorgehen und die Massnahmen bei Kapitalverlust, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Organisationen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA

L'art. 2 assure l'application de la LECCA à toutes les entités astreintes à tenir des livres. Il faut relever que la loi s'appliquera également aux associations et fondations. Pour l'OdA, cette innovation est souhaitable. Souvent, les associations et fondations atteignent des tailles importantes et il semble tout à fait justifié que ces entités soient également tenues de respecter les règles comptables applicables aux autres formes juridiques. L'OdA approuve également la limitation des règles comptables aux associations et fondations dont la taille ou la nature des activités justifie la tenue d'une comptabilité. Ceci permettra d'éviter une lourdeur administrative inappropriée pour les petites associations ou fondations.

Artikel 2 Geltungsbereich

¹ Dieses Gesetz gilt für folgende Organisationen:

- a. Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristische Personen, die im Handelsregister eingetragen sind oder sich eintragen lassen müssen;
- b. Vereine und Stiftungen auch ohne Eintragung und Eintragungspflicht, sofern ihre Grösse oder die Art ihrer Tätigkeit die Buchführung und Rechnungslegung erforderlich machen. Der Bundesrat legt die Kriterien fest.

² Das Gesetz gilt nicht für Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen. Wird auf Bestimmungen des Obligationenrechts verwiesen, welche den sachlichen Regelungsbereich dieses Gesetzes betreffen, so gilt dieses Gesetz.

³ Die diesem Gesetz unterstellten Organisationen werden nachfolgend kurz als „Organisation(en)“ bezeichnet.

Article 2 Champ d'application

¹ La loi s'applique aux entités suivantes :

- a. Aux raisons individuelles, sociétés de personnes et personnes morales qui sont inscrites au registre du commerce ou qui doivent s'y faire inscrire;
- b. Aux associations et fondations, même lorsqu'elles ne sont pas inscrites ou pas tenues à s'inscrire au registre du commerce, dans la mesure où leur taille ou la nature de leurs activités justifie la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels. Le Conseil fédéral arrête les critères.

² La loi n'est pas applicable aux entités qui, en raison de leur domaine d'activités, sont soumises à la surveillance de l'Etat, pour autant qu'elles soient régies par des règles exhaustives. La présente loi s'applique en cas de renvoi à des dispositions du code des obligations dont la matière est couverte par la présente loi.

³ Par la suite, le mot "entité" désigne une entité soumise à la présente loi.

Articolo 2 Campo d'applicazione

¹ La presente legge si applica alle organizzazioni seguenti:

- a. ditte individuali, società di persone e persone giuridiche iscritte o tenute a farsi iscrivere nel registro di commercio;
- b. associazioni e fondazioni, anche se non iscritte o non tenute a farsi iscrivere nel registro di commercio, nella misura in cui la loro grandezza o la natura delle loro attività richiedono la tenuta di una contabilità e la redazione di un rendiconto. Il Consiglio federale stabilisce i criteri.

² La presente legge non si applica alle organizzazioni sottoposte alla vigilanza dello Stato in virtù del loro campo d'attività, sempreché le norme cui soggiacciono siano esaustive. Qualora si rinvii a disposizioni del Codice delle obbligazioni concernenti materie disciplinate dalla presente legge, si applica la presente legge.

³ Negli articoli seguenti, il termine "organizzazione(i)" designa le organizzazioni che soggiacciono alla presente legge.

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Art. 2 (Geltungsbereich): Gemäss Absatz 2 gilt dieses Gesetz nicht für Organisationen, die aufgrund ihrer Tätigkeit einer staatlichen Aufsicht unterstehen, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen. Diese Umschreibung erscheint zu unbestimmt. Es bleibt etwa unklar, ob damit auch die Rechnungslegungsvorschriften und die Bestimmungen zur Revisionsstelle gemäss BVG gemeint sind. Der Geltungsbereich erscheint deshalb insgesamt anpassungsbedürftig. Als allgemeiner Grundsatz könnte unseres Erachtens ausdrücklich festgehalten werden, dass die Rechnungslegung grundsätzlich rechtsformunabhängig ist, bevor die einzelnen Organisationen aufgezählt werden.
- BE** Nach Absatz 1 Buchstabe b letzter Satz hat der Bundesrat die Kriterien zu präzisieren, wann Vereine und Stiftungen auch ohne Eintrag oder Eintragungspflicht im Handelsregister unter das RRG fallen. Die Grenze könnte bei kirchlichen Stiftungen bei einem Vermögen von mehr als 100'000 Franken liegen.
- Der Entwurf sieht in Absatz 2 vor, dass das Gesetz für Organisationen keine Geltung hat, wenn sie auf Grund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen.
- Der Begriff der "staatlichen Aufsicht" bedarf der Präzisierung. Eine blossere Oberaufsicht als Aufsichts- oder Subventionsbehörde kann und darf nicht zum Ausschluss von der Rechnungslegung nach RRG führen. Ob aber eine direkte Einflussnahme (im Geschäftsführungsorgan) oder eine direkte Kontrolle durch den Staat als Kriterium für einen Ausschluss vom RRG genügen, möchten wir immerhin bezweifeln. Auch das zweite Kriterium einer eigenen abschliessenden Regelung vermag nicht zu befriedigen, insbesondere dann, wenn die als abschliessend betrachtete Regelung auf das OR verweisen kann, wie aus dem zweiten Satz hervorgeht. Besser wäre es, strengeres Recht in andern Erlassen Vorrang zu geben.
- LU** Gemäss Art. 2 Abs. 2 E-RRG gilt das RRG nicht für Organisationen, die auf Grund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soweit für sie eigene, abschliessende Vorschriften bestehen. Wird auf Bestimmungen des Obligationenrechts verwiesen, welche den sachlichen Regelungsbereich des RRG betreffen, so gilt das RRG.
- Der Geltungsbereich des RRG ist bezüglich der 2. Säule BVG nicht klar. Es bleibt offen, was im Rahmen der 2. Säule abschliessende Vorschriften sind. Sind beispielsweise die Vorschriften über die Kontrollstelle (Art. 53 BVG und Art. 33ff. BVV2) als abschliessend zu betrachten oder nicht? Diese Frage ist für die Anwendung des RRG auf die 2. Säule von grosser Bedeutung. Der Gesetzgeber hat deshalb die Bestimmungen des RRG mit dem BVG und seinen Verordnungen zu koordinieren und diese Koordination explizit zu regeln (vgl. dazu auch Art. 47 BVV2, der auf die aufzuhebenden Art. 957 - 964 OR verweist).
- NE** Il est prévu que la loi s'applique aux "raisons individuelles, sociétés de personnes et personnes morales qui sont inscrites au registre du commerce ou qui doivent s'y faire inscrire" (lettre a), ainsi qu'aux "associations

et fondations, même lorsqu'elles ne sont pas inscrites ou pas tenues à s'inscrire au registre du commerce, dans la mesure où leur taille ou la nature de leurs activités justifie la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels" (lettre b). Or, il nous semble que, ce faisant, on règle l'accessoire plutôt que le principal. Si la taille ou la nature des activités d'une association ou d'une fondation justifie la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels, elle justifie a fortiori une inscription au registre du commerce. Dans ces conditions, il serait plus judicieux de modifier le code civil suisse pour y prévoir formellement l'inscription des associations et des fondations au registre du commerce, lorsque leur taille ou la nature de leurs activités le justifie, et de limiter le champ d'application de la LECCA aux

"raisons individuelles, sociétés de personnes et personnes morales qui sont inscrites au registre du commerce ou qui doivent s'y faire inscrire".

Du plus, il conviendrait de préciser si et de quelle manière les dispositions sur le droit comptable et celles relatives aux organes de contrôle en matière de LPP sont concernées, En ce qui concerne la surveillance, cette disposition est à coordonner avec l'article 56 OPP 2 (placements indirects).

NW Art. 2 Abs. 1 lit. b: Die Grössenkriterien gemäss Art. 35 sind für Vereine und Stiftungen sehr hoch angesetzt. Es stellt sich die Frage, ob die Bestimmung der Limiten nicht allenfalls nach Art der Organisation gewählt werden müsste (Botschaft spricht von möglichen Grössen).

Art. 2 Abs. 2: Eine klare Abgrenzung drängt sich auf z.B. bei Transportunternehmungen (Bahnen) in der Form einer AG. Diese unterliegen dem EBG (Eisenbahngesetz). Dieses Gesetz betrifft aber die eigentliche Rechnungslegung nur zum Teil. Mehrheitlich sind die Bestimmungen aus dem Aktienrecht/RRG anzuwenden. Es bedarf einer klaren Stellungnahme des zuständigen Bundesamtes.

SO Artikel 2 Absatz 2: Es ist richtig, die verschiedenen spezialgesetzlichen Regelungen - wir denken besonders an jene des BVG - nicht sogleich an das neue Recht anzupassen. Für die künftige Anpassung (gemäss der Anregung der Expertenkommission, Bericht Seite 70) bringen wir schon heute den dringenden Wunsch an, dass die heute gültigen Regelungen nicht dem tieferen Niveau des RRG angepasst werden (etwa die speziellen Bestimmungen der BVV2 bezüglich Transparenz, Abschlussprüfung und Vermögensanlage).

TG Art. 2 Abs. 1 lit.b: Unseres Erachtens müssten die wichtigsten Hauptkriterien im Gesetz und nicht bloss in einer Verordnung festgehalten werden.

Art. 2 Abs. 2: Weil die öffentliche Hand über eigene Kontrollorgane verfügt, sollten Organisationen, deren Eigenkapital zu 100% von der öffentlichen Hand stammt, ebenfalls ausgenommen werden. Dieser Absatz ist deshalb wie folgt zu formulieren:

"Das Gesetz gilt nicht für Kapitalgesellschaften oder andere Organisationen, deren Eigenkapital zu 100% von der öffentlichen Hand stammt und die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches ..."

ZH Für Organisationen, die der staatlichen Aufsicht unterliegen, gelte das RRG nicht, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen.

Im Kommentar wird richtigerweise darauf hingewiesen, dass eine Abgrenzung nicht immer einfach sein wird. Eine Klärung der Abgrenzungproblematik wäre wünschbar, insbesondere des Verhältnisses zwischen öffentlichen Gemeinwesen, namentlich Gemeinden, und gemischtwirtschaftlichen Subventionsempfängern. Ebenso unklar ist im selben Absatz die Verweisung auf das Obligationenrecht. Wird sie im öffentlichen Haushaltsrecht, dass Aktiven im Finanzvermögen nach kaufmännischer Praxis zu bewerten sind, zur Unterstellung unter das RRG führen? Die öffentlichen Gemeinwesen haben es in der Hand, solche Bestimmungen in ihren Haushaltsrechten zu ändern, was jedoch zu unangemessenem administrativem Aufwand und zu hohen Kosten für den Steuerzahler führt. Eine klärende Formulierung wäre daher sehr zu begrüßen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Abs. 2 sieht den Vorrang einer spezialgesetzlichen Regelung im Verhältnis zum RRG vor, sofern Organisationen aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen und für sie eine abschliessende eigene Regelung besteht. Dem Begleitbericht ist zu entnehmen, dass der Vorrang des Spezialgesetzes nicht gesamthaft gelten soll, sondern nur insoweit die Bestimmungen des Spezialgesetzes vom RRG abweichen (S. 70). Art. 6 Abs. 2 BankG verweist bezüglich der Erstellung des Geschäftsberichtes für Banken sowohl auf die Vorschriften des Obligationenrechtes als auch auf die Bestimmungen des Bankengesetzes. Das Bankengesetz sieht selber keine gesamthafte, ausschliessliche Regelung der Rechnungslegung im Bankengesetz vor, sondern Abweichungen in einzelnen Sachbereichen. Noch eigenständiger ist die Regelung der Rechnungslegung für an Schweizer Börsen kotierte Unternehmungen. Die anwendbaren Regeln ergeben sich aus einem Kotierungsreglement, welches gemäss Art. 4 Abs. 2 BEHG von der EBK genehmigt werden muss. Das Börsengesetz schreibt vor, dass das Kotierungsreglement internationalen Standards Rechnung trägt (Art. 8 Abs. 3 BEHG). So enthält das Kotierungsreglement der Schweizer Börse (SWX) detaillierte Regeln zur Rechnungslegung, welche im wesentlichen den FER entsprechen. Diese Eigenständigkeit erlaubt eine flexible Anpassung der Anforderungen an die Entwicklung und Bedürfnisse der Börsenmärkte. Der Vorrang des Spezialgesetzes in diesem Bereich ist deshalb von grosser Bedeutung.

Das Spezialgesetz sollte auch in Zukunft dem allgemeinen Erlass vorgehen, wenn es eine abweichende Regelung enthält. Die Bedeutung des Begriffs „abschliessende Regelung“ scheint uns in dieser Hinsicht im Begleitbericht jedoch nicht befriedigend geklärt. So ist nicht klar, ob die Spezialgesetzgebung als Ganzes eine abschliessende Regelung der Rechnungslegung vorsehen muss oder ob eine abschliessende Regelung von Teilbereichen oder sogar in Einzelvorschriften genügt, um den Vorrang des Spezialgesetzes zu sichern. Aus diesem Grund sollte der Begriff „abschliessend“ ersatzlos gestrichen werden.

Unseres Erachtens sollte gleichzeitig mit der Inkraftsetzung des RRG Art. 6 BankG geändert werden, weil er das Verhältnis zum Obligationenrecht sowie die Pflichten der unterstellten Institute im Bereich der Rechnungsle-

gung regelt. Wir sind gerne bereit, Ihnen zu gegebener Zeit für eine Revision dieses Artikels konkrete Vorschläge zu unterbreiten.

KBVG Art. 2 Abs. 1 lit. b: Es wird als objektives Kriterium angeregt: (entweder) über Fr. 100'000.-- (Kriterium 1) und/(oder) Führen eines wirtschaftlichen Unternehmens (Kriterium 2).

Art. 2 Abs. 2: Es sind Präzisierungen anzubringen, ob die Rechnungslegungsvorschriften und die Bestimmungen zur Revisionsstelle gemäss BVG hiermit betroffen sind.

Der Artikel ist mit Art. 56 BVV2 in bezug auf die Aufsicht zu koordinieren.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Statt „Buchführung“ einheitlich „*Buchhaltung*“ wie später auch.

UniFR Dieses Gesetz gilt nicht für Organisationen, deren Tätigkeitsbereich einer staatlichen Aufsicht unterliegt, und soweit für sie abschliessende Vorschriften bestehen (Absatz 2).

Diese Ausnahme lässt sich leider vorübergehend nicht vermeiden. Die Angleichung der Spezialbestimmungen an das RRG muss nicht nur geprüft (Begleitbericht, S. 70), sondern ausdrücklich verlangt werden. So ist nicht einzusehen, weshalb für Banken im Einzelabschluss keine "fair presentation" verlangt wird, zumal diese bereits für Bankenkonzernrechnungen gilt.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES Nach Bst. a dieser Bestimmung unterstehen "juristische Personen, die im Handelsregister eingetragen sind oder sich eintragen lassen müssen" dem Gesetz. Demgegenüber gilt nach Bst. b, dass "Vereine und Stiftungen auch ohne Eintragung und Eintragungspflicht" nur unter bestimmten, vom Bundesrat noch näher festzulegenden Kriterien unter das Gesetz fallen.

Der Wortlaut von Bst. a ist nach Auffassung der AGES missverständlich und schafft dadurch problematische Unklarheiten bei der Abgrenzung des Geltungsbereichs des RRG. Bekanntlich müssen sich Stiftungen nach Art. 81 Abs. 2 ZGB in das Handelsregister eintragen lassen. Erst dadurch erlangen sie die Rechtspersönlichkeit (Art. 52 Abs. 1 ZGB). Ausgenommen von der Eintragungspflicht sind hingegen die kirchlichen und Familien-Stiftungen (Art. 52 Abs. 2 ZGB). Würde man Art. 2 Abs. 1 Bst. a VE RRG wörtlich auslegen, würden davon auch Stiftungen als "juristische Personen, die im Handelsregister eingetragen sind" erfasst werden. Unter Bst. b würden nur noch kirchliche und Familien-Stiftungen fallen. Dies kann jedoch nicht die Meinung der Expertenkommission sein. Eine Analyse des Gesetzesvorentwurfs und des Begleitberichts (namentlich S. 97) führen zum gegenteiligen Schluss, dass alle Stiftungen unter Bst. b von Art. 2 Abs. 1 VE RRG fallen. Die Begriffe "Eintragung" und "Eintragungspflicht" in Bst. a beziehen sich nach der Interpretation der AGES und wohl auch nach Auffassung der Expertenkommission (Begleitbericht S. 97) auf Art. 934 OR, wonach eintragungspflichtig ist, wer ein kaufmännisches Gewerbe betreibt. Bst. a betrifft somit nicht den Handelsregistereintrag nach Art. 52 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 81 Abs. 2 ZGB (vgl. auch die vorne in

Ziff. 301.032 zitierte Literatur und Judikatur). Überdies sind Stiftungen - und auch Vereine - nicht juristische Personen des Handelsrechts, sondern des Zivilrechts und haben auch keine Firma, wie Art. 934 OR dies voraussetzt, sondern lediglich einen Namen.

Nach Art. 61 Abs. 1 und 2 ZGB dürfen Vereine (nur) einen kaufmännischen Hilfsbetrieb ("für seinen Zweck") führen. Ist dies der Fall, ist der Verein nach Art. 52 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 61 Abs. 2 ZGB eintragungspflichtig. Auch auf die Eintragungspflicht nach diesen Bestimmungen scheint Art. 2 Abs. 1 Bst. a VE RRG nach Auffassung der AGES und wohl auch der Expertenkommission nicht abzielen.

Die AGES vertritt somit die Ansicht, dass alle Stiftungen und Vereine unter Art. 2 Abs. 1 Bst. b VE RRG fallen und dadurch dem Gesetz nur unterstehen, "sofern ihre Grösse oder die Art ihrer Tätigkeit die Buchführung und Rechnungslegung erforderlich machen". Die AGES begrüsst eine solche Regelung, weil sie geeignet ist, die postulierten Flexibilitäten (vgl. vorne Ziff. 301.032) zu wahren. Namentlich wird es dadurch möglich sein, Stiftungen und Vereine vor einem je nach Fall unverhältnismässigen Rechnungslegungs- und Revisionsaufwand zu bewahren.

Die AGES beantragt, die dargelegte Interpretation von Art. 2 Abs. 1 VE RRG in dessen Wortlaut festzuhalten. Bst. a könnte wie folgt formuliert werden: "Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristische Personen des Handelsrechts (oder: des Obligationenrechts), die im Handelsregister eingetragen sind oder sich eintragen lassen müssen;" In Bst. b sollte sodann die Wendung "auch ohne Eintragung und Eintragungspflicht" gestrichen werden.

Mit Blick auf Art. 2 Abs. 2 VE RRG beantragt die AGES ausserdem, eine klare Abgrenzung zwischen dem Gesetz und dem Stiftungsaufsichtsrecht zu schaffen. Insbesondere muss Klarheit über die Kompetenzen der Aufsichtsbehörden im Bereich der Rechnungslegung herrschen.

Unterstellungskriterien für Stiftungen und Vereine:

Der Bundesrat wird die unbestimmten Begriffe "Grösse oder Art ihrer Tätigkeit" in Art. 2 Abs. 1 Bst. b VE RRG konkretisieren müssen. Dies wird wohl auf dem Weg der Verordnungsgebung erfolgen. Die AGES hat dagegen grundsätzlich keine Einwände, sofern die Stiftungen und ihre Verbände bei der - nicht einfachen - Definition der Unterstellungskriterien aktiv einbezogen werden. In diesem Sinne beantragt die AGES die Einsetzung einer Arbeitsgruppe, bestehend aus Vertretern der involvierten Behörden (namentlich Bundesamt für Justiz, Eidg. Stiftungsaufsicht, kantonale Aufsichtsbehörden) und der Stiftungsverbände. Die AGES ist gerne bereit, in einer solchen Arbeitsgruppe mitzuwirken und ihr spezifisches Fachwissen einzubringen.

Die AGES nennt folgende vorläufigen Vorschläge für mögliche Unterstellungskriterien:

- Bilanzsumme von mehr als vier Millionen CHF
- jährliche Erträge von mehr als eine Million CHF
- angestellte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter (in noch zu definierender Anzahl)

- regelmässige Durchführung öffentlicher Spendensammlungen
- Führung eines kaufmännischen Gewerbes bzw. Unternehmensträgerschaft (d.h. Unternehmensstiftungen, die direkt ein Unternehmen betreiben)
- operative (gemeinnützige) Tätigkeit.

Zur Unterstellung unter das RRG müssen an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der vorgenannten Kriterien erfüllt sein. Mit diesen Erfordernissen sollen für Stiftungen und Vereine eine möglichst grosse Klarheit über den Geltungsbereich des Gesetzes geschaffen sowie zufällige oder sachlich nicht gerechtfertigte Unterstellungen unter das RRG vermieden werden (z.B. einer rein fördernden Stiftung ohne angestellte Mitarbeiter, die über ein zwar beträchtliches, aber einfach strukturiertes und überblickbares Vermögen verfügt).

Ausserdem hält die AGES fest, dass diejenigen Stiftungen und Vereine, welche die noch zu definierenden Unterstellungskriterien erfüllen, jedoch die Grössemerkmale nach Art. 43 Abs. 1 VE RRG nicht aufweisen, lediglich der erleichterten Rechnungslegungspflicht unterstehen. Es entfallen somit die zusätzlichen Angaben in der Bilanz (Art. 18 Abs. 2 VE RRG), die zusätzlichen Angaben in der Erfolgsrechnung (Art. 20 Abs. 3 VE RRG), die Geldflussrechnung (Art. 21 Abs. 3 VE RRG), die Befolgung eines allgemein anerkannten Regelwerks (was ohnehin noch höhere Grössemerkmale voraussetzt; Art. 35 Abs. 1 VE RRG) sowie die Erstellung eines Jahresberichts nach RRG (Art. 42 Abs. 3 VE RRG; die aufsichtsrechtliche Berichterstattung bleibt davon unberührt).

GEKO Abs. 1 lit. c (neu): Die Personalvorsorgeeinrichtungen sind in einem neuen lit. c gesondert aufzuführen. Insbesondere ist auf den Geltungsbereich des "RRG" Art. 1 bis 12 und den erwähnten Einschränkungen sowie auf die Spezialgesetzgebung des "BVG" und die Besonderheiten im Bereich der Stiftungsaufsicht (Aufsichtsbehörden) hinzuweisen.

SGV Vgl. die Ausführungen zu Art. 1.

STV Abs. 1 Änderungsantrag:

Dieses Gesetz gilt für folgende Organisationen:

Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristische Personen, die börsenkotiert sind oder deren Bilanzsumme höher als 5 Millionen Franken ist, die einen Umsatz pro Jahr von mehr als 10 Millionen Franken erreichen und deren Anzahl Arbeitnehmer 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt überschreitet, wobei zwei der unter lit. b genannten Grössemerkmale mindestens an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen erreicht werden müssen.

Abs. 2 (neu):

Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg die Ermittlung der Grössemerkmale präzisieren und sie dem Geldwert und den entsprechenden Bestimmungen in den umliegenden Ländern anpassen (aus Art. 43 Abs. 3).

Abs. 2 und 3 gemäss Vorentwurf werden neu Abs. 3 und 4.

Abs 5 (neu):

Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristische Personen, die kleiner sind als nach den unter Abs. 1 lit. b aufgeführten Grössemerkmalen, unterstehen einer jährlichen Attestierung gemäss Art ... ff. dieses Gesetzes.

Begründung: Vereine und Stiftungen sind ebenfalls juristische Personen und müssen deshalb nicht mehr separat erwähnt werden. Damit wird auch der Bundesrat entlastet. Die übrigen Änderungen entsprechen der neuen Idee der Attestierung.

SVV

Die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen wird in entscheidendem Mass von aufsichtsrechtlichen Normen geprägt. Massgeblich ist die Versicherungsaufsichtsgesetzgebung, deren Einhaltung vom Bundesamt für Privatversicherungswesen überwacht wird. Die Solvenz der Versicherungsunternehmen, die im Interesse der Versicherten stets in ausreichendem Mass sichergestellt sein muss, verlangt eine strikte Befolgung des Vorsichtsprinzips. Überlegungen des „true and fair value“ sind unter diesen Umständen zweitrangig.

Diesem Umstand will Art. 2 Abs. 2 des RRG-Entwurfes Rechnung tragen. Dessen Geltungsbereich ist indessen für die staatlich beaufsichtigten Versicherungsunternehmen nicht ausreichend. Falls der Gesetzesentwurf entgegen unserer Meinung weiter verfolgt werden sollte, so unterbreiten wir im Sinne eines Eventualantrages folgenden Formulierungsvorschlag:

Artikel 2 Absatz 2

„soweit für staatlich beaufsichtigte Organisationen die Rechnungslegung ganz oder teilweise spezialgesetzlich geregelt wird, findet dieses Gesetz keine Anwendung.“

VLB

In Art. 2 RRG wird der Geltungsbereich definiert. Abs. 1 der Bestimmung enthält den grundsätzlichen Anwendungsbereich. Gemäss Art. 2 Abs. 2 RRG gilt das Gesetz ausnahmsweise nicht für Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen, soweit für sie eigene abschliessende Vorschriften bestehen. Gerade im Hinblick auf die schützenswerte Interessenlage von gemeinnützigen Bauträgern darf diese Ausnahmeregelung nicht zu einschränkend sein. Zahlreiche Baugenossenschaften werden ehrenamtlich nach dem Milizsystem geführt. Dies hat sich seit Jahrzehnten bewährt und zu keinen Komplikationen Anlass gegeben. Gerade deswegen war und ist der Verwaltungsaufwand von Baugenossenschaften sehr gering, was sich positiv auf eine optimale tiefe Mietzinsgestaltung auswirkt. Es wäre kontraproduktiv, durch eine zwar perfekte Rechnungslegung und Revision kostenintensive Mehrauslagen zu provozieren, die niemandem wirklich dienen, hingegen schlussendlich die Mietzinse erhöhen. Sofern im Rahmen des Wohn- und Eigentumsförderungsgesetzes Bundesmittel zur Verfügung gestellt werden, erfolgt aufgrund der Gewährung und Bewirtschaftung von Bundesmitteln eine angemessene Aufsicht. Im weiteren wird durch kantonales Recht definiert, welche Voraussetzungen eine Baugenossenschaft erfüllen muss, um als gemeinnützig zu gelten. Gemeinnützige Wohnbauträger erfahren in diversen Belangen eine spezielle Behandlung, da sie im Rahmen des (preisgünstigen) Wohnungsbaus eine staatliche Aufgabe wahrneh-

men. Als Korrelat besteht eine angemessene staatliche Aufsicht. Es handelt sich um massgeschneiderte Lösungen, welche den Interessenlagen der gemeinnützigen Wohnbauträger und des Gemeinwesens gerecht werden. Es ist nun nicht erkennbar, ob die diesbezüglichen Regelungen als "eigene abschliessende Vorschriften" im Sinne von Art. 2 Abs. 2 des Entwurfs angesehen werden können. Wir ersuchen Sie deshalb, diesen Gesichtspunkten Ihr besonderes Augenmerk zu schenken. Nach unserem Dafürhalten genügt es, wenn Satz 1 von Art. 2 Abs. 2 des Entwurfs wie folgt lautet:

"Das Gesetz gilt nicht für Organisationen, die aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches einer staatlichen Aufsicht unterliegen."

Insbesondere der Zusatz "abschliessende Vorschriften" könnte zu einer zu umfassenden, nicht praktikablen Handhabung des Geltungsbereichs des RRG führen.

Vorort

Der vorgeschlagene Geltungsbereich geht ausserordentlich weit und übersteigt nicht nur die EU-Normen, sondern auch den bisherigen Geltungsbereich von Art. 957 ff OR. Deren Änderung würde insbesondere Einzelfirmen (Selbständigerwerbende), Vereine (und damit sämtliche politischen Parteien sowie die meisten Wirtschaftsverbände) und Stiftungen nicht bloss umfassenden Buchführungsregeln, sondern namentlich auch der Verpflichtung zur "getreuen Darstellung" und somit allen Bewertungsvorschriften unterstellen. Ein wesentliches Element der Freiheit im Vereins- und Stiftungsrecht wird unnötigerweise aufgegeben. Gerade für Einzelfirmen, Personengesellschaften und Vereine und Stiftungen wird die steuerrechtliche Problematik damit sehr stark verschärft.

Die Buchführungspflicht ist auf Organisationen zu beschränken, für welche die Eintragungspflicht im Handelsregister besteht. Ferner sind Einzelfirmen, Personengesellschaften, Vereine und Stiftungen nur folgenden Artikeln des RRG zu unterstellen: Art. 1 bis 15 (ohne das Erfordernis der Geldflussrechnung), Art. 42, Art. 63, Art. 64 und Art. 66 sowie Art. 67 ff.

Besonderheiten der Branche müssen den Vorrang haben vor der generellen Regelung im RRG. Dies gilt in besonderem Masse für den Finanzsektor und generell für Bereiche, die einer staatlichen Aufsicht mit besonderen Vorschriften unterliegen. Falls entsprechend unserem nachstehenden Antrag auf Gliederungs- und Bewertungsvorschriften im RRG verzichtet wird, kann diesen Besonderheiten sachgerecht in den entsprechenden Regelwerken Rechnung getragen werden.

Das Gesetz darf jedenfalls keine Anwendung finden, soweit für staatlich beaufsichtigte Organisationen die Rechnungslegung ganz oder teilweise spezialgesetzlich geregelt wird.

So verlangt etwa die Solvenz der Versicherungsunternehmen, welche im Interesse der Versicherten stets in ausreichendem Masse sichergestellt sein muss, eine strikte Befolgung des Vorsichtsprinzips, welches den Vorrang vor der "getreuen Darstellung" haben muss.

2. TITEL: ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN
TITRE 2: DISPOSITIONS GENERALES
TITOLO SECONDO: DISPOSIZIONI GENERALI

Artikel 3 Buchhaltung als Grundlage der Rechnungslegung

¹ Grundlage der Rechnungslegung ist die Buchhaltung.

² Die Buchhaltung kann schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt werden.

³ Der Bestand der einzelnen Bilanzpositionen ist durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen.

Article 3 La comptabilité en tant que base de l'établissement des comptes annuels

¹ La comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes annuels.

² La comptabilité peut être tenue par écrit ou sur des supports électroniques ou encore sur d'autres supports de même nature.

³ L'état de chaque poste du bilan doit être justifié par un inventaire ou d'une autre façon.

Articolo 3 Contabilità quale base della redazione del rendiconto

¹ Il rendiconto si fonda sulla contabilità.

² La contabilità può essere tenuta per scritto, su supporto elettronico o in modo analogo.

³ La situazione delle singole poste del bilancio deve essere documentata mediante un inventario o in altro modo.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 3 - 5: Die Änderung der formellen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung (Art. 957, 961 - 964 OR) wird zeitlich dem RRG vorgezogen und voraussichtlich noch im Jahr 1999 erfolgen ("kleine OR-Revision"). Das RRG soll später diese revidierten Bestimmungen aufheben. Die entsprechenden Artikel im RRG sind daher den revidierten OR-Vorschriften anzupassen.

BL wie AG

GL wie AG

LU wie AG

Art. 3 Abs. 2 bestimmt, dass die Buchhaltung schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt werden kann. Wir sind der Meinung, dass der Ausdruck „schriftlich“ durch „auf Papier“ ersetzt werden sollte.

NE Articles 3 à 5 : L'amendement des dispositions formelles sur la comptabilité commerciale (art. 957, 961 à 964 CO) est prévu avant la LECCA, probablement déjà en 1999 («petite révision du CO»). Par la suite, la LECCA devrait abroger ces dispositions révisées. Les articles concernés de la LECCA devraient par conséquent tenir compte des modifications du CO.

- SG** wie AG
- SZ** wie AG
- TG** Art. 3 - 5: Die Änderung der formellen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung (Art. 957, 961 - 964 OR) wird zeitlich dem RRG vorgezogen und voraussichtlich noch im Jahr 1999 erfolgen ("kleine OR-Revision"). Das RRG soll später diese revidierten Bestimmungen aufheben. Die entsprechenden Artikel im RRG sind daher den revidierten OR-Vorschriften anzupassen, sofern an diesem Spezialgesetz festgehalten wird.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** Artikel 3 - 5: Die Änderung der formellen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung (Art. 957, 961 - 964 OR) wird zeitlich dem RRG vorgezogen und voraussichtlich noch im Jahr 1999 erfolgen ("kleine OR-Revision"). Das RRG soll später diese revidierten Bestimmungen aufheben. Die entsprechenden Artikel im RRG sind daher den revidierten OR-Vorschriften anzupassen.
- THK** Abs. 2: Wesentlich ist die Lesbarkeit der Buchführung. Hingegen ist unklar, was mit einer elektronischen Form vergleichbar sein soll. Zum Beispiel sind Mikrofichen sicher zulässig, solange sie lesbar sind, obwohl wahrscheinlich nicht mit einer elektronischen Form vergleichbar. Antrag:

Die Buchhaltung kann schriftlich, elektronisch oder in anderer lesbarer Weise erfolgen.

Absatz 3:

Der Bestand der einzelnen Positionen der Bilanz und des Anhangs ist nachzuweisen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

- Bourquin** Article 3 alinéa 3: Le rapport explicatif (p.102) fait expressément référence à l'inventaire prescrit jusqu'à présent par l'art. 958 CO. C'est donc l'inventaire au sens large. Celui-ci comprend tout le patrimoine (Vermögen) de l'entité, c'est-à-dire le relevé détaillé en quantité et en valeur de tout ce qui compose ce patrimoine, les biens immobiliers et mobiliers de l'entité, ses droits, ses créances, ses dettes et ses engagements, de toute nature.

L'inventaire au sens large n'est soumis à aucune forme. L'inventaire de tout le patrimoine de l'entité peut être réparti dans des documents originaux ou pas, contenus dans des dossiers ou des classeurs sans aucune limite quant à leur nombre; documents enregistrés, le cas échéant sur relevés, fiches, supports de données ou d'images. Les autres moyens de preuve, auxquels fait allusion le rapport explicatif (extraits de registres, de confirmations de tiers, de contrats), sont par définition compris dans l'inventaire au sens large de tout le patrimoine de l'entité. L'expression "oit d'une autre façon", figurant à la fin de l'alinéa 3, qui se rapporte en réalité à la forme de l'inventaire, est superflue.

L'inventaire au sens large a trois buts:

- vérification complète de l'existence matérielle (physique) et juridique de tous les éléments composant le patrimoine de l'entité;
- base de calcul du résultat global annuel de l'entité, l'inventaire étant la base de calcul de la fortune nette comptable au début et à la fin de l'exercice, la différence en plus ou en moins correspondant à un bénéfice ou à une perte;
- recherche du résultat comptable le plus proche des faits économiques et/ou financiers et/ou juridiques, puisque la comptabilité et le bilan, qui en est l'extrait, doivent être corrigés pour être en harmonie avec l'inventaire.

L'inventaire au sens large est donc le fondement des comptes annuels de l'entité, et cela quelle que soit la forme juridique de celle-ci. Par ailleurs, le bilan au sens juridique est un condensé de l'inventaire complet de tout le patrimoine de l'entité, qui permet d'avoir une vue d'ensemble de sa situation économique et financière. C'est dans ce sens qu'il faut interpréter le premier alinéa de l'article 16 de l'avant-projet relatif à la fonction du bilan.

Partant de ces constatations, les postes du bilan ne doivent pas être "justifiés" par un inventaire; c'est au contraire, l'inventaire qui justifie les postes du bilan avec lequel ils doivent concorder.

Etant donné que l'inventaire au sens large - base juridique du bilan et du compte de résultats - auquel se réfère expressément l'alinéa 3 de l'article 3, est d'une importance capitale pour l'établissement des comptes annuels, il devrait logiquement figurer au Titre 3 de l'avant-projet dans le chapitre 1 relatif aux dispositions générales. Ce transfert permettrait également une structure plus correcte des articles 3 et 4 consacrés à la comptabilité proprement dite, les comptes annuels faisant l'objet des articles 7 et suivants.

Proposition de modifications des art. 3 et 8:

- suppression de l'alinéa 3 de l'article 3;
- intituler l'article 8 "Principes et but des comptes annuels"
- insérer un nouvel et premier alinéa à l'article 8 qui aurait pour contenu:

"Les comptes annuels doivent concorder avec l'inventaire de tout le patrimoine de l'entité"

- les alinéas 1 et 2 de l'article 8 devenant les alinéas 2 et 3 sans modification.

Artikel 4 Anforderungen an die Buchhaltung

¹ Die Buchhaltung erfasst die Geschäftsvorfälle im Hinblick auf die Rechnungslegung sowie auf die Feststellung der Schuld- und Forderungsverhältnisse. Sie berücksichtigt die Erfordernisse der Revision.

² Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung und ist der Art und Grösse der Organisation angemessen.

³ Sie gewährleistet namentlich:

- a. die Systematik in der Erfassung der zu buchenden Geschäftsvorfälle;
- b. den Belegnachweis für die Buchungsvorgänge;
- c. die Übersichtlichkeit;
- d. die Nachprüfbarkeit.

Article 4 Exigences en matière de comptabilité

¹ La comptabilité enregistre les faits relatifs aux activités des entités en vue de l'établissement des comptes annuels et de la constatation des dettes et des créances. Elle tient compte des impératifs du contrôle.

² Elle se conforme aux principes régissant la tenue régulière de la comptabilité (des comptes) et est adaptée à la nature et à la taille de l'entité.

³ En particulier, elle assure :

- a. La systématique de l'enregistrement des faits comptables;
- b. La justification documentée des enregistrements comptables;
- c. La facilité de consultation;
- d. La possibilité d'un contrôle a posteriori.

Articolo 4 Esigenze in materia di contabilità

¹ La contabilità registra le operazioni delle organizzazioni in vista della redazione del rendiconto e dell'accertamento dei debiti e dei crediti. Tiene conto delle esigenze della revisione.

² Osserva i principi di una tenuta regolare dei conti ed è adeguata alla natura e alla grandezza dell'organizzazione.

³ Garantisce segnatamente:

- a. il rilevamento sistematico delle operazioni da registrare;
- b. la prova documentata delle registrazioni contabili;
- c. la facilità di consultazione;
- d. la possibilità di una verifica.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Die Buchhaltung ist primär ein Dokumentationssystem. Infolgedessen gelten für sie allgemeine Dokumentationsgrundsätze aus Gründen der Rechtssicherheit zum Schutz vor dolosen Handlungen. Die Dokumentationsgrundsätze gewährleisten namentlich:

- Den systematischen Aufbau der Buchhaltung
- Die Sicherung der Vollständigkeit der Konten (in Art. 10)
- Die vollständige und verständliche Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle
- Das Belegprinzip (Belegnachweis)
- Die Aufbewahrung (Art. 5) und Einhaltung von Fristen
- Die Sicherung durch ein (internes) Kontrollsystem
- Die Dokumentation und Sicherung des (internen) Kontrollsystems

Die Sicherung durch ein Kontrollsystem ist angesichts heutiger EDV-gestützter Buchhaltungen unabdingbar und erleichtert den Revisoren die Arbeit.

Die Grundsätze der formellen und materiellen Ordnungsmässigkeit umfassen namentlich:

- Klarheit und Übersichtlichkeit (formell)
- Nachprüfbarkeit (Objektivität, Willkürfreiheit) und Vollständigkeit
- Stichtagsprinzip
- Saldierungsverbot (in Art. 10)

- Vergleichbarkeit, Stetigkeit, Kontinuität (in Art. 10)
- Wesentlichkeit (in Art. 10)

Absatz 3 Neuformulierung:

„Sie gewährleistet namentlich:

- a. den systematischen Aufbau der Buchhaltung*
- b. die vollständige, systematische und verständliche Erfassung der Geschäftsvorfälle*
- c. den Belegnachweis für die Buchungsvorgänge*
- d. die Übersichtlichkeit*
- e. die Nachprüfbarkeit*
- f. die Sicherung durch ein Kontrollsystem“*

Absatz 2: Aufgrund des Sprachgebrauchs sollte hier „Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung“ (und nicht Buchhaltung) stehen bleiben

UniFR Der Ausdruck "Geschäftsvorfälle" in Absatz 1 und Absatz 3 Buchstabe a ist sachlich, wie von KARL KÄFER aufgezeigt, unzutreffend (vgl. KÄFER: Berner Kommentar, Art. 957-964, 1. Teilband, Grundlagen N 2.31). "Geschäftsvorfälle" ist durch "Buchungstatsachen" ("faits comptables") zu ersetzen.

Es stellt sich weiter die Frage, ob der Hinweis in Absatz 1 auf die Schuld- und Forderungsverhältnisse entsprechend Art. 957 OR notwendig ist. Da Art. 8 RRG eine getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verlangt, sind damit begriffsnotwendig alle Schuld- und Forderungsverhältnisse eingeschlossen (vgl. BOSSARD: Zürcher Kommentar, Teilband V/6/3b, Art. 957-964, Art. 957 N 57).

Es ist zu begrüßen, dass zwischen den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Art. 4 RRG) und den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 9 f. RRG) unterschieden wird.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Der Grundsatz der Vollständigkeit der Buchführung, der im Begleitbericht aufgeführt wird (S. 99), sollte auch im Gesetz festgehalten werden.

SGV Hier besteht die Gefahr, dass aus dem letzten Satz von Abs. 1 seitens der Revisionsgesellschaften eine Weisungsbefugnis betreffend Ausgestaltung des Finanz- und Rechnungswesens abgeleitet werden könnte. Wir beantragen daher, diesen letzten Satz zu streichen. Abs. 3 umschreibt die Ausgestaltung der Anforderungen an das Finanz- und Rechnungswesen ausreichend.

STV Abs. 1:

Antrag: Streichung des letzten Satzes.

Begründung: Die Formulierung „sie berücksichtigt die Erfordernisse der Revision“ könnte eine Weisungsbefugnis der Revisionsgesellschaft beinhalten. Die Anforderungen an das Finanz- und Rechnungswesen ist aber nicht Sache der Revisionsgesellschaften und Abs. 3 ist umfassend genug.

THK Der Begriff der Schuld- und Forderungsverhältnisse ist ein Relikt aus dem alten OR. Im übrigen gibt es neben diesem Begriff weitere, für den Leser einer Jahresrechnung ebenso wichtige Begriffe, die im Artikel nicht erwähnt werden.

Die Prüfung ist nicht ein Zweck der Buchführung, und die Nachvollziehbarkeit soll nicht nur wegen der statutarischen Prüfung gelten. Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit ist im bürgerlichen bereits in Abs. 3 lit. d erwähnt.

Antrag:

Abs. 1:

Die Buchführung erfasst die Geschäftsvorfälle im Hinblick auf die Rechnungslegung.

Abs. 2:

Die Buchführung ist der Art und Grösse der Organisation anzupassen. Es gelten die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung.

VEBIT Der erste Satz umschreibt bereits die Anforderungen an die Buchhaltung. Der zweite Abschnitt erläutert die ordnungsgemässe Buchführung. Der Satz "Sie berücksichtigt die Erfordernisse der Revision" kann gestrichen werden, da der Artikel bereits die Anforderung an die Buchhaltung genügend umschreibt. Die Revision hat keine weiteren Erfordernisse zu stellen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin L'exactitude de la comptabilité - ou ce qui revient au même "la tenue régulière de la comptabilité" (Ordnungsmässigkeit) - est un postulat de la tenue de la comptabilité et pas seulement un des principes de la tenue régulière de la comptabilité, pour reprendre mutatis mutandis les termes mêmes du rapport explicatif à la page 106 art.9 premier alinéa. Ce postulat, dont l'importance est capitale pour l'établissement des comptes annuels, doit au moins faire l'objet, si ce n'est d'un article particulier, d'un alinéa spécifique placé au début de l'art. 4. Ce postulat de l'exactitude recouvre, en effet, toutes les exigences requises pour la tenue régulière d'une comptabilité.

Les travaux préparatoires de la révision du Titre XXXII CO de 1936 concernant l'art.957 relatif à la tenue de la comptabilité et la doctrine comptable font une distinction entre l'exactitude formelle (règles de forme) et l'exactitude matérielle (règles de fond). La structure de l'art.4 de l'avant-projet mélange les règles de forme et les règles de fond, ce qui nuit à la logique et à la clarté des dispositions légales.

La dernière phrase du premier alinéa "Elle tient compte des impératifs du contrôle" et la lettre d) du troisième alinéa "En particulier, elle assure la possibilité d'un contrôle a posteriori" ont la même signification, à savoir que la comptabilité doit être contrôlable. Cette répétition me paraît inutile et devrait être supprimée.

Sur le plan de la forme, les "faits comptables" sont les opérations ou les enregistrements comptables. Sur le plan matériel (règles de fond), les faits comptables recouvrent les faits de nature juridique et/ou les faits de nature financière et/ ou les faits de nature économique.

Proposition de modifications de l'art.4:

1. *La comptabilité est tenue de façon régulière.*
2. *La comptabilité est adaptée à la nature et à la taille de l'entité. En particulier, elle assure:*
 - a) *la systématique de l'enregistrement des opérations comptables;*
 - b) *la facilité de consultation;*
 - c) *la possibilité d'un contrôle a posteriori.*
3. *En vue de l'établissement des comptes annuels, la comptabilité enregistre l'intégralité des faits relatifs aux activités des entités, faits avec lesquels elle doit concorder. En particulier, elle assure:*
 - a) *la constatation des dettes, des créances et des engagements de toute nature;*
 - b) *la justification documentée des faits enregistrés.*

Artikel 5 Unterzeichnung und Aufbewahrung

- ¹ Der oder die Vorsitzende des obersten Geschäftsführungsorgans sowie der oder die Verantwortliche für die Rechnungslegung muss den Einzelabschluss, die konsolidierte Rechnung und den Jahresbericht unterzeichnen.
- ² Die Organisation hat ein unterzeichnetes Original der Jahresrechnung und des Jahresberichts sowie die Buchungsunterlagen während zehn Jahren aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Geschäftsjahres.
- ³ Die Buchungsunterlagen können auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt werden, wenn sie jederzeit lesbar gemacht werden können. Der Bundesrat kann die Voraussetzungen näher umschreiben.

Article 5 Signature et conservation

- ¹ Les comptes individuels, les comptes consolidés et le rapport annuel sont signés par le ou la président(e) de l'organe responsable au plus haut niveau de la gestion, ainsi que par le ou la responsable de l'établissement des comptes annuels.
- ² L'entité doit conserver pendant dix ans un exemplaire signé en original des comptes annuels et du rapport annuel, ainsi que les documents comptables. Le délai de conservation court dès la fin de l'exercice.
- ³ Les documents comptables peuvent être conservés sur des supports d'images ou de données, pour autant qu'ils puissent être rendus lisibles en tout temps. Le Conseil fédéral peut préciser les conditions de conservation.

Articolo 5 Firma e conservazione

- ¹ Il conto individuale, il conto consolidato e il rapporto annuale sono firmati dal presidente dell'organo di gestione supremo e dal responsabile della redazione del rendiconto.
- ² L'organizzazione deve conservare per dieci anni un originale firmato del conto annuale e del rapporto annuale nonché i documenti contabili. Il termine di conservazione decorre dalla fine dell'esercizio.
- ³ I documenti contabili possono essere conservati su supporti d'immagini o di dati, sempreché possano essere resi leggibili in ogni momento. Il Consiglio federale può precisare le condizioni.

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Art. 5 Abs. 1 (Unterzeichnung): In der kleinen OR-Revision ist vorgesehen, dass der Jahresabschluss von Personengesellschaften von sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zu unterzeichnen ist.
- Art. 5 Abs. 3 (Aufbewahrung auf Bild und Datenträgern): In der kleinen OR-Revision wird auf die Unterscheidung zwischen Bild- und Datenträger bewusst verzichtet. Nach dem vorgeschlagenen Wortlaut von Art. 957 Abs. 2 OR können die Bücher, die Geschäftskorrespondenz und die Buchungsbelege schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt und aufbewahrt werden. Das RRG sollte diese technologieneutrale Formulierung übernehmen. Im weiteren fehlen im RRG Bestimmungen über die Editionsspflicht, wie sie im revidierten Art. 963 OR vorgesehen sind.
- BE** Gemäss Absatz 1 sind der Einzelabschluss, die konsolidierte Rechnung und der Jahresabschluss durch die verantwortliche Person des obersten Geschäftsführungsorgans und die für die Rechnungslegung verantwortliche Person zu unterzeichnen.
- Die Norm von Artikel 7 Absatz 2 legt fest, dass der Geschäftsbericht aus der Jahresrechnung und dem Jahresbericht besteht.
- Im Sinne einer Koordination und Vereinfachung dieser beiden Normen ist die Terminologie von Artikel 7 Absatz 2 zu übernehmen und die Unterschriftspflicht generell für den Geschäftsbericht oder aber für die einzelnen Bestandteile des Geschäftsberichts festzuschreiben.
- BL** wie AG
- GL** wie AG
- LU** wie AG
- NE** Article 5, alinéa 1 : La «petite révision du CO» prévoit que les comptes annuels des sociétés de personnes doivent être signés par tous les associés personnellement responsables.
- Article 5. alinéa 3 : La «petite révision du CO» renonce volontairement à la distinction entre le support d'images et le support de données. Le projet de texte de l'art. 957 ai. 2 CO prévoit que les livres, la correspondance et les pièces comptables peuvent être tenus et conservés sous forme écrite, électronique ou d'une manière analogue. La LECCA doit reprendre cette formulation neutre quant à la technologie. En outre, il manque dans la LECCA une disposition sur l'obligation de produire comme le prévoit le projet d'article 963 CO révisé.
- NW** Art. 5 Abs. 1: Es stellt sich die Frage wie der Verantwortliche für die Rechnungslegung definiert wird. Wird dieser als effektiver Leiter des Finanz und Rechnungswesens verstanden, ist seine Unterschrift unter den Jahresbericht nicht in jedem Falle nicht erforderlich.
- SZ** wie AG
- TG** wie AG
- ZH** Die Bestimmung ist lediglich auf Rechtsträger mit Drittorganschaft ausgerichtet. Zu regeln wäre zusätzlich, wer bei der Einzelfirma und den Perso-

nengesellschaften den Einzelabschluss, die konsolidierte Rechnung und den Jahresbericht zu unterzeichnen hat. Ebenso ist dies für die GmbH klarzustellen, da die Geschäftsführung dieser Rechtsform keinen eigentlichen Vorsitzenden kennt.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 5 Abs. 1: Besser: "den Geschäftsbericht unterzeichnen" mit Bezugnahme auf Art. 7 Abs. 2.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Der Artikel sollte um die Angabe von Aufstellungsfristen im Sinne des Zwecks der Rechnungslegung ergänzt werden. Informationen, die zu spät kommen, verlieren an Relevanz.

Absatz 1 (neu)

„Grosse Organisationen haben den Geschäftsbericht innerhalb von 3 Monaten, kleine und mittlere Organisationen innerhalb von 6 Monaten nach dem Abschlussstichtag aufzustellen“.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

KSS Artikel 5 Absatz 1: In der kleinen OR-Revision ist vorgesehen, dass der Jahresabschluss von Personengesellschaften von sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zu unterzeichnen ist.

Artikel 5 Absatz 3: In der kleinen OR-Revision wird auf die Unterscheidung zwischen Bild- und Datenträger bewusst verzichtet. Nach dem vorgeschlagenen Wortlaut von Artikel 957 Absatz 2 OR können die Bücher, die Geschäftskorrespondenz und die Buchungsbelege schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt und aufbewahrt werden. Das RRG sollte diese technologieneutrale Formulierung übernehmen. Im weiteren fehlen im RRG Bestimmungen über die Editionsspflicht, wie sie im revidierten Artikel 963 OR vorgesehen sind.

SBankV Das Verhältnis zwischen dem RRG und den Vorschriften über die kaufmännische Buchführung muss noch geregelt werden.

STV Abs. 1

Ergänzungsantrag:

Der oder die Vorsitzende des obersten Geschäftsführungsorgans sowie der oder die Verantwortliche der Organisation für die Rechnungslegung muss den Einzelabschluss

Begründung: Die Verantwortung für die Rechnungslegung ist Sache der Organisation. Übernimmt ein Treuhänder als Aussenstehender die Rechnungslegung, liegt diese nicht in seiner Verantwortung, sondern immer noch in derjenigen der Organisation selbst.

THK Antrag Abs. 1:

Der oder die Vorsitzende des obersten Geschäftsführungsorgans sowie der oder die Verantwortliche für die Rechnungslegung müssen den Ein-

zelabschluss, die konsolidierte Rechnung und den Jahresbericht unterzeichnen.

"Ein Original der Jahresrechnung" ist nicht eine klare Bestimmung. Vielmehr geht es darum, dass ein original unterzeichnetes Exemplar vorliegt.
Antrag Abs. 2:

Die Organisation hat ein unterzeichnetes Exemplar der Jahresrechnung und des Jahresberichts sowie die Buchungsunterlagen während zehn Jahren aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Geschäftsjahres.

VEBIT Die "Verantwortlichen für die Rechnungslegung" muss genauer umschrieben sein.

Ein Aussenstehender, z.B. ein Treuhänder, hat in dieser Angelegenheit keine Verantwortung zu übernehmen. Mitglieder der Organisation selbst unterzeichnen und haben die Aufbewahrungspflicht zu erfüllen.

VFGI Mit der zur Zeit laufenden Revision der kaufmännischen Buchführung erfahren einzelne Artikel des OR, die die Unterzeichnung und Aufbewahrung regeln, eine Änderung. Diese beinhalten Weiterung, anerkannte neue Ansätze betreffend Unterzeichnung und Aufbewahrung. Eine erneute diesbezügliche Revision würde dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen und die Konstanz der Rechtssetzung unterlaufen. Die Revision der kaufmännischen Buchführung darf nicht nach so kurzer Zeit wieder umgestossen werden.

Die beiden genannten Absätze 2 und 3 des Artikel 5 RRG gilt es somit zu streichen und im Sinne der neuen Artikel des OR zu ersetzen beziehungsweise zu ergänzen:

Absatz 2:

Die Organisation hat ein von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen unterzeichnetes Original von Jahresrechnung und Jahresbericht schriftlich aufzubewahren, die übrigen Geschäftsbücher, die Geschäftskorrespondenz und die Buchungsbelege können auch elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, wenn sie jederzeit lesbar gemacht werden können.

Absatz 3:

Elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrte Geschäftsbücher, Geschäftskorrespondenz und Buchungsbelege haben die gleiche Beweiskraft wie solche, die ohne Hilfsmittel lesbar sind.

Absatz 4:

Die Geschäftsbücher, die Geschäftskorrespondenz und die Buchungsbelege sind während 10 Jahren aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Geschäftsjahres.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA L'art. 5 al. 2 prévoit une obligation de conserver les documents comptables pendant 10 ans. Si cette période paraît tout à fait adaptée, il faut toutefois relever que le droit fiscal prévoit une possibilité de taxer qui va au-delà de cette limite, jusqu'à 15 ans (art. 120 al. 4 LIFD; art. 47 LHID). Le droit fiscal se basant sur le droit comptable, il paraîtrait opportun d'harmoniser les deux domaines et de limiter le droit d'imposer les entités astreintes à tenir des comptes à 10 ans. En ce sens, la LIFD et la LHID devraient être adaptées.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin L'inventaire au sens étroit est celui des biens destinés à la vente, autrement dit des stocks; il est une partie de l'inventaire au sens large et en possède tous les éléments constitutifs.

Sur le plan de la forme, l'inventaire des biens destinés à la vente est généralement consigné dans un ou plusieurs relevés récapitulatifs. Son objet limite par définition le nombre des documents qui le composent.

Sur le plan du fond, cet inventaire est établi selon deux méthodes, soit par la méthode de l'inventaire permanent, soit par la méthode de l'intermittence de l'inventaire à la date de clôture du bilan. Quelle que soit la méthode utilisée, l'inventaire des biens destinés à la vente est directement lié au calcul du bénéfice brut annuel de l'entité. En effet, la variation positive ou négative entre l'inventaire au début de l'exercice (stock d'entrée) et l'inventaire à la fin de l'exercice (stock de sortie) est un des éléments du compte d'exploitation annuel. Il est donc essentiel pour la sécurité des affaires que l'inventaire des biens destinés à la vente soit établi le plus correctement possible, en quantité et en valeur. Dans ce but, la signature de l'inventaire récapitulatif tiendrait lieu de certification conforme et renforcerait la concordance de cet inventaire avec les faits. En outre, sa signature engagerait plus directement la responsabilité civile ou pénale des personnes qui auraient pour fonction de l'établir ou de l'approuver.

Il conviendrait de remplacer à la fin du premier alinéa les termes "le ou la responsable de l'établissement des comptes annuels" par "la personne responsable de l'établissement des comptes annuels". Cette modification se justifierait par le fait que la personne responsable peut être soit une personne physique (homme ou femme), soit une personne morale, telle qu'une société fiduciaire par exemple.

Proposition de modifications des alinéas 1 et 2

1. *Les comptes individuels, les comptes consolidés et le rapport annuel sont signés par le ou la président(e) de l'organe responsable ait plus haut niveau de la gestion. Ces documents ainsi que, le cas échéant, l'inventaire annuel récapitulatif des biens destinés à la vente sont également signés par la personne responsable de l'établissement des comptes annuels.*
2. *L'entité doit conserver pendant dix ans un exemplaire signé en original des comptes annuels, du rapport annuel et, le cas échéant, de l'inventaire récapitulatif des biens destinés à la vente ainsi que les documents comptables.*

Le délai de conservation court dès la fin de l'exercice.

Artikel 6 Sprache und Währung

¹ Die Rechnungslegung erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch.

² Werte werden in Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung angegeben. Die gewählten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen.

Article 6 Langue et monnaie

¹ Les comptes annuels sont établis dans l'une des langues nationales ou en anglais.

² Les valeurs sont exprimées en monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante eu égard aux activités de l'entité. Les cours de conversion utilisés doivent être mentionnés dans l'annexe.

Articolo 6 Lingua e moneta

¹ Il rendiconto è redatto in una delle lingue nazionali o in inglese.

² I valori sono espressi in moneta svizzera o nella moneta più importante per l'attività dell'organizzazione. I corsi di conversione applicati sono menzionati nell'allegato.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 6 Abs. 1 (Sprache): Wir befürworten explizit die gesetzliche Verankerung der Möglichkeit, die Rechnungslegung neben den Landessprachen auch in Englisch vornehmen zu können. Damit wird eigentlich nachvollzogen, was in der heutigen Praxis aufgrund der internationalen Verflechtungen von schweizerischen Unternehmungen bereits Realität ist.

Art. 6 Abs. 2 (Währung): Die steuerliche Anerkennung der funktionalen Währung als Grundlage der Rechnungslegung ist zulässig. Das Jahresergebnis wäre dann in der Steuererklärung zum Jahresdurchschnittskurs in Schweizer Franken umzurechnen. Überdies ist die gewählte Umrechnungsmethode offenzulegen; denn allfällige Wechselkursverluste oder -gewinne wären dann nicht mehr im Verhältnis zum Schweizer Franken, sondern im Verhältnis zur funktionalen Währung auszuweisen. Jede von der FER empfohlene Umrechnungsmethode - ausser die Stichtagskurs-Methode (im Fall des Einzelabschlusses) - wären steuerlich zulässig. Bei der Umstellung vom Schweizer Franken auf die funktionale Währung werden sich allerdings anspruchsvolle technische Fragen stellen. Der vorgeschlagene Wortlaut lässt aber offen, ob die Buchhaltung in der funktionalen Währung geführt werden kann. Da dies zulässig sein soll, schlagen wir folgenden Wortlaut vor:

² *Die Buchhaltung kann in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung geführt werden. Die gewählte Umrechnungsmethode für andere Währungen ist im Anhang offenzulegen.*

BE Dieser Artikel lässt dem rechnungspflichtigen Unternehmen die Wahl, die Rechnungslegung in einer der Landessprachen oder in Englisch vorzunehmen.

Wenn auch die englische Sprache einem Bedürfnis der Wirtschaft entspricht und damit den Interessen der multinationalen Unternehmen Rechnung getragen wird, so dient doch die Rechnung primär der Information der Gläubiger und der Mitglieder des Rechtsträgers, die nicht an der Geschäftsführung beteiligt sind. Aus diesem Grund muss die Sprache des Geschäftsberichts die Amtssprache am Sitz der Organisation sein. Damit ist es internationalen Unternehmen unbenommen, den Geschäftsbericht in mehreren Sprachen aufzulegen.

- BL** wie AG
- FR** Alinéa 1: La possibilité d'établir les comptes annuels en anglais, introduite avant tout dans l'intérêt de l'économie en général et des entreprises multinationales en particulier, pourrait poser certains problèmes en droit de procédure tant cantonale que fédérale. Les autorités de recours peuvent-elles exiger une traduction, dans la langue de la procédure, des comptes annuels fournis comme moyens de preuve, alors que le droit fédéral permettrait la tenue des comptes en anglais ? Le projet de loi pourrait réserver la faculté pour l'autorité de recours d'exiger une telle traduction.
- Alinéa 2: On peut se demander si la formulation de cette disposition n'est pas trop large et s'il ne faut pas en limiter l'application à l'euro et au dollar qui sont, en pratique, les monnaies les plus importantes eu égard aux activités des entités soumises à la loi.
- GE** Art. 6, al. 1: Les autorités fiscales souhaitent que les comptes annuels soient établis dans la langue officielle du for fiscal.
- GL** wie AG
- LU** Nach Abs. 1 soll die Rechnungslegung in einer der Landessprachen oder in Englisch erfolgen. Unseres Erachtens ist diese Bestimmung einzuschränken, indem verbindlich vorgeschrieben wird, dass die Rechnungslegung in einer der Landessprachen erfolgen muss. Es führt unseres Erachtens zu weit, dass der textliche Teil der Rechnungslegung (Anhang und Jahresbericht) in Englisch entgegen genommen werden muss.
- Der in Abs. 2 vorgeschlagene Wortlaut lässt offen, ob die Buchhaltung in der funktionalen Währung geführt werden kann. Da dies offenbar zulässig sein soll (siehe nachfolgende Bemerkungen zu S. 100/101 des Begleitberichtes) schlagen wir folgenden Wortlaut vor:
- „Die Buchhaltung kann in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung geführt werden. Die gewählte Umrechnungsmethode für andere Währungen ist im Anhang offenzulegen“.*
- Begleitbericht S. 100/101 zu Artikel 6: Die steuerliche Anerkennung der funktionalen Währung als Grundlage der Rechnungslegung ist zulässig. Das Jahresergebnis wäre dann in der Steuererklärung zum Jahresdurchschnittskurs in Schweizer Franken umzurechnen. Überdies ist die gewählte Umrechnungsmethode offenzulegen; denn allfällige Wechselkursverluste oder -gewinne wären dann nicht mehr im Verhältnis zum Schweizer Franken, sondern im Verhältnis zur funktionalen Währung auszuweisen. Jede von der FER (Fachempfehlung für Rechnungswesen) empfohlene Umrechnungsmethode - ausser die Stichtagskurs-Methode (im Fall des Einzelabschlusses) - wäre steuerlich zulässig. Bei der Umstellung vom Schweizer Franken auf die funktionale Währung werden sich allerdings anspruchsvolle technische Fragen stellen.
- NE** Article 6 (commentaire page 104) : La reconnaissance en droit fiscal de "la monnaie la plus importante eu égard aux activités de l'entité" comme fondement pour la tenue des comptes peut être acceptée. Le résultat annuel devrait alors être converti en francs suisses à l'aide d'un cours moyen annuel et porté dans la déclaration d'impôt. La méthode retenue pour la conversion devrait par ailleurs être mentionnée ouvertement, car les pertes et

les gains de change ne seraient plus indiqués par rapport au franc suisse, mais bien par rapport à la monnaie de référence pour la tenue des comptes de l'entité. Toutes les méthodes de conversion énumérées par les RPC pourraient être admises fiscalement, à l'exception de la méthode du cours de clôture pour les comptes individuels (closing rate method). Des questions techniques ardues se poseront cependant lors du passage du franc suisse à "la monnaie /a plus importante eu égard aux activités de l'entité".

Article 6, alinéa 2 : Le texte proposé laisse ouverte la question de la possibilité de tenir la comptabilité dans "la monnaie la plus importante eu égard aux activités de l'entité". Comme cela paraît autorisé (cf. ci-après les remarques au sujet de la page 104), nous proposons le texte suivant :

"La comptabilité peut être tenue dans la monnaie nationale ou dans celle qui est essentielle pour l'entité dans l'exercice de son activité. La méthode retenue pour la conversion d'autres monnaies doit figurer dans l'annexe."

NW Art. 6: Es stellt sich die Frage, ob eine Ausdehnung auf eine zusätzliche Sprache für alle Organisationsformen sinnvoll ist (z.B. Vorsorgeeinrichtungen).

OW Letztlich sollte in Art. 6 Abs. 1 RRG auf die Möglichkeit der Rechnungslegung in Englisch verzichtet werden.

SG Absatz 1: Gemäss Entwurf soll inskünftig die Rechnungslegung in einer Landessprache oder Englisch erfolgen. Diese Wahlmöglichkeit kann für die Aufsichtstätigkeit problematisch sein, weil sie entsprechende Sprachkenntnisse voraussetzen.

Absatz 2: Der vorgeschlagene Wortlaut lässt offen, ob die Buchhaltung in der funktionalen Währung geführt werden kann. Da dies offenbar zulässig sein soll (siehe nachfolgende Bemerkungen zu S. 100/101 des Begleitberichtes) schlagen wir folgenden Wortlaut vor: Die Buchhaltung kann in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung geführt werden. Die gewählte Umrechnungsmethode für andere Währungen ist im Anhang offenzulegen.

S. 100/101 zu Artikel 6 RRG: Die steuerliche Anerkennung der funktionalen Währung als Grundlage der Rechnungslegung ist zulässig. Das Jahresergebnis wäre dann in der Steuererklärung zum Jahresdurchschnittskurs in Schweizer Franken umzurechnen. Überdies ist die gewählte Umrechnungsmethode offenzulegen; denn allfällige Wechselkursverluste oder -gewinne wären dann nicht mehr im Verhältnis zum Schweizer Franken, sondern im Verhältnis zur funktionalen Währung auszuweisen. Jede von der FER empfohlene Umrechnungsmethode - ausser die Stichtagskurs-Methode (im Fall des Einzelabschlusses) - wäre steuerlich zulässig. Bei der Umstellung vom Schweizer Franken auf die funktionale Währung werden sich allerdings anspruchsvolle technische Fragen stellen.

SZ Absatz 2: Der vorgeschlagene Wortlaut lässt offen, ob die Buchhaltung in der funktionalen Währung geführt werden kann. Da dies offenbar zulässig

sein soll (siehe nachfolgende Bemerkungen zu S. 100/101 des Begleitberichtes) schlagen wir folgenden Wortlaut vor:

Die Buchhaltung kann in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung geführt werden. Die gewählte Umrechnungsmethode für andere Währungen ist im Anhang offenzulegen.

S. 100/101 zu Artikel 6: Die steuerliche Anerkennung der funktionalen Währung als Grundlage der Rechnungslegung ist zulässig. Das Jahresergebnis wäre dann in der Steuererklahrung zum Jahresdurchschnittskurs in Schweizer Franken umzurechnen. Überdies ist die gewählte Umrechnungsmethode offenzulegen; denn allfällige Wechselkursverluste oder -gewinne wären dann nicht mehr im Verhältnis zum Schweizer Franken, sondern im Verhältnis zur funktionalen Währung auszuweisen. Jede von der FER empfohlene Umrechnungsmethode - ausser die Stichtagskurs-Methode (im Fall des Einzelabschlusses) - wären steuerlich zulässig. Bei der Umstellung vom Schweizer Franken auf die funktionale Währung werden sich allerdings anspruchsvolle technische Fragen stellen.

TG wie SZ

ZG Es scheint uns zweckmässig, dass die Rechnungslegung nicht nur in einer der Landessprachen, sondern auch in Englisch erfolgen kann. Rechnungslegungen in Englisch werden von den Steuerverwaltungen heute bereits akzeptiert.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Abs. 2: Die Rechnungslegung in einer anderen Währung als in Schweizer Franken begrüssen wir grundsätzlich. Allerdings erlauben wir uns den Hinweis, dass dadurch der Vergleich zwischen den Abschlüssen verschiedener Unternehmen erschwert wird und die Geldmengensteuerung der Nationalbank beeinträchtigt sein könnte. Es muss deshalb mit der Schweizerischen Nationalbank noch abgeklärt werden, ob für Banken eine spezialgesetzliche Fixierung auf die Verwendung des Schweizer Frankens notwendig wäre.

EFK Die Jahresrechnung sollte in Schweizerfranken, Euro oder US-Dollar erstellt werden.

KBVG Art. 6 Abs. 1: "in einer der Landessprachen" (abschliessend).

Universitäten / Universités / Università

UniFR Diese Neuerung in Änderung zu Art. 960 OR ist ausdrücklich zu begrüssen.

UniLA Hormis l'accord indispensable des autorités fiscales fédérales et cantonales signale par le commentaire (p. 104), le projet est muet sur l'implication de la nouvelle règle concernant la monnaie de référence sur les diverses dispositions du Code des obligations au sujet du libellé (en francs suisses seulement) du capital de diverses societes (SA, Sàrl notamment). Ce point devrait ˆtre clarifie par souci de cohérence (cf. ch. 301.022).

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Article 6 al. 2: Nous sommes d'avis que les valeurs doivent être exprimées au moins dans la monnaie nationale pour ne pas supprimer la capacité d'action de la Banque nationale.

„les valeurs sont exprimées en monnaie nationale et si nécessaire dans la monnaie la plus importante eu égard aux activités de l'entité. Les cours de conversion utilisés doivent être utilisés dans l'annexe“.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Pour notre part, nous ne voyons pas d'objection à la possibilité d'établir les comptes annuels en anglais et "dans la monnaie la plus importante eu égard aux activités de l'entité". Si cette innovation sera sans doute appréciée par les sociétés multinationales ayant un siège dans notre pays, elle ne manquera pas de provoquer certaines réticences de la part des autorités fiscales fédérales et cantonales.

GEKO Abs. 2 (neu):

Für Personalvorsorgeeinrichtungen erfolgt die Rechnungslegung in einer der Landessprachen. (Anmerkung: wir gehen davon aus, dass viele Aufsichtsbehörden die Berichterstattung nicht in englischer Sprache akzeptieren werden).

Abs. 3 (neu):

Personalvorsorgeeinrichtungen haben ihre Jahresrechnung in der Landeswährung zu erstellen.

KSS Absatz 2: Der vorgeschlagene Wortlaut lässt offen, ob die Buchhaltung in der funktionalen Währung geführt werden kann. Da dies offenbar zulässig sein soll (siehe nachfolgende Bemerkungen zu S. 100/101 des Begleitberichtes) schlagen wir folgenden Wortlaut vor: Die Buchhaltung kann in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung geführt werden. Die gewählte Umrechnungsmethode für andere Währungen ist im Anhang offenzulegen.

Begleitbericht, S. 100/101: Die steuerliche Anerkennung der funktionalen Währung als Grundlage der Rechnungslegung ist zulässig. Das Jahresergebnis wäre dann in der Steuererklärung zum Jahresdurchschnittskurs in Schweizer Franken umzurechnen. Überdies ist die gewählte Umrechnungsmethode offenzulegen; denn allfällige Wechselkursverluste oder -gewinne wären dann nicht mehr im Verhältnis zum Schweizer Franken, sondern im Verhältnis zur funktionalen Währung auszuweisen. Jede von der FER empfohlene Umrechnungsmethode - ausser die Stichtagskurs-Methode (im Fall des Einzelabschlusses) - wären steuerlich zulässig. Bei der Umstellung vom Schweizer Franken auf die funktionale Währung werden sich allerdings anspruchsvolle technische Fragen stellen.

SBankV Es ist unklar, wie der Eigenkapitalausweis vorzunehmen ist, wenn die Bücher in anderer Währung geführt werden, oder wenn das Aktienkapital auf Franken und die Rechnungslegung auf eine Fremdwährung lautet. Die Konsequenzen für die Gewinnverwendung müssen noch diskutiert wer-

den. Möglicherweise ist auch eine Anpassung des Steuerrechts notwendig.

Abs. 2 ist überflüssig, falls die Regelung lediglich darin besteht, dass Buchungssaldi zu einem beliebigen Kurs in die Berichtswährung umgerechnet werden dürfen. Eine solche Umrechnung sollte man den Adressaten selber überlassen. Die Wahl des Umrechnungskurses kann je nach Wechselkursentwicklung im Berichtsjahr die getreue Darstellung verfälschen. Da im Einzelfall zwei oder mehr Währungen wesentlich sein können, wäre anstelle "wesentlichen" (Währungen) "wichtigsten" zu setzen.

Es sollte geprüft werden, ob die Erstellung in Fremdwährung und in Englisch auf die Konzernrechnungen zu beschränken ist.

SGB Wir verlangen, dass alle Werte in der Landeswährung angegeben werden müssen. Es bleibt der Organisation überlassen, ob sie zusätzlich noch Rechnungen in anderen Währungen wie Euro oder Dollars veröffentlichen will. Massgebend muss jedoch die Landeswährung bleiben.

SGV Es ist zu begrüßen, dass die Rechnungslegung ausser in einer der Landessprachen auch in Englisch erfolgen kann. Das Gleiche gilt für die Möglichkeit, die Werte neben der Landeswährung auch in einer für das Unternehmen wesentlichen anderen Währung angeben zu können. Vor allem international tätige Unternehmen und Konzerne werden diese Regelung benützen (EURO, US-Dollar).

THK Für Jahresrechnungen, die nicht in der Landeswährung erstellt sind, gibt es ja gar keine Umrechnung in die Landeswährung. Der empfohlene Zusatz bringt aber zweckmässigerweise eine Information, die dem Leser für Vergleichszwecke dienlich sein können. Antrag Abs. 2:

Werte werden in Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Organisation wesentlichen Währung angegeben. Wird die Jahresrechnung nicht in der Landeswährung erstellt, sind die für Vergleichszwecke geeigneten Umrechnungskurse zwischen der Währung der Jahresrechnung und der Landeswährung offenzulegen.

VFGI Wir begrüßen, dass die Rechnungslegung ausser in einer der Landessprachen auch in Englisch erfolgen kann. Das gleiche gilt für die Möglichkeit, die Werte neben der Landeswährung auch in einer für das Unternehmen wesentlichen anderen Währung angeben zu können.

Um Transparenz und bessere Lesbarkeit zu schaffen, müssen die Grössenkriterien für alle Unternehmungsformen zusammengefasst am Ende des zweiten Titels unter den allgemeinen Bestimmungen des Gesetzes definiert werden. Wir schlagen folgende Formulierung vor:

Kleine Unternehmen:

a. Bilanzsumme bis 5 Mio. Franken

b. Umsatzerlös pro Jahr bis 10 Mio. Franken

c. Anzahl Arbeitnehmer bis 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Unternehmen gelten nicht mehr als klein, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen die oben definierten Grössenkriterien überschreiten.

Um kleine Unternehmen wirksam zu entlasten, beantragen wir, in der Definition in Artikel 43 die Kriterien zu erhöhen und kumulativ anzuwenden.

Mittlere Unternehmen:

- a. Bilanzsumme höher als 5 Mio. Franken, bis 50 Mio. Franken
- b. Umsatzerlös höher als 10 Mio. Franken, bis 100 Mio. Franken
- c. Anzahl Arbeitnehmer von mehr als 50, bis 500 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Damit ein Unternehmen als mittelgross gilt, müssen an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen die oben definierten Grössenkriterien erfüllt sein.

Grosse Unternehmen:

- a. Bilanzsumme über 50 Mio. Franken
- b. Umsatzerlös über 100 Mio. Franken
- c. Anzahl Arbeitnehmer über 500 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Ein Unternehmen gilt als gross wenn es an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen die oben definierten Grössenkriterien überschreitet oder wenn das Unternehmen an einer Börse kotiert ist.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA L'art. 6 permet d'établir les comptes en langue anglaise et en monnaies étrangères. Cette innovation est la bienvenue et correspond à une nécessité dans la pratique. Toutefois, le droit fiscal se basant sur le droit comptable, il semblerait opportun de modifier la LIFD et la LHID pour s'assurer que le fisc acceptera l'application de l'art. 6 LECCA aussi pour les déclarations fiscales. Si cela ne devait pas être le cas, cette disposition resterait lettre morte, les assujettis devant faire convertir et traduire leurs comptes pour des raisons fiscales.

3. TITEL: RECHNUNGSLEGUNG

TITRE 3: ETABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS

TITOLO TERZO: RENDICONTO

1. Kapitel: Allgemeine Bestimmungen

Chapitre 1: Dispositions générales

Capitolo 1: Disposizioni generali

Artikel 7 Geschäftsbericht

¹ Die Organisation erstellt innerhalb von sechs Monaten nach jedem Geschäftsjahr einen Geschäftsbericht.

² Der Geschäftsbericht besteht aus der Jahresrechnung und dem Jahresbericht. Die Jahresrechnung umfasst den Einzelabschluss und gegebenenfalls die konsolidierte Rechnung.

³ Neben den Zahlen für das Geschäftsjahr sind die entsprechenden Werte des Vorjahrs anzugeben.

Article 7 Rapport de gestion

¹ Dans les six mois qui suivent la fin de chaque exercice annuel, l'entité établit un rapport de gestion.

² Le rapport de gestion se compose des comptes annuels et du rapport annuel. Les comptes annuels comprennent les comptes individuels et, le cas échéant, les comptes consolidés.

³ Les chiffres de l'année précédente doivent figurer en regard de ceux de l'exercice.

Articolo 7 Relazione sulla gestione

¹ L'organizzazione stende una relazione sulla gestione entro sei mesi dalla fine di ciascun esercizio.

² La relazione sulla gestione si compone del conto annuale e del rapporto annuale. Il conto annuale comprende il conto individuale e, se del caso, il conto consolidato.

³ Oltre ai dati dell'esercizio vanno indicati i valori corrispondenti dell'esercizio precedente.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 7 Abs. 1 (Geschäftsbericht): Nach Art. 2 sind auch Einzelfirmen und Personengesellschaften dem RRG unterstellt. Eine Frist von 6 Monaten für die Erstellung des Geschäftsberichtes bzw. der Jahresrechnung wird veranlagungstechnische Schwierigkeiten hervorrufen (Einreichungszeitpunkt der Steuererklärung). Diese sind im steuerlichen Verfahrensrecht zu lösen.

GL wie AG

LU wie AG

NE Article 7, alinéa 1 : L'article 2 prévoit que les raisons individuelles et les sociétés de personnes sont également soumises à la LECCA. Un délai de 6 mois est prévu pour l'établissement du bilan, respectivement des comptes annuels, ce qui posera des problèmes techniques pour la taxation (délai pour le dépôt de la déclaration d'impôt). La question doit être réglée par le biais des règles de procédure applicables au droit fiscal.

NW Art. 7 Abs. 2: Das Erfordernis der Erstellung von Jahresberichten für z.B. Kleinststiftungen oder Vereine wird in Art. 42 negiert. Dabei sind aber die massgeblichen Grössenmerkmale gem. Artikel 43 nicht anwendbar. Es müssen den verschiedenen Organisationen speziell angepasste Limiten gewählt werden.

SG wie AG

SO Artikel 7 Absatz 3: Es soll auch die Angabe der Veränderung (Differenz zwischen den Zahlen für das Geschäftsjahr und den entsprechenden Werten des Vorjahres) verlangt werden.

SZ wie AG

TG wie AG

TI In questo articolo sono ripresi numerosi concetti fondamentali.

Per agevolare il compito all'utente, ma anche per semplici ragioni di logica espositiva, le definizioni di tali concetti dovrebbero apparire nei primi articoli della legge sotto un titolo separato.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Kann entfallen, wenn wie vorgeschlagen in Art. 5 geregelt.

UniFR Nach Absatz 3 sind Organisationen verpflichtet, neben den Zahlen des Geschäftsjahres auch die Werte des Vorjahres anzugeben. Die Vorschrift ist aus der Sicht der Abschlussadressaten von zentraler Bedeutung, um die Entwicklung beurteilen zu können.

Ein Vergleich erlaubt nur dann zuverlässige Schlussfolgerungen, wenn die aktuellen Angaben auf denselben Darstellungs- und Bewertungsgrundsätzen beruhen wie die Vorjahreszahlen. Eine Änderung von Bewertungsgrundsätzen, die eine aussagekräftige Vergleichbarkeit unmöglich machen, muss deshalb im Anhang im Rahmen des Stetigkeitsgrundsatzes offengelegt werden (Art. 22 Abs. 2 Ziff. 1 RRG). Dies genügt jedoch nicht, um die Aussagefähigkeit der Jahresrechnung zu gewährleisten.

Die Organisationen sollten nicht nur verpflichtet werden, die veränderten Grundsätze zu nennen, sondern sie sind dazu anzuhalten, die Vorjahreszahlen nach den neu geltenden Grundsätzen anzupassen.

Titelwahl und Titelfolge sind grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Der 3. Titel (Rechnungslegung) ist in vier Kapitel aufgeteilt, wobei das erste Kapitel die allgemeinen Bestimmungen regelt. Nach unserer Ansicht sollte die Systematik des 3. Titels wie folgt abgeändert werden:

- Im ersten Kapitel unter den "Allgemeinen Bestimmungen" sollten die Unterscheidungskriterien, wann eine Organisation als klein oder gross zu betrachten ist (Art. 43 Abs. 1 und Art. 35 RRG), erscheinen.
- In den Übergangsbestimmungen unter Art. 69 RRG ist unter anderem geregelt, welche Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Anwendung des RRG offengelegt werden müssen.
- Überschreitet eine Organisation gewisse Grössenkriterien, erweitern sich die Offenlegungspflichten bzw. gewisse Erleichterungen fallen weg. In den allgemeinen Bestimmungen des 3. Titels sollte zusätzlich noch geregelt werden, was bei der erstmaligen Anwendung der Bestimmungen für eine ehemals kleine, nun aber mittlere Organisation bzw. ehemals mittlere, nun aber grosse Organisation mit der Offenlegung der Vorjahreszahlen zu geschehen habe.
- Die Rechnungslegung des Einzelabschlusses grosser Organisationen ist im 7. Abschnitt des Kapitels "Der Einzelabschluss" geregelt. Da sich die Vorschriften zur Erstellung des Einzelabschlusses zwischen grossen und kleinen bzw. mittleren Organisationen wesentlich unterscheiden, sollten unserer Meinung nach die Bestimmungen für die grossen Organisationen einschliesslich des Verweises von Art. 34 Abs. 3 RRG unter einem eigenen Kapitel präsentiert werden.

Der 3. Titel (Rechnungslegung) sollte wie folgt aufgebaut sein:

3. Titel: Rechnungslegung

1. Kapitel: Allgemeine Bestimmungen

2. Kapitel: Der Einzelabschluss kleiner und mittlerer Organisationen

3. Kapitel: Der Einzelabschluss grosser Organisationen

4. Kapitel: Die konsolidierte Rechnung

5. Kapitel: Jahresbericht

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

KSS Artikel 7 Absatz 1: Nach Art. 2 sind auch Einzelfirmen und Personengesellschaften dem RRG unterstellt. Eine Frist von 6 Monaten für die Erstellung des Geschäftsberichtes bzw. der Jahresrechnung wird veranlassungstechnische Schwierigkeiten hervorrufen (Einreichungszeitpunkt der Steuererklärung). Die Konsequenz ist im steuerlichen Verfahrensrecht zu lösen.

SBankV Zusätzlich zum vorliegenden Abs. 3 wäre, wie im Begleitbericht vorgesehen (S. 101, mit Hinweis auf die 4. EG-Richtlinie), vorzuschreiben, Vorjahreszahlen vergleichbar zu machen. Dabei wäre auch die Form festzulegen. Zweckmässigerweise wären Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen (im Sinne von Art. 22 Abs. 2) einerseits und Änderungen von Schätzungen andererseits explizit und in Orientierung an den IAS zu regeln.

SBauerV Die einzelnen Teile des Geschäftsberichts sind hier mit Verweisen auf die massgebenden Artikel aufzuführen.

Begründung: Ein Zusammensuchen der Bestimmungen in den einzelnen Artikeln entfällt und es sind sofort die Anforderungen, im Sinne einer Übersicht, bekannt. Das Verständnis des Gesetzes wäre leichter, da erst nach den Anforderungen die Detailausgestaltung nachgeschlagen werden muss. Es ist zudem ein Verweis auf die Erleichterungen in Artikel 43 sinnvoll.

SGV Um Transparenz und bessere Lesbarkeit zu schaffen, müssen die Grössenkriterien für alle Unternehmensformen zusammengefasst am Anfang des 3. Titels unter den allgemeinen Bestimmungen des Gesetzes definiert werden. Wir schlagen folgende Formulierung vor:

Kleine Unternehmen:

a. Bilanzsumme bis 5 Millionen Franken

b. Umsatzerlös pro Jahr bis 10 Millionen Franken

c. Anzahl Arbeitnehmer bis 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Ein Unternehmen gilt nicht mehr als klein, wenn es an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der oben definierten Grössenkriterien überschreitet.

Um kleine Unternehmen wirksam zu entlasten, haben wir gegenüber der Definition in Art. 43 zwei Kriterien erhöht, nämlich die Bilanzsumme von 4

auf 5 Millionen Franken und den Umsatzerlös von 8 auf 10 Millionen Franken.

Mittlere Unternehmen:

- a. Bilanzsumme höher als 5 Millionen Franken, bis 20 Millionen Franken
- b. Umsatzerlös pro Jahr höher als 10 Millionen Franken, bis 40 Millionen Franken
- c. Anzahl Arbeitnehmer von mehr als 50, bis 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Damit ein Unternehmen als mittelgross gilt, müssen an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der oben definierten Grössenkriterien erfüllt sein.

Grosse Unternehmen:

Bilanzsumme von über 20 Millionen Franken

Umsatzerlös pro Jahr von über 40 Millionen Franken

Anzahl Arbeitnehmer von über 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Ein Unternehmen gilt als gross, wenn es an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der oben definierten Grössenkriterien überschreitet.

Es ist zu begrüessen, dass der Begriff des Geschäftsberichtes neu für alle Unternehmensformen einheitlich definiert ist, was Klarheit schafft.

Unzweckmässig ist, dass die verschiedenen Teile des Geschäftsberichtes, der sich in der Praxis bei grösseren Aktiengesellschaften als informatives Dokument längst durchgesetzt hat, im Gesetz unter verschiedenen Artikeln zusammengesucht werden müssen:

Art. 7 „Geschäftsbericht“;

Art. 13 „Der Einzelabschluss“;

Art. 21 „Geldflussrechnung“;

Art. 22 „Anhang“;

Art. 38 „Konsolidierte Rechnung“;

Art. 42 „Jahresbericht“;

Art. 54 „Prüfungsbericht“.

Zweckmässig wäre eine zusammengefasste Darstellung aller Teile, die ein Geschäftsbericht zu enthalten hat als Übersicht unter Art. 7 (s. unten), wobei aber sogleich auf die Erleichterungen für kleine Unternehmen, wie sie oben in Anlehnung an Art. 43 auf Grund von Grössenkriterien definiert werden, hinzuweisen wäre.

Der Geschäftsbericht:*Die Jahresrechnung:*

- Bilanz
- Erfolgsrechnung
- Zusätzliche Angaben zur Bilanz und Erfolgsrechnung
- Anhang zur Jahresrechnung
- Geldflussrechnung
- Prüfungsbericht

Der Jahresbericht:

- Darstellung des Geschäftsverlaufes und der finanziellen Lage des Unternehmens
- Ausserordentliche Ereignisse der Berichtsperiode
- Zukunftsaussichten

Die konsolidierte Rechnung:

(nur für juristische Personen, die eine oder mehrere andere Firmen kontrollieren)

Die Erleichterungen sind unabhängig von der Rechtsform zu gewähren. Ganz besonders die GmbH und Aktiengesellschaft werden nach heutigem Recht vorzugsweise für Kleinunternehmen gewählt, und es ist stossend, diesen Unternehmen die Erleichterungen im Bereich der Buchführung und Rechnungslegung zu verwehren. Es geht hier nämlich um nicht weniger als rund 200'000 kleine Unternehmen, welche erfahrungsgemäss besonders stark unter den administrativen Auflagen zu leiden haben.

Der Einwand, der Ausschluss der persönlichen Haftung erfordere eine strengere Rechnungslegung, ist in der Praxis nicht stichhaltig, decken sich doch die Kreditgeber (in der Regel Banken) mit Sicherheiten aller Art ab (Bürgschaften, Pfandbestellungen, Solidarhaftung, Pflicht zur Einreichung einer revidierten Jahresrechnung, usw.).

Erleichterungen für kleine Unternehmen müssen ebenso rechtsformunabhängig gewährt werden, wie die Verschärfung und Vereinheitlichung der Vorschriften zur Rechnungslegung und Buchführung auf alle Rechtsformen ausgedehnt werden soll.

Die Erleichterungen für alle kleinen Unternehmen sollen umfassen:

Befreiung von der Pflicht zur Erstellung folgender Unterlagen:

- Zusätzliche Angaben zur Bilanz und zur Erfolgsrechnung (Art. 18 und 20)
- Geldflussrechnung (Art. 21)
- Anhang (Art. 22)
- Konsolidierte Rechnung (Art. 38 ff.)
- Jahresbericht (Art. 42)
- Revision der Jahresrechnung (Art. 43)

THK Zum 3. Titel: Die Abfolge der Überschriften (3. Titel - 1. Kapitel - Artikel 7) samt der zugehörigen Texte zeigen, dass die bisher im Gesetz und in der Praxis verwendete Begriffshierarchie umgestossen wird. Nach dem Vorwurf ist der Begriff "Rechnungslegung" gemäss Art. 7 neu der Oberbegriff, der u.a. den Jahresbericht einschliesst. Damit geht "Rechnungslegung" begrifflich entschieden weiter als bisher und diese Begriffsausdehnung wird erhebliche Verwirrung stiften.

Auch wenn sich die Rechnungslegung mehr und mehr in Richtung "Echtzeitbild" eines Unternehmens entwickelt, können die klassischen Bereiche des Jahresberichts wie z.B. die Zukunftsstrategien, die geplante Erschliessung von Märkten, die künftigen Verkaufspotentiale von Produkten "in der Pipeline" usf. Wegen ihrer Zukunftsbezogenheit normalerweise nicht oder nur vage quantifiziert werden. Diese und ähnliche Themen, die Kernpunkte eines Jahresberichts bilden sollten, bleiben dem verbalen Beschrieb vorbehalten und sollten daher nicht unter den Begriff "Rechnungslegung" subsumiert werden. Aus dieser Überlegung ist es auch nicht sachgerecht, wenn in Art. 8 gesagt wird, die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage, ... getreu darstellen. Die Rechnungslegung kann zwar die finanzielle Lage, aber immer nur einen Teil der wirtschaftlichen Lage wiedergeben; ein ebenso wesentlicher Teil wird Gegenstand von Kommentaren sein über Bereiche, wie in den eben aufgeführten Beispielen.

Antrag: Die bisherige Begriffszuordnung ist beizubehalten und Gliederung sowie Ausführung in diesem 3. Titel sind entsprechend anzupassen.

3. TITEL: GESCHÄFTSBERICHT UND JAHRESRECHNUNG

Antrag zu Artikel 7 Abs. 3:

Neben den Zahlen für das Geschäftsjahr sind in der Jahresrechnung die entsprechenden Werte des Vorjahrs anzugeben.

VEB Abs. 3: Im Hinblick auf einen Vergleich zwischen den Zahlen des Geschäftsjahres und den Werten des Vorjahres schlagen wir vor, den Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Neben den Zahlen für das Geschäftsjahr sind die entsprechenden, vergleichbaren Werte des Vorjahres anzugeben. Wurden die Vorjahreswerte zu Vergleichszwecken umgegliedert, ist im Anhang darauf hinzuweisen.

VEBIT Art. 7 ff.:

Wir verweisen auf unsere Ausführungen in Ziff. 301.032 und fordern eine Erleichterung für KMU's.

VFGI Zweckmässig wäre eine zusammengefasste Darstellung aller Teile die ein Geschäftsbericht zu enthalten hat als Übersicht unter Artikel 7, wobei zugleich auf die Erleichterungen für kleine Unternehmen hinzuweisen wäre. Diese Erleichterungen sind unabhängig von der Rechtsform zu gewähren. Insbesondere die GmbH und AG werden nach heutigem Recht vorzugsweise für Kleinunternehmen gewählt, und es ist stossend, diesen Unternehmen die Erleichterung im Bereich der Buchführung und Rechnungslegung zu verwehren.

Die Erleichterungen für alle kleinen Unternehmen sollen insbesondere die Befreiung von der Pflicht zur Erstellung folgender Unterlagen umfassen:

- Zusätzliche Angaben zur Bilanz und zur Erfolgsrechnung (Artikel 18 und 20)
- Geldflussrechnung (Artikel 21)
- Anhang (Artikel 22)
- Konsolidierte Rechnung (Artikel 38 ff)
- Jahresbericht (Artikel 42)
- Revision der Jahresrechnung (Artikel 43)

Weiter schlagen wir vor die kleinen Organisationen von der Beachtung der Artikel 26 bis 34 zu befreien. Die Erfahrung zeigt, dass diese Organisationen ihren Abschluss lediglich entsprechend den Vorschriften der Steuergesetze vornehmen, was zwangsläufig im Widerspruch zu Artikel 34 stehen wird. In diesen Organisationen werden die Kenntnisse fehlen, wie ein Jahresabschluss nach "fair presentation" zu erstellen ist.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1: Le délai imparti est trop long et ne permet pas de se conformer aux dispositions de convocation de l'assemblée générale ordinaire d'une société anonyme. Selon le CO art. 699 § 2, l'assemblée générale ordinaire doit avoir lieu dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice et, selon l'art. 700 § 1, l'Assemblée doit être convoquée 20 jours au moins avant la date de la réunion. Cela signifie que les comptes doivent être établis et donc révisés et approuvés par les organes de la société au plus tard cinq mois et dix jours après la fin de l'exercice. De toute façon, des comptes établis cinq ou six mois après la fin de l'exercice n'ont guère d'utilité pour les destinataires. Cependant si l'on ne veut pas légiférer en la matière ou, pour laisser un délai maximum pour des raisons politiques, il faudrait éviter les contradictions et mentionner

« l'entité établit un rapport de gestion dans les délais requis pour la convocation de l'assemblée générale d'une société anonyme ou au plus tard six mois après la fin de l'exercice annuel. »

Alinéa 3: Afin de permettre une meilleure comparaison des chiffres entre l'année en cours et l'année précédente, nous proposons de modifier l'article comme suit :

« Les chiffres comparables de l'année précédente doivent figurer en regard de ceux de l'exercice. En cas de changements dans la présentation des comptes par rapport à l'exercice précédent, ceux-ci doivent être présentés dans l'annexe ».

Artikel 8 Zweck der Rechnungslegung

¹ Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage, insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Organisation getreu darstellen, so dass sich Dritte darüber ein zuverlässiges Urteil bilden können (Grundsatz der Fair presentation).

² Ergibt sich aus der Anwendung der einzelnen Vorschriften dieses Gesetzes eine im Lichte des Zwecks der Rechnungslegung ungenügende oder irreführende Aussage, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

Article 8 But des comptes annuels

¹ Les comptes annuels doivent présenter d'une manière fidèle la situation économique de l'entité, en particulier son patrimoine, sa situation financière et son résultat, de façon que l'on puisse s'en faire une opinion fondée (principe de *fair presentation*).

² Si l'application de dispositions particulières de la loi conduit à une information insuffisante ou trompeuse eu égard au but de l'établissement des comptes annuels, il y a lieu de fournir des indications additionnelles dans l'annexe.

Articolo 8 Scopo del rendiconto

¹ Il rendiconto deve offrire un quadro fedele della situazione economica dell'organizzazione, in particolare del suo stato patrimoniale e finanziario e dei risultati d'esercizio, affinché i terzi possano farsene un'opinione attendibile (principio della *fair presentation*).

² Quando l'applicazione di talune disposizioni della presente legge comporta un'informazione insufficiente o fallace rispetto allo scopo del rendiconto, nell'allegato vanno fornite indicazioni complementari.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 8 (Zweck der Rechnungslegung): Der Einführung des Grundsatzes der "fair presentation" wird als bedeutender Änderung der schweizerischen Rechnungslegung ausdrücklich zugestimmt. Allerdings erscheint der in Klammer gesetzte Grundsatz gesetzestechnisch eher unüblich. Wir schlagen daher vor, den genannten Grundsatz zu streichen oder besser in den Text einzubauen:

¹ *Die Rechnungslegung soll dem Grundsatz der Fair presentation entsprechend die wirtschaftliche Lage, insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Organisation getreu darstellen, so dass sich Dritte darüber ein zuverlässiges Urteil bilden können.*

BE Gesetzesnormen sollten nicht mit Hilfe eines Klammersausdruckes erläutert werden. Es genügt, wenn das Prinzip aus der Botschaft des Bundesrats und damit aus den Materialien des einschlägigen Artikels hervorgeht.

Aus diesem Grund ist der Klammersausdruck "Grundsatz der fair presentation', ersatzlos zu streichen.

BL Anstelle des unüblichen Klammerszusatzes ist in Absatz 1 "(Grundsatz der Fair presentation)" zu streichen bzw. zu ersetzen durch:

"... Ertragslage der Organisation nach dem Grundsatz der Fair presentation getreu darzustellen, so dass sich Dritte ...".

GL wie BL

JU Alinéa 1: On peut se demander s'il est judicieux de renvoyer, entre parenthèses, au principe de fair representation. Ce principe pourrait être mentionné dans le message explicatif, étant entendu que l'article 8, alinéa 1 décrit et concrétise ce principe.

- LU** wie BL
- NE** Article 8, alinéa 1 : Un texte de loi ne doit pas contenir des adjonctions entre parenthèses. Dès lors, au premier alinéa, il faut tracer «(principe de la fair presentation)» ou le remplacer par: «... et son résultat, conformément au principe de présentation fidèle, de façon que l'on puisse s'en faire une opinion fondée ».
- SZ** wie BL
- TG** wie SZ
- TI** La marginale dell'articolo va modificata sostituendo "Scopo del rendiconto" con "*Scopo dei conti annuali*". Va di conseguenza modificato il testo dell'articolo e di quelli susseguenti.
- Come detto si ritiene corretta l'introduzione del principio della "fair presentation" in sostituzione di quello dell'esposizione prudenziale. Il passaggio al nuovo criterio farà comunque emergere la grossa questione delle riserve latenti arbitrarie, intese come la sottovalutazione tacita di attivi e la sopravvalutazione tacita di passivi. Affinché si eviti che la "assenza di arbitrarietà", qualità primaria richiesta alla tenuta dei conti, diventi non traducibile nella realtà, si auspica una precisa definizione nell'Ordinanza e maggior considerazione per il problema di tali riserve.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 8: Der in Klammer gesetzte Grundsatz ist zu streichen, da unüblich.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Das Wort „Ertragslage“ ist durch „*Erfolgslage*“ zu ersetzen.

Ertrag ist der Habenseite der Erfolgsrechnung(!) vorbehalten. Gemeint ist doch Erfolgslage. Erfolgslage umschliesst Ertrags- und Aufwandslage. Die drei „Lagen“ werden durch drei korrespondierende Rechenwerke dargestellt:

Vermögens- und Schuldenlage → Bilanz

Finanzlage → Finanzrechnung (=Geldflussrechnung)

Erfolgslage → Erfolgsrechnung

Wir werden später vorschlagen, den Begriff „Geldflussrechnung“ durch „Finanzrechnung“ zu ersetzen.

UniLA On propose donc d'inscrire à l'art. 8 du projet une règle équivalente à l'art. 2 al. 5 de la 4ème Directive européenne (voir les remarques sous chiffre 301.042).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** Artikel 8 Absatz 1: Klammerzusätze gehören nicht in Gesetze. Deshalb ist in Absatz 1 "(Grundsatz der Fair presentation)" zu streichen oder einzufügen:
"...Ertragslage der Organisation nach dem Grundsatz der Fair presentation getreu darzustellen, ..."
- SGB** Wir ziehen es vor, wenn die Schweiz den in Europa geltenden Wortlaut „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ („true and fair view“) übernimmt. Dieser Begriff ist klarer als derjenige, der „getreuen Darstellung“ („fair presentation“). Ferner weisen wir darauf hin, dass die Auflösung stiller Reserven auch unter diesem Grundsatz möglich bleibt und Angaben im Anhang unumgänglich sind. Angaben im Anhang müssen deshalb für alle Unternehmen (nicht nur für mittlere und grosse) obligatorisch sein.
- SGV** Gegen den Grundsatz der „Fair presentation“ ist nichts einzuwenden. Aber wie schon der Begriff des Grundsatzes vermuten lässt, müssen hier - gerade für KMU - Ausnahmen bzw. Wahlmöglichkeiten geschaffen werden.
 Werden diese Erleichterungen nicht gewährt, so entstehen in vielen Fällen bewertungsbedingte steuerliche Konsequenzen. Es ist nicht Sache des Gesetzgebers, in einer wirtschaftlich ohnehin schwierigen Zeit, den bisher bestehenden steuerlichen Planungsspielraum der Unternehmen durch engere Bestimmungen im Bereich der Rechnungslegung zusätzlich einzuschränken. Auf diesen kritischen Punkt des RRG wird unter dem 6. Abschnitt „Bewertung“ im Detail zurückzukommen sein.
- STV** Gegen den Grundsatz der „Fair presentation“ ist nichts einzuwenden. Hingegen müssen unbedingt Widersprüche zwischen dem Steuerrecht und dem Rechnungslegungsrecht vermieden werden.
- THK** Die wirtschaftliche Lage soll im Jahresbericht wiedergegeben werden (evtl. in Art. 7 einbauen). Sie beinhaltet auch Punkte, die aus der Jahresrechnung nicht zum Vorschein kommen.
 Der Begriff der Finanzlage ist zwar in der Literatur bekannt, er ist aber denkbar ungeeignet, um dynamische Geldflüsse zu bezeichnen. So muss man denn auch davon ausgehen, dass der Normalleser gar nicht weiss, was unter dem Ausdruck Finanzlage zu verstehen ist. Man geht wohl nicht falsch in der Annahme, dass der Normalleser diese eher in Verbindung mit der Bilanz als mit der Geldflussrechnung bringt.
 Das neue Gesetz bietet eine Chance, richtige und verständliche Begriffe zu wählen. Auf der anderen Seite würde es wohl sehr schwierig sein, in einigen Jahren diese Begriffe zu ändern. Dies wäre dann aber der Fall, wenn in der EU ein einheitlicher Wortlaut für den Bericht vorliegen wird. Und dies ist genau, was jetzt in der Entstehung ist. Tatsächlich wird die FEE bis Ende 1999 einen solchen Berichtsentwurf vorlegen, der sich so nahe wie möglich an den IFAC-Text anlehnen wird. Es ist damit zu rechnen, dass auch die deutsche Version dieses Standardberichtes von Geldflüssen und nicht von der Finanzlage sprechen wird.

Letztendlich stellt sich die Frage, ob die Erwähnung der Fair Presentation nicht zu weit geht, hebt doch das Gesetz in der Folge selbst einige der Bestimmungen, die für eine solche Aussage wesentlich sind, selbst aus den Angeln. Auf jeden Fall würde die gesetzliche Definition von True and Fair in krassem Gegensatz zu den IAS und anderen gebräuchlichen Rechnungslegungsgrundsätzen stehen. Eine Streichung dieser Klammer drängt sich deshalb auf. Antrag:

Abs. 1: *streichen*

Eventualantrag Abs.1:

Die Rechnungslegung soll die finanzielle Lage, die Geldflüsse sowie die Ertragslage der Organisation getreu darstellen, so dass sich Dritte darüber ein zuverlässiges Urteil bilden können.

Vorort Der Zweck der Rechnungslegung ist gemäss diesem Artikel eine "Fair Presentation". Auch wenn ihm grundsätzlich zugestimmt werden kann, so sind die praktischen Auswirkungen des Grundsatzes auf die KMU und die zahlreichen Familiengesellschaften in der Schweiz doch zu wenig abgeklärt worden. Der in Art. 8 geregelte Zweck der Rechnungslegung ("Fair Presentation") bedeutet eine fundamentale Abkehr vom bisherigen Prinzip der Vorsicht und dem Recht zur Bildung von Reserven. Eine der unerwünschten Folgen wäre, dass wichtige Teile von Ermessensreserven nicht mehr gebildet werden könnten, die der langfristigen Erhaltung des Unternehmens dienen. Dies wäre übrigens auch konträr zur generellen Absicht der Expertenkommission bezüglich Sinn und Zweck des Vorentwurfes.

VSWK Der Zweck der Rechnungslegung ist in diesem Artikel festgehalten: Es geht um eine "Fair Presentation". Auch wenn ihm grundsätzlich zugestimmt werden kann, so sind die praktischen Auswirkungen des Grundsatzes auf die KMU und die zahlreichen Familiengesellschaften in der Schweiz doch zu wenig abgeklärt worden. Eine der unerwünschten Folgen für Familiengesellschaften könnte sein, dass wichtige Teile von stillen Reserven (Ermessensreserven) nicht mehr gebildet werden könnten, die der langfristigen Erhaltung des Unternehmens dienen. - Dies wäre übrigens auch konträr zur generellen Absicht der Expertenkommission bezüglich Sinn und Zweck des Vorentwurfes.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 2: Cet article n'est pas clair, car il faut tout d'abord dissocier l'information insuffisante de l'information trompeuse.

S'il est évident qu'il faut donner des détails supplémentaires dans l'annexe lorsque l'information minimale est insuffisante, ce cas est déjà réglé par l'article 12 relatif aux particularités de l'entité (par exemple une société de transport publiera la valeur des véhicules dans l'annexe alors que cette indication sera de peu d'utilité pour une agence de publicité).

Il ne subsiste que le cas de l'information trompeuse qui, selon le rapport explicatif (p. 105) se réfère, entre autres, aux différences d'évaluation relevant du droit fiscal (dissolution de réserves latentes) et à d'autres cas tels que des activités dissemblables. Comme le rapport avec le droit fiscal est réglé à l'article 34, il ne reste que les activités dissemblables. Selon les normes IAS, les activités dissemblables sont couvertes par la publication de l'information sectorielle (IAS 14). Cependant, les normes IAS traitent aussi des cas extrêmement rares où l'application des normes elles-mêmes résulterait en une information trompeuse (IAS 1 [rév 97] § 13): Il s'agit du "true and fair override". Cette disposition est cependant trop récente pour qu'il y en ait déjà des applications.

L'alinéa 2 gagnerait en clarté s'il indiquait :

" Si l'application de dispositions particulières de la loi conduit à une information trompeuse eu égard au but de l'établissement des comptes consolidés, il y a lieu de fournir des informations dans l'annexe, notamment lorsque l'entité comporte des activités dissemblables ".

Ainsi, on aborde l'information sectorielle dans les entités qui ne la publient pas et l'on laisse la porte ouverte au "true and fair override".

OdA L'art. 8 représente le cœur de la réforme. Il incarne le passage au principe du fair presentation. Ce principe général sera par la suite concrétisé dans les règles d'évaluation des actifs et passifs. L'introduction d'une clause générale permettra ainsi une interprétation plus ciblée des règles particulières.

Il faut relever que cet article permettra désormais d'établir des comptes annuels assurant la protection non plus seulement des créanciers mais aussi d'autres destinataires des comptes annuels, comme par exemple les fournisseurs, les salariés ou les clients des entreprises. Le principe de la prudence n'est plus le premier principe du droit comptable suisse, comme cela a été dit dans la prise de position générale ci-dessus.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 3.

Artikel 9 Grundlage der Fortführung

¹ Die Rechnungslegung beruht auf der Annahme, dass die Tätigkeit der Organisation auf voraussehbare Zeit, mindestens aber 12 Monate, fortgeführt wird.

² Ist die Stilllegung der Tätigkeit der Organisation oder eines Teiles davon beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar, so sind im entsprechenden Bereich Veräusserungswerte zugrunde zu legen. Für damit verbundene Kosten sind Rückstellungen zu bilden.

³ Abweichungen von der Grundlage der Fortführung sind im Anhang zu vermerken. Ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzulegen.

Article 9 Continuité de l'exploitation

¹ L'établissement des comptes annuels part de l'hypothèse que l'entité poursuivra ses activités pour une durée prévisible, mais au moins pour 12 mois.

² Si une entité prévoit de mettre fin à tout ou partie de ses activités ou si elle ne pourra vraisemblablement pas l'éviter, elle doit, pour la partie concernée, passer à des valeurs de liquidation et créer des provisions pour couvrir les frais découlant de la liquidation.

³ Les dérogations au principe de continuité de l'exploitation doivent être mentionnées dans l'annexe; il y a lieu d'indiquer leur influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Articolo 9 Principio della continuità dell'esercizio

¹ Il rendiconto si fonda sull'ipotesi che l'organizzazione continuerà le sue attività per un periodo prevedibile, ma almeno per 12 mesi.

² Se l'organizzazione intende cessare in tutto o in parte l'attività o prevede che non potrà evitarlo, nel settore interessato occorre fondarsi sul valore di alienazione. Vanno inoltre costituiti accantonamenti per coprire le spese connesse con la cessazione dell'attività.

³ Le deroghe al principio della continuità dell'esercizio vanno indicate nell'allegato. Occorre inoltre descrivere la loro influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sui risultati d'esercizio.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 9 (Grundlage der Fortführung): Die gesetzliche Statuierung der Rechnungslegung zu Fortführungswerten (Fortführung der Tätigkeit der Organisation über mindestens 12 Monate) wird von uns ausdrücklich begrüsst.

BE Aus dem Begleitbericht zum RRG geht nicht hervor, warum als Grundlage der Fortführung in Absatz 1 eine voraussehbare Zeitspanne von zwölf Monaten gewählt worden ist. Hier bedarf es einer klärenden Ergänzung.

Unterjährige Tätigkeiten haben in der Regel Projektcharakter und werden, falls es hiezu einer eigenen Rechtsform bedarf, durch dem RRG nicht unterstellte einfache Gesellschaften im Sinne der Artikel 530 ff. OR abgewickelt. Eine Bilanzierung zu Liquidationswerten rechtfertigt sich hier insofern nicht, als die Vermögenswerte wie Maschinen, Fahrzeuge und dgl. von den beteiligten Gesellschaften vielfach zum Fortführungswert übernommen werden.

In Absatz 2 sind die Vorschriften über die Teil- oder die Gesamtliquidation von Vorsorgeeinrichtungen zu berücksichtigen. Es ist auf Artikel 23 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG; SR 831.42) hinzuweisen. So wird sichergestellt, dass die Vorschriften der Teil- oder Gesamtliquidation des FZG weiterhin ihre Gültigkeit behalten.

NE Article 9, alinéa 2 : Il conviendrait d'effectuer un renvoi aux dispositions en matière de liquidation partielle ou totale conformément à l'article 23 de la Loi fédérale sur le libre passage, LFLP.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 9 Abs. 2: Ein Hinweis auf die Vorschriften der Teil-/ Totalliquidation gemäss Art. 23 Freizügigkeitsgesetz wird erbeten.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Wie oben dargelegt sind „Fortführung“ und „Einzelbewertung“ (Art. 24) konzeptionelle Systemgrundsätze. Sie sollten daher an gleicher Stelle genannt werden.

Vorschlag: Absatz 1 und Absatz 2 wie bisher.

Absatz 1: „auf voraussehbare Zeit“ durch „auf Dauer“ ersetzen.

Absatz 2: Statt „eines Teiles“ ersetzen durch „von Teilen“. Plural erscheint besser.

Das Wort „Kosten“ ist durch „Aufwendungen“ zu ersetzen. Im Jahresabschluss haben wir es grundsätzlich nie mit Kosten zu tun. Betriebswirtschaftlich ist der Begriff anders besetzt.

Absatz 3 (neu):

„Die Rechnungslegung beruht auf der Grundlage der Einzelbewertung.“

Absatz 4 (neu):

„Der Unterschiedsbetrag aus der Gegenleistung für die Übernahme einer Organisation und dem Saldo der Neubewerteten übernommenen Vermögenswerte und Verpflichtungen, ist als Goodwill falls positiv, als Badwill falls negativ, zu bilanzieren. Er ist über 5 Jahre, längstens jedoch 20 Jahre, linear abzuschreiben beziehungsweise zu vereinnahmen.“

Dieser Absatz 4 stellt eine Ausnahme von der Einzelbewertung dar und ist daher zweckmässig hier zu nennen. Sowohl bei der Übernahme als auch beim Erwerb einer (Mehrheits-)Beteiligung findet eine Gesamtbewertung statt.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Die 12-Monatsfrist ist nicht deutlich definiert und wird zu Streitigkeiten führen, falls der Beginn der Periode nicht klarer beschrieben wird. Antrag Abs. 1:

Die Rechnungslegung beruht auf der Annahme, dass die Tätigkeit der Organisation auf voraussehbare Zeit, mindestens aber während 12 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres, fortgeführt wird.

Abs. 2:

Ist die Stilllegung der Tätigkeit der Organisation oder eines Teiles davon beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar, so sind im entsprechenden Bereich Veräusserungswerte zugrunde zu legen. Für die mit Stilllegung und Liquidation verbundenen Kosten sind Rückstellungen zu bilden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 2 de cet article requiert la constitution de provisions pour couvrir les frais de liquidation. Selon les normes IAS, une liquidation ("discontinuing operation") constitue une restructuration (IAS 35 § 20) et des provisions pour restructurations ne peuvent être constatées au bilan que si la restructuration consiste en un plan quantifié qui a été annoncé publiquement (IAS 37 § 72). Il pourrait donc exister des cas où la loi requerrait des provisions qui ne pourraient pas être constatées selon les normes IAS.

Artikel 10 Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung

¹ Die Rechnungslegung wird insbesondere durch folgende Grundsätze bestimmt:

- a. die Vollständigkeit;
- b. die Wesentlichkeit;
- c. die periodengerechte Zuordnung von Aufwand und Ertrag;
- d. die Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung;
- e. die Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag;
- f. die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

² Soweit nichts anderes bestimmt ist, dürfen Erträge und Wertvermehrungen nur erfasst werden, wenn sie realisiert oder jederzeit leicht realisierbar sind.

³ Aufwand und Wertverminderungen sind in der Periode ihrer Verursachung zu erfassen.

Article 10 Principes de l'établissement régulier des comptes annuels

¹ L'établissement des comptes annuels est régi en particulier par les principes suivants :

- a. L'intégralité;
- b. L'importance relative;
- c. L'attribution correcte des charges et des produits aux exercices comptables;
- d. La permanence dans la présentation et dans l'évaluation;
- e. L'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs, ainsi qu'entre les charges et les produits;
- f. L'appréciation économique.

² Sauf disposition contraire, seuls les produits et les plus-values réalisés ou qui sont en tout temps aisément réalisables peuvent être pris en compte.

³ Les charges et les moins-values sont prises en compte à charge de l'exercice dans lequel elles ont leur origine.

Articolo 10 Principi del rendiconto regolare

¹ Il rendiconto è retto in particolare dai principi seguenti:

- a. la completezza;
- b. l'essenzialità;
- c. l'attribuzione corretta dei costi e dei ricavi ai singoli esercizi contabili;
- d. la continuità nella presentazione e nella valutazione;
- e. il divieto di compensare attivi e passivi come pure ricavi e costi;
- f. l'ottica economica.

² Salvo diversa disposizione, possono essere considerati soltanto i ricavi e le rivalutazioni già realizzati o facilmente realizzabili in ogni momento.

³ Costi e deprezzamenti vanno imputati al periodo in cui sono stati occasionati.

Kantone / Cantons / Cantoni

- BE** Absatz 2: vgl. die Bemerkungen zu Artikel 26 Absatz 3
- BL** Falls an Artikel 34 festgehalten wird: Sind "pauschale" Wertberichtigungen für Zahlungsausfälle auf Forderungen mit dem Grundsatz der Fair presentation" vereinbar (vgl. S. 105, 1. Absatz, letzter Satz des Begleitberichtes)?
- GL** wie BL
- LU** wie BL
- NE** Article 10 (commentaire page 108, dernière phrase) : Des corrections de valeurs "forfaitaires" pour des créances irrécouvrables sont-elles compatibles avec le principe de "fair presentation"?
- SG** S. 105, 1. Absatz, letzter Satz: Falls an Artikel 34 festgehalten wird, stellt sie die Frage, ob „pauschale“ Wertberichtigungen für Zahlungsausfälle auf Forderungen mit dem Grundsatz der „Fair presentation“ vereinbar sind?
- SZ** S. 105, 1. Absatz, letzter Satz: Falls an Artikel 34 festgehalten wird, sind „pauschale“ Wertberichtigungen für Zahlungsausfälle auf Forderungen mit dem Grundsatz der „Fair presentation“ vereinbar?
- TG** Art. 10 Abs. 2: Weil Wertvermehrungen grundsätzlich eben nicht realisiert werden, ist diese Bestimmung problematisch. Wir schlagen deshalb vor, diesen Absatz ersatzlos zu streichen.

Seite 105, 1. Abs., letzter Satz: Falls an Art. 34 festgehalten wird, stellt sich die Frage, ob „pauschale“ Wertberichtigungen für Zahlungsausfälle auf Forderungen mit dem Grundsatz der „Fair presentation“ vereinbar sind.
- TI** La nota marginale va modificata in "*Principi della tenuta regolare dei conti*".

Alla lettera f) l'espressione "ottica economica" va sostituita con "*valutazione economica*".

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EBK** Der Wegfall des Vorsichtsprinzips als eigenständiger Grundsatz für die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und damit die Abschaffung der gewillkürten stillen Reserven wird ausdrücklich begrüsst. Das Verbot von gewillkürten stillen Reserven ist geeignet, die Transparenz der Abschlüsse wesentlich zu verbessern.
- EFK** Wenn Absatz 1 Bst. f festhält, dass die Rechnungslegung auch durch "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" bestimmt wird, nimmt man bewusst unscharfe Messkriterien in Kauf, die Rechtsunsicherheit generieren wird.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Es können wohl nicht alle Grundsätze aufgeführt werden, wohl sollten aber die wichtigsten genannt werden. Gemäss unseren oben gemachten

Ausführungen im ersten Teil, schlagen wir eine Neufassung des ersten Absatzes vor.

„Die Rechnungslegung wird insbesondere durch folgende Merkmale und Grundsätze bestimmt:

- a. die Relevanz der vermittelten Informationen*
- b. die Zuverlässigkeit der vermittelten Informationen*
- c. die Vergleichbarkeit der vermittelten Informationen*
- d. die Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung*
- e. die sach- und periodengerechte Erfolgsverwirklichung*
- f. die wirtschaftliche Betrachtungsweise*
- g. die Wesentlichkeit*
- h. die Unzulässigkeit der Verrechnung von Posten des Jahresabschlusses“*

Der Grundsatz der Vollständigkeit wurde von uns in der Neuformulierung von Art. 3 Abs. 4 berücksichtigt.

UniFR Wir empfehlen, zu prüfen, ob der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Equilibre entre les avantages et les coûts de l'information) ausdrücklich unter die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung aufgenommen werden soll. Wie KÄFER zutreffend feststellte, ist es gerechtfertigt, die Anforderungen herabzusetzen, wenn diese "unter Einsatz relativ zu hoher Kosten" erfüllt werden können (vgl. KÄFER: Berner Kommentar, Art. 957-964, 2. Teilband, Art. 959 N 34). Die ausdrückliche Erwähnung ist auch in IAS Framework Ziff. 44 zu finden (vgl. zum Stand der Diskussion auch BOEMLE: Der Jahresabschluss (1996), S. 74 f.).

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Article 10 al. 2. Il résulte du rapport que „le fait d'être facilement réalisable devrait suffire pour enregistrer une plus-value dans les comptes annuels“. Pour autant que les termes „en tout temps aisément réalisables“ soient conformes à l'esprit de la loi, à savoir interdire la constitution de réserves latentes arbitraires, nous y sommes favorables. A l'inverse, si cette formulation devait faciliter la sous-évaluation cachée d'actifs, nous nous y opposons.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Le droit allemand et le droit suisse connaissent le principe de l'imparité en ce sens que les pertes sont comptablement constatées déjà au moment de leur cause (et de la reconnaissance de la perte) et les bénéfiques seulement au moment de leur réalisation. Or les cadres de référence reconnus, y compris les normes RPC suisses, permettent une comptabilisation des produits et des plus-values non réalisés s'ils sont en tout temps aisément réalisables.

Nous approuvons cet assouplissement du principe de l'imparité tel que proposé par le projet de LECCA.

- KSS** Begleitbericht, S. 105, 1. Absatz, letzter Satz: Falls an Artikel 34 festgehalten wird, sind "pauschale" Wertberichtigungen für Zahlungsausfälle auf Forderungen mit dem Grundsatz der "Fair presentation" vereinbar?
- SBankV** Fundamentale Grundsätze ordnungsmässiger Konzernrechnungslegung wie etwa die Stetigkeit in der Konsolidierung oder die Einheitsfiktion des Konzerns sollten in Abs. 1 explizit aufgeführt werden. Zudem sollte das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit, welches nur bei der laufenden Buchführung in Art. 4 Abs. 3 lit. c erwähnt wird, nicht fallengelassen werden. Es bringt zum Ausdruck, dass die Darstellung auch adressatengerecht sein muss.
- Die vorliegende Umsetzung des "accrual concept" (Abs. 1 lit. c) wird deklaratorisch bleiben, wenn der Vorentwurf die Rechnungsabgrenzungen, den Aufwand und den Ertrag nicht definiert. Zudem sind es nicht Aufwendungen oder Erträge, sondern die Zahlungsvorgänge, welche periodengerecht zugeordnet werden müssen.
- Abs. 3 sollte wie folgt formuliert werden: "Aufwand und Wertverminderungen sind in der Periode ihrer Verursachung oder Feststellung zu erfassen." Ansonsten bleiben die Fälle unberücksichtigt, in denen die Verursachung in einer Vorperiode liegt.
- SGB** Nach bisherigem Recht durften Wertvermehrungen nur erfolgswirksam erfasst werden, wenn sie auch realisiert waren (Ausnahme kotierte Wertpapiere). Nun wollen Sie mit Absatz 2 eine heikle Türe öffnen, indem Wertvermehrungen inskünftig auch erfolgswirksam sein können, wenn sie nicht nur realisiert sondern „jederzeit leicht realisierbar“ wären. Durch diese Hintertüre lassen sich jederzeit stille Reserven beliebig auflösen.
- SGV** Es ist zweckmässig, die Rechnungslegung aller Unternehmensformen einheitlichen Grundsätzen zu unterstellen.
- Zu beachten ist, dass Erträge und Wertvermehrungen nur erfasst werden dürfen, wenn sie realisiert oder jederzeit leicht realisierbar sind.
- Demgegenüber müssen aber Aufwand und Wertverminderungen in der Periode ihrer Verursachung erfasst werden.
- Der Gesetzgeber bleibt also beim Imparitätsprinzip, indem er beim Ertrag und bei realisierten bzw. jederzeit leicht realisierbaren Wertvermehrungen die Erfassung freistellt, beim Aufwand und den Wertverminderungen dagegen die Verbuchung zwingend vorschreibt. Diese Regelung macht Sinn und entspricht dem Gebot vorsichtiger Bilanzierung, steht allerdings im Widerspruch zum Gebot der „Fair presentation“ gemäss Art. 8 und den Bewertungsgrundsätzen nach Art. 24 bis 33.
- STV** Abs. 2 und 3
- Obwohl diese Regelungen sinnvoll sind und dem Gebot der vorsichtigen Bilanzierung entsprechen, stehen sie im Widerspruch zum Gebot der Fair presentation gemäss Art. 8 und den Bewertungsgrundsätzen nach Art. 24 ff. Aus grundsätzlichen Überlegungen kann dieser Widerspruch aber belassen werden.
- THK** Es sollte deutlicher auf die unterschiedlichen Behandlungsweisen verwiesen werden: Es geht allgemein um die Aufwertung von leicht realisierbaren Finanzanlagen und Liegenschaften, ohne dass darauf hingewiesen

wird, ob diese Aufwertungen erfolgswirksam oder nur in der Bilanz erfasst werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Terminologie:

Il serait préférable d'adapter la terminologie selon les normes IAS et d'effectuer les modifications rédactionnelles suivantes :

- § 1 lettre c. indiquer "la délimitation des exercices au moyen de la comptabilité d'engagements" (au lieu de l'attribution correcte des charges et des produits aux exercices comptables). La notion de comptabilité d'engagements est plus large et plus proche de la notion anglaise "d'accrual accounting". Elle implique que les transactions sont enregistrées lorsqu'elles se produisent et non lorsqu'elles sont payées (comptabilité de caisse ou de trésorerie).
- § 1 lettre f. utiliser "la prééminence de la réalité économique sur la forme juridique" (au lieu de l'appréciation économique) qui est plus proche de la notion anglaise de "substance over form" laquelle est d'ailleurs citée dans le rapport explicatif (p. 107, art 10 4e para.). Cela implique, par exemple, que des immobilisations acquises en leasing financier sont portées au bilan de l'entité alors que, juridiquement, elles appartiennent toujours au donneur de leasing.

Prise en compte des produits et des moins values:

A l'alinéa 3, à l'instar de l'alinéa 2, il faudrait aussi ajouter "*Sauf disposition contraire*, les produits et les moins values sont pris en compte à charge de l'exercice dans lequel ils ont leur origine". En effet, selon les normes IAS, les différences de change sur l'investissement net doivent être attribuées aux fonds propres jusqu'au remboursement de l'investissement. De plus, certains résultats de couverture doivent être différés aux fonds propres lorsqu'ils se réfèrent à des transactions futures anticipées, telles que la couverture d'un portefeuille de commande. Comme l'article 33 requiert l'utilisation d'un cadre de référence pour l'enregistrement des instruments financiers, il faut éviter de créer une contradiction entre la loi et le cadre de référence utilisé.

Interdiction de la compensation:

L'alinéa 1 lettre (e) est très strict alors que les normes IAS sont plus nuancées. Tout d'abord il faudrait réserver le droit légal de compensation par lequel un actif peut être compensé avec un passif dans la mesure où l'entreprise dispose du droit précité et où elle a l'intention de l'exercer. Cette clause figure dans les normes IAS sur les instruments financiers (IAS 32 § 33) et les impôts (IAS 12 [rév 96] § 70 [impôts courants] et § 74 [impôts différés]). Ensuite, la compensation des charges et des produits ne devrait pas être aussi stricte que celle des actifs et des passifs et devrait être admissible pour des rubriques de même nature et non significatives afin d'éviter des enregistrements séparés qui ne se justifient pas (par exemple les profits et les pertes sur les ventes de machines). C'est aussi l'approche des normes IAS (IAS 1 [rév 97] § 34 b).

Artikel 11 Ausnahmen

In begründeten Fällen kann vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen werden. Die Abweichung ist im Anhang zu begründen. Ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist zu beziffern.

Article 11 Exceptions

Des dérogations au principe de la permanence sont admissibles si elles sont fondées. Il y a lieu de les justifier dans l'annexe et de chiffrer leur influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Articolo 11 Deroghe

In casi fondati, sono ammesse deroghe al principio della continuità. Le deroghe vanno motivate nell'allegato. Occorre inoltre quantificare la loro influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sui risultati d'esercizio.

Universitäten / Universités / Università

UniBE „Ertragslage“ durch „Erfolgslage“ ersetzen.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous demandons que la loi précise quelles dérogations sont admissibles et à quelles conditions, particulièrement dans les cas de restructuration de sociétés (selon quels critères estime-t-on que la comparaison des exercices n'est plus possible après une vente partielle, une fusion, ...)

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB Die Ausnahmen sind zu präzisieren. Wir sind nicht einverstanden mit der Generalklausel, wonach „in begründeten Fällen vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen“ werden kann. Der Verweis auf den Anhang ist unbefriedigend, ja bedenklich – wenn andererseits ganze Kategorien von Unternehmen von der Pflicht zu solchen Anhängen ausgenommen werden sollen.

THK Antrag:

In begründeten Fällen kann vom Grundsatz der Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung abgewichen werden. Die Abweichung ist im Anhang zu begründen. Ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist zu beziffern.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Cet article est trop vague. Le lecteur peut avoir l'impression qu'une dérogation fondée pourrait relever de l'appréciation de l'entreprise alors que ce n'est pas l'intention du législateur. Le rapport explicatif (p 109) mentionne les exemples suivants de dérogations fondées:

- l'adaptation d'une nouvelle loi ou d'une nouvelle norme,
- le passage aux valeurs de liquidation,
- la restructuration de la société (vente partielle, fusion, transformation en une autre forme juridique).

L'article 10 devrait mentionner les exemples ci-dessus mais à l'exclusion de la restructuration de la société, car celle-ci est sans influence sur les méthodes d'évaluation:

- une fusion provoque une augmentation des actifs et des passifs de la société,
- un changement de forme juridique n'a pas d'impact sur les méthodes d'évaluation,
- une vente partielle provoque une diminution des actifs et des passifs.

Artikel 12 Besonderheiten der Organisation

¹ Die Jahresrechnung ist unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts den Besonderheiten der Organisation anzupassen.

² Insbesondere sind die Bezeichnungen und die Darstellung so zu gestalten, dass den Gegebenheiten der Branche Rechnung getragen wird.

Article 12 Particularités de l'entité

¹ Les comptes annuels sont adaptés aux particularités de l'entité dans le respect du contenu minimum prévu par la loi.

² En particulier, les désignations et la présentation doivent être adaptées de façon à tenir compte des particularités de la branche.

Articolo 12 Particolarità dell'organizzazione

¹ Il conto annuale è adeguato alle particolarità dell'organizzazione nel rispetto del contenuto minimo prescritto dalla legge.

² In particolare, le designazioni e la presentazione vanno disposte in modo da tener conto delle particolarità del ramo in cui opera l'organizzazione.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGV Die Rechnung muss z.B. bezüglich Gliederung dem gesetzlichen Mindestinhalt entsprechen, soll aber bezüglich Darstellung und Bezeichnung den Besonderheiten der Organisation und den Gegebenheiten der Branche Rechnung tragen. Dieser Forderung wird auch im „Kontenrahmen KMU“ nachgelebt, wobei auf die Mindestgliederung sowohl bei der Bilanz unter den Art. 16 und 18, als auch bei der Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) unter den Art. 19 und 20 zurückzukommen sein wird.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 16.

2. Kapitel: Der Einzelabschluss

Chapitre 2: Comptes individuels

Capitolo 2: Conto individuale

1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

Section 1 : Dispositions générales

Sezione 1: Disposizioni generali

Artikel 13 Inhalt und Form

¹ Der Einzelabschluss umfasst die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Geldflussrechnung und den Anhang.

² Bilanz und Erfolgsrechnung können in Konto- oder in Staffelform erstellt werden.

³ Positionen, die in der Berichtsperiode keinen oder einen unwesentlichen Betrag aufweisen, brauchen nicht separat aufgeführt zu werden.

Article 13 Contenu et forme

¹ Les comptes individuels se composent du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'annexe.

² Le bilan et le compte de résultat peuvent être établis sous forme de compte ou de liste.

³ Il n'y a pas lieu de mentionner séparément les postes qui présenteraient un montant nul ou insignifiant pour un exercice.

Articolo 13 Contenuto e forma

¹ Il conto individuale si compone del bilancio, del conto economico, del conto dei flussi di tesoreria e dell'allegato.

² Bilancio e conto economico possono essere redatti in forma di conto o in forma scalare.

³ Non occorre menzionare separatamente le poste senza alcun importo o con un importo irrilevante per l'esercizio.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Absatz 1 ist der Begriff "Geldflussrechnung" zu eng gefasst und durch den Begriff "Mittelflussrechnung" zu ersetzen. Der Organisation ist es damit freigestellt, ob sie eine Geldfluss- oder eine Kapitalflussrechnung erstellen will.

TI Il termine "Conto individuale" non appartiene al nostro idioma, è più consona l'indicazione di "*Conto annuale*".

Si ritiene il cpv. 3 inutile in quanto già implicito nel principio dell'essenzialità (art. 10 lett. b).

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 13 Abs. 1: Es wird um Einfügung des Begriffs "Mittelflussrechnung" als Oberbegriff von Kapital- und Geldflussrechnung ersucht.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz1: Der Begriff „Geldflussrechnung“ ist durch „*Finanzrechnung*“ zu ersetzen. Der Begriff Geldflussrechnung erscheint zu wörtlich aus dem Englischen Cash Flow Statement übersetzt. In der deutschsprachigen Literatur findet sich der Begriff Finanzrechnung mindestens genauso häufig. Siehe auch unsere Anmerkung zu Art. 8.

Absatz 2:

„*Bilanz, Erfolgsrechnung und Finanzrechnung können in Konto- ...*“

Absatz 3: Statt „separat“ „*gesondert*“.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- AGES** Die AGES begrüsst, dass der Einzelabschluss von Organisationen, welche die Grössemerkmale von Art. 43 VE RRG nicht erreichen, die vorgeannten wesentlichen Erleichterungen erfährt (vgl. die Bemerkungen unter Ziff. 302.01, Art. 2). Zur Förderung der Übersichtlichkeit und Praktikabilität wäre es sehr zu begrüessen, wenn diese Erleichterungen in einem zentralen Artikel am Anfang des 2. Kapitels des RRG zusammengefasst und aufgezählt würden.
- Art. 16 sowie Art. 19 VE RRG über die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung enthalten einen umfangreichen Katalog von Positionen. Ein Teil davon ist bei Stiftungen und Vereinen nicht von Relevanz. Eine Wiedergabe sämtlicher Positionen würde die Bilanz und Jahresrechnung schwerfällig und unübersichtlich machen. Die AGES interpretiert daher Art. 13 Abs. 3 VE RRG dahingehend, dass die bei den Stiftungen und Vereinen jeweils irrelevanten Positionen nicht aufgeführt werden müssen. Sollte dem nicht so sein, spricht sich die AGES für die Ausnahme der Stiftungen und Vereine von den detaillierten Gliederungsvorschriften aus.
- SBankV** Entgegen Abs. 3 sind Positionen dann (und nur dann) nicht auszuweisen, wenn sie auch für die Vorperiode keinen Betrag aufweisen. Werden Positionen mit einem unwesentlichen Betrag in Berichts- und Vorperiode nicht separat aufgeführt, sollte dies keine Änderung in der Bezeichnung der aufzuführenden Position nach sich ziehen. Änderungsvorschlag: "Positionen, sind nicht aufzuführen."
- Zum Titel des 1. Abschnitts: Das dreifache Aufeinanderfolgen "allgemeiner Bestimmungen" bedarf einer redaktionellen Anpassung.
- Die Marginalie sollte korrigiert werden. Sie ist nicht konsistent und daher nicht informativ. Art. 13 enthält keine inhaltliche Regelung. Denkbare Formulierung wäre: Art. 13 Form
- SGV** Die Geldflussrechnung und der Anhang sollen für kleine Unternehmen freiwillig sein.
- Neben den Zahlen des Berichtsjahres sollen die Vorjahreszahlen anzugeben sein. Diese Pflicht muss für alle Unternehmen gelten.
- STV** Abs. 1 Antrag:
- Der Einzelabschluss umfasst den Anhang des Berichtsjahres sowie die Angaben des Vorjahres.*
- Begründung: Nur wenn die Vorjahreszahlen ebenfalls angegeben sind, ist eine echte Überprüfung möglich.
- THK** Bemerkung zum 2. Kapitel: Der Einzelabschluss:
- Die sich an das Kriterium der Realisierbarkeit anlehrende Neuausrichtung auf "wirkliche Werte" wirft folgende Grundsatzfrage auf: Wie ist dort, wo – wegen Vorliegen eines Wahlrechts oder wegen Befreiung von einer Bewertungsvorschrift – nicht nach "wirklichen", sondern zu tieferen Werten bilanziert wird, mit den latenten Steuern umzugehen? Art. 70 liefert einen Hinweis, doch sollte diese Thematik, wenn eine einheitliche Handhabung erreicht werden soll, mit einer Generalklausel an prominenter Stelle geregelt werden.

VEBIT Der Einzelabschluss umfasst neben den von Ihnen aufgeführten Positionen unbedingt auch die Angaben des Vorjahres. Nur wenn diese Zahlen in den Abschluss integriert werden müssen, kann beim Einsehen eines Geschäftsabschlusses eine gezielte Überprüfung erfolgen.

Der Wortlaut des Artikels ist daher wie folgt zu ergänzen: Neben den Zahlen für das Geschäftsjahr sind die entsprechenden vergleichbaren Werte des Vorjahres anzugeben.

Vorort 2. Kapitel (Art. 13 ff. Einzelabschluss)

Der Entwurf des RRG enthält detaillierte Bestimmungen betreffend Gliederung und Bewertung für den Einzelabschluss. Dies halten wir für unzweckmässig. Zum einen wird im Rahmen der FER eine Empfehlung zum Einzelabschluss ausgearbeitet. Zum andern unterliegen insbesondere Bewertungsregeln einer laufenden Entwicklung. Der Entwurf selbst etwa ist unvollständig und enthält keine Regeln für Abschreibesätze. Entsprechend beantragen wir Ihnen, beim Einzelabschluss auf sämtliche Gliederungs- und Bewertungsvorschriften zu verzichten. Die Artikel 15 bis 33 sind durch einen folgenden neuen Artikel im folgenden Sinne zu ersetzen:

Bestandteile, Gliederung und Bewertungen des Einzelabschlusses folgen einem allgemein anerkannten Regelwerk.

Ein Regelwerk ist gesamthaft und für den ganzen Einzelabschluss zu übernehmen. Auf die Angabe einzelner Beteiligungsverhältnisse oder auf die Aufteilung des Umsatzes kann verzichtet werden, wenn der Organisation oder einer zur gleichen Gruppe gehörenden anderen Organisation daraus erhebliche Nachteile erwachsen. Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen mit weniger als 30 Aktionären können in jedem Fall das Vorsichtsprinzip anwenden.

Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg einzelne Regelwerke ungeachtet der allgemeinen Anerkennung von der Anwendung ausschliessen, wenn sie die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung gemäss Art. 10 RRG nicht erfüllen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Alinéa1: A mon sens, il serait plus logique d'adopter le pluriel pour le "compte de résultats". En effet, ce dernier ne fait pas seulement apparaître un seul résultat (bénéfice ou perte de l'exercice) mais plusieurs résultats.

Ce sont, parmi les plus importants, les résultats suivants:

- montant net du chiffre d'affaires annuel résultant des ventes et des prestations de services
- bénéfice ou perte d'exploitation
- bénéfice ou perte avant impôts
- bénéfice ou perte de l'exercice

Sauf erreur ou omission, la modification proposée "compte de résultats" (résultats au pluriel) concernerait les dispositions suivantes:

- article 13 aliné 2
- titre section 3
- article 19 alinéa 1, 2 et 3
- article 20 alinéa 1 et 2
- article 31 al.1
- article 32 al.1
- article 34 alinéa 3

Artikel 14 Begriffe

¹ Anlagen sind Werte, die in der Absicht langfristiger Nutzung gehalten werden.

² Beteiligungen sind Anteile am Kapital einer anderen Organisation, die als Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln; dieser wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 Prozent des Grundkapitals ausmachen oder mindestens 20 Prozent der Stimmrechte beinhalten.

³ Als langfristig gilt ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten.

Article 14 Définitions

¹ Les immobilisations sont les valeurs que l'entité détient en vue d'une utilisation à long terme.

² Les participations sont des parts au capital d'une autre entité, qui sont détenues comme immobilisations et qui permettent d'exercer une influence déterminante. Les parts qui représentent 20% au moins du capital social ou des droits de vote sont considérées comme participations.

³ Est considérée comme long terme la période qui s'étend sur plus de douze mois.

Articolo 14 Definizioni

¹ Per immobilizzazioni s'intendono i valori detenuti in vista di un'utilizzazione a lungo termine.

² Per partecipazioni s'intendono le quote del capitale di altre organizzazioni, che sono detenute come immobilizzazioni e procurano un'influenza determinante; quest'ultima è presunta se le quote rappresentano almeno il 20 per cento del capitale sociale o il 20 per cento dei diritti di voto.

³ Per lungo termine s'intende un periodo superiore a dodici mesi.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Unseres Erachtens bedürfen noch weitere Begriffe einer Legaldefinition. Zumindest sollten die Begriffe "Goodwill" und "immaterielle Werte" näher erläutert werden.

GE Art. 14, al. 2: La définition de la participation rejoint la pratique fiscale en matière de réduction pour participations (LHID/LIFD).

Universitäten / Universités / Università

UniBE Unter Verweis auf unsere Ausführungen zur Behandlung der Unsicherheit im Jahresabschluss sollten die neuen Absätze 4 und 5 eingefügt werden:

Absatz 4 (neu):

„Eine Wahrscheinlichkeit gilt als hoch, wenn ihr Wert über 75% liegt. Eine Wahrscheinlichkeit gilt als bedeutend, wenn sie 50% bis 75% beträgt. Eine Wahrscheinlichkeit gilt als niedrig, wenn sie 25% bis unter 50% beträgt. Eine Wahrscheinlichkeit gilt als unbedeutend, wenn ihr Wert unter 25% liegt.“

Absatz 5 (neu):

„Mit genügender Sicherheit bedeutet eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit; sie wird mit 97% und mehr festgelegt.“

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Cette disposition opère à notre avis une distinction justifiée entre "participations" et "autres immobilisations financières". Pour qu'il y ait une participation au sens de la future LECCA, les deux conditions suivantes devront être remplies :

- La part représente au moins 20% des droits de vote ou 20% du capital social (présomption d'influence prépondérante).
- La participation doit être conçue comme un investissement durable.

Si tel n'est pas le cas, l'on se trouve en présence d'une autre immobilisation financière.

SBankV Die Beteiligungsdefinition (Abs. 2) erfüllt die EG-Richtlinien nicht. Die 4. EG-Richtlinie knüpft an die Absicht der "Herstellung einer dauernden Verbindung" und differenziert damit einerseits gegenüber reinen Finanzanlagen, andererseits gegenüber assoziierten Gesellschaften, bei welchen zusätzlich ein "massgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik" vorhanden sein muss (7. EG-Richtlinie und IAS). Laut Vorentwurf liegt aber ohne "massgeblichen Einfluss" gar keine Beteiligung vor.

Die Beteiligungsvermutung (alternativ 20 % des Kapitals oder der Stimmen) widerspricht der 4. EG-Richtlinie, wonach einzig der Kapitalanteil massgebend ist. Der Stimmenanteil von 20 % greift bereits die Assoziierungsvermutung. Zu klären wäre, ob diese Vermutung im konkreten Fall widerlegt werden kann.

Abs. 2 sollte wie folgt formuliert werden: "Anteile am Kapital von Unternehmen, die zwecks Herstellung einer dauernden Verbindung gehalten werden; dies wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 % des Nominalkapitals ausmachen."

Als zusätzliche Assoziierungsdefinition kann folgende Formulierung in Betracht gezogen werden: "Anteile am Kapital von Unternehmen, die zwecks Herstellung einer dauernden Verbindung gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ermöglichen; dies wird vermutet, wenn mindestens 20 % der Stimmrechte gehalten

werden." Die Gliederungsvorschriften hätten dann folgerichtig zwischen Beteiligungen an assoziierten Gesellschaften und übrigen Beteiligungen zu unterscheiden (vgl. Art. 18 Abs. 1 Ziff. 5 lit. b, Art. 22 Abs. 3 Ziff. 1).

THK Abs. 2: Die Definition sollte mehr differenzieren, um eine klarere Trennlinie zu Anlagen aus Renditeüberlegungen zu schaffen. Es gibt Anteile, die nach jetziger Definition in Art. 14 Abs. 2 als Beteiligungen einzustufen sind, auch wenn kein massgeblicher Einfluss angestrebt wird, sondern eine blosser Finanzanlage beabsichtigt ist. Diese Differenzierung wäre mit Blick auf die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften von Art. 28 und 29 von Bedeutung.

VEB Abs. 2: Wir gehen davon aus, dass auch unter den genannten Voraussetzungen der massgebliche Einfluss nicht immer gegeben ist. Wir schlagen deshalb folgende Ergänzung vor:

Beteiligungen sind Anteile am Kapital einer anderen Organisation, die als Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln; dieser wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 Prozent des Grundkapitals ausmachen oder mindestens 20 Prozent der Stimmrechte beinhalten. Abweichungen von der Vermutung des massgeblichen Einflusses sind möglich und im Anhang zu begründen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 2: Les conditions indiquées dans le présent alinéa pour juger si l'influence est déterminante ne se laisse pas toujours vérifier dans la pratique. Nous proposons de compléter celui-ci comme suit :

« Les participations sont des parts au capital d'une autre entité, qui sont détenues comme immobilisations et qui permettent d'exercer une influence déterminante. Les parts qui représentent 20 % au moins du capital social ou des droits de vote sont considérées comme participations. Des écarts par rapport à l'influence déterminante peuvent être admis dans la mesure où ils sont explicitement indiqués dans l'annexe. »

OdA L'art. 14 al. 2 définit la notion de participation et distingue un élément subjectif et un élément objectif. La participation est d'abord caractérisée par l'intention d'être détenue à long terme, c'est-à-dire à plus d'une année (élément subjectif). Elle doit également permettre d'exercer une influence déterminante (élément objectif).

Il faut tout d'abord noter que le texte français et le texte allemand de la LECCA divergent sur un point important, à savoir la définition de l'influence déterminante. Le texte allemand prévoit en effet qu'une influence déterminante est présumée ("vermutet") lorsque 20 % du capital est détenu. S'agissant d'une présomption, la société pourra démontrer qu'elle n'exerce aucune influence déterminante tout en détenant plus de 20 % du capital ou, inversement, qu'elle exerce une influence déterminante en détenant moins de 20 %. Bien que le rapport explicatif en français admette que le seuil de 20 % ne représente qu'une présomption (p. 111 du rapport explicatif), cette présomption n'est pas traduite clairement dans le texte français. L'OdA propose donc de remplacer à l'art. 14 al. 2, dans la dernière phrase, le mot "considéré" par "présumé".

La définition de participation correspond à la notion de participation au sens du droit fiscal (art. 69 LIFD; art. 28 al. 1 LHID). Une participation au sens du droit fiscal est admise lorsque 20 % du capital est détenu (ou que la valeur vénale de la participation ascende à CHF 2 mio). La notion de détention à long terme, c'est-à-dire pour plus d'une année, se

retrouve également en droit fiscal dans la notion d'exonération des gains en capitaux en cas d'aliénation de participations au niveau fédéral (art. 70 al. 4 LIFD). Cette cohérence entre le droit fiscal et le droit comptable est très positive. Pour que celle-ci soit pleinement réalisée, il serait souhaitable d'intégrer la notion d'influence déterminante dans les articles 69 LIFD et 28 al. 4 LHID. Les règles spécifiques aux participations ne seraient dès lors plus applicables lorsque la limite de 20 % ou de CHF 2 mio serait atteinte, mais lorsque la société détiendrait une influence déterminante. Celle-ci serait présumée lorsque les limites de 20 % ou de CHF 2 mio seraient atteintes. Les dispositions finales de la LECCA devraient être adaptées en conséquence.

2. Abschnitt: Bilanz

Section 2: Bilan

Sezione 2: Bilancio

Artikel 15 Bilanzfähigkeit und Bilanzpflicht

¹ Die Organisation muss Vermögenswerte, über die sie aufgrund vergangener Ereignisse verfügen kann, als Aktiven bilanzieren, wenn der daraus resultierende Mittelzufluss zu ihren Gunsten wahrscheinlich ist und deren Wert mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.

² Sie muss Verpflichtungen, die durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, als Passiven bilanzieren, wenn der damit verbundene Mittelabfluss zu ihren Lasten wahrscheinlich ist und deren Betrag mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.

Article 15 Conditions pour l'enregistrement d'éléments au bilan

¹ Les éléments du patrimoine, dont l'entité peut disposer en raison d'événements passés, doivent être portés à l'actif du bilan si le flux de fonds qu'ils entraîneront au bénéfice de l'entité est probable et si leur valeur peut être estimée avec un degré suffisant de fiabilité.

² Les engagements qui résultent d'événements passés doivent être portés au passif du bilan si le flux de fonds qu'ils entraîneront à charge de l'entité est probable et si leur montant peut être estimé avec un degré suffisant de fiabilité.

Articolo 15 Requisiti per l'iscrizione a bilancio

¹ L'organizzazione deve iscrivere negli attivi del bilancio gli elementi patrimoniali di cui può disporre in virtù di eventi passati se l'afflusso di fondi che comporteranno è probabile e se il loro valore può essere valutato con sufficiente attendibilità.

² Deve iscrivere nei passivi del bilancio gli impegni risultanti da eventi passati se il deflusso di fondi che comporteranno è probabile e se il loro importo può essere valutato con sufficiente attendibilità.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Die Formulierung des ersten Absatzes stellt auf einen wahrscheinlichen „Mittelzufluss“ (gemeint sind wohl Liquide Mittel) ab. Ein Vermögenswert kann jedoch auch dann vorliegen, wenn in Zukunft keine Liquidem Mittel, sondern auch Sachen oder Rechte zugehen. Eine „Geleistete Anzahlung / Vorauszahlung“ oder ein Rechnungsabgrenzungsposten beinhaltet das Recht eine Sach- (Lieferung der Ware) oder Dienstleistung oder Nutzungsmöglichkeit zu fordern. „Mittelzufluss“ sollte daher durch

„ökonomischen Nutzen“ (economic benefit) ersetzt werden. Die Wahrscheinlichkeit ist zu konkretisieren. „zu ihren Gunsten“ kann entfallen.

„... , wenn der daraus resultierende ökonomische Nutzen sicher ist oder eine hohe oder bedeutende Wahrscheinlichkeit aufweist...“

Hier und im folgenden „Aktiven“ durch „Aktiva“ ersetzen. Die eingedeutschte Fassung des Plurals von Aktivum (lat.; Singular) ist sprachlich wenig schön und sollte durch Aktiva (lat.; Plural) ersetzt werden. Gleiches gilt für „Passiven“, die durch „Passiva“ zu ersetzen sind.

Absatz 2: Für die Passiva des zweiten Absatzes gilt Analogie: Statt „der damit verbundene Mittelabfluss zu ihren Lasten wahrscheinlich ist“ ersetzen durch

„die damit verbundene ökonomische Last sicher ist oder eine hohe, bedeutende oder niedrige Wahrscheinlichkeit aufweist.“

Absatz 3 (neu)

„Mit hinreichender Verlässlichkeit bedeutet, dass Quantifizierungen möglich sind.“

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Namentlich Gründungs- und Reorganisationskosten können nur schwer sachgerecht ins Gesetz eingeordnet werden. Da Unternehmen versucht sein werden, entsprechende Kostenbestandteile zu aktivieren, bedarf es einer ausdrücklichen Bilanzierungshilfe wie im geltenden OR und in der 4. EG-Richtlinie.

Auch ist fraglich, ob Abs. 2 insofern richtig angewendet werden wird, als schwebende Verpflichtungen (z.B. Termingeschäfte) nicht bilanziert werden dürfen. Es ist nämlich nur von „Verpflichtungen“ die Rede, während das IAS-Framework hier von „present obligations“ spricht.

Bilanzierbare Sachverhalte in die Bilanz aufzunehmen, versteht sich von selber (Vollständigkeitsgebot; Art. 10 Absatz 1 lit. a). In diesem Sinne ist die Marginalie irreführend, die sprachlich korrekt „Bilanzierbarkeit und Bilanzierungspflicht“ lauten müsste. Möglicherweise greift aber die Definition zu kurz; es wäre klarzustellen, ob auch Verpflichtungen wie Leasing, Organisationskosten, Forschungs- und Entwicklungskosten, Abzahlungskauf und Eigentumsvorbehalt darunterfallen.

THK Antrag Abs. 2:

Sie muss Verpflichtungen, die durch vergangene Ereignisse entstanden sind, als Passiven bilanzieren, wenn der damit verbundene Mittelabfluss zu ihren Lasten wahrscheinlich ist und deren Betrag mit hinreichender Verlässlichkeit geschätzt werden kann.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Cet article est un mélange de définitions et de critères d'enregistrement repris du cadre conceptuel de l'IASC (§ 49 pour les définitions et §§ 89 et 91 pour les critères d'enregistrement). Il en résulte une rédaction peu claire surtout pour le lecteur qui n'est pas familier avec les concepts des normes IAS. Il serait indiqué de transférer les définitions à l'article 14 avec les textes suivants:

- Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise, provenant d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs en termes de flux financiers.
- Un passif est un engagement actuel de l'entreprise, provenant d'événements passés et dont le règlement implique une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs en termes de flux financiers.
- Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans tous les actifs de l'entreprise après déduction de tous les passifs.

Ainsi, les termes qui seront utilisés à l'article 16 dans la structure du bilan sont définis et les critères d'enregistrement de l'article 15 pourraient être simplifiés comme suit:

- Un actif est pris en compte au bilan lorsqu'il a un coût qui peut être mesuré d'une manière fiable et lorsqu'il est probable que l'actif rapportera à l'entité des avantages économiques futurs en termes de flux financiers.
- Un passif est pris en compte lorsqu'une perte de ressources représentative d'avantages économiques futurs en termes de flux financiers résultera du règlement d'une obligation actuelle et que le montant de ce règlement peut être mesuré de façon fiable.

Artikel 16 Funktion und Gliederung

¹ Die Bilanz stellt die Vermögens- und Finanzlage am Bilanzstichtag dar.

² Unter den Aktiven weist die Bilanz mindestens die folgende Gliederung auf:

Umlaufvermögen

1. Flüssige Mittel
2. Kurzfristig gehaltene Werte mit Börsenkurs
3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
4. Sonstige Forderungen
5. Vorräte
6. Aktive Rechnungsabgrenzungen und sonstiges Umlaufvermögen

Anlagevermögen

7. Sachanlagen
8. Finanzanlagen
9. Immaterielle Werte
10. Nicht einbezahltes Grundkapital, sofern nicht in den Passiven offen vom Grundkapital abgezogen

³ Unter den Passiven weist die Bilanz mindestens die folgende Gliederung auf:

Kurzfristiges Fremdkapital

11. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
12. Finanzverbindlichkeiten
13. Passive Rechnungsabgrenzungen, kurzfristige Rückstellungen und sonstige Verbindlichkeiten

Langfristiges Fremdkapital

14. Finanzverbindlichkeiten
15. Sonstige Verbindlichkeiten
16. Langfristige Rückstellungen

Eigenkapital

17. Grund-, Gesellschafter- oder Eigentümerkapital gemäss den Bestimmungen für die jeweilige Organisationsform und Beteiligungskategorie
18. Aufwertungsreserven
19. Gewinnreserven, davon offen abzuziehen der Anschaffungswert eigener Anteile
20. Weitere obligatorische Reserven gemäss den Bestimmungen für die jeweilige Organisationsform
21. Kapitalreserven (zusätzliche Einzahlungen der Gesellschafter)

Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode

Article 16 Fonction et structure

¹ Le bilan reflète le patrimoine et la situation financière à la date du bilan.

² L'actif du bilan présente au moins la structure suivante :

Actifs circulants

1. Liquidités
2. Valeurs cotées en bourse et détenues à court terme
3. Créances résultant de ventes et de prestations de services
4. Autres créances
5. Stocks

Actifs de régularisation et autres actifs circulants

Actifs immobilisés

7. Immobilisations corporelles
8. Immobilisations financières
9. Immobilisations incorporelles
10. Capital social non libéré, dans la mesure où il n'est pas porté de manière apparente en déduction du capital social

³ Le passif du bilan présente au moins la structure suivante:

Capitaux étrangers à court terme

11. Dettes résultant d'achats et de prestations de services
12. Dettes financières
13. Passifs de régularisation, provisions à court terme et autres dettes

Capitaux étrangers à long terme

14. Dettes financières
15. Autres dettes
16. Provisions à long terme

Capitaux propres

17. Capital social, capital des associés ou du propriétaire selon la forme juridique de l'entité et la catégorie de droits de participation
18. Réserves de réévaluation
19. Réserves provenant de bénéfices, dont à déduire, de manière apparente, la valeur d'acquisition des parts propres
20. Autres réserves obligatoires selon les dispositions applicables à chaque forme d'entités
21. Réserves provenant d'opérations en capital (versements additionnels des associés)
22. Bénéfice ou perte de l'exercice

Articolo 16 Funzione e articolazione

¹ Il bilancio espone la situazione patrimoniale e finanziaria alla data della sua chiusura.

² L'attivo del bilancio contiene almeno le poste seguenti:

Attivo circolante

1. Liquidità
2. Valori quotati in borsa e detenuti a breve termine
3. Crediti da forniture e servizi
4. Altri crediti
5. Scorte
6. Ratei e risconti attivi e altro attivo circolante

Attivo fisso

7. Immobilizzazioni materiali
8. Immobilizzazioni finanziarie
9. Immobilizzazioni immateriali
10. Capitale sociale non versato, sempreché nel passivo non sia palesemente dedotto dal capitale sociale

³ Il passivo del bilancio contiene almeno le poste seguenti:

Capitale estraneo a breve termine

11. Debiti per acquisti e prestazioni
12. Debiti finanziari
13. Ratei e risconti passivi, accantonamenti a breve termine e altri debiti

Capitale estraneo a lungo termine

14. Debiti finanziari
15. Altri debiti
16. Accantonamenti a lungo termine

Capitale proprio

17. Capitale sociale, capitale dei soci o del proprietario, conformemente alle disposizioni applicabili al tipo di organizzazione e alla categoria di diritti di partecipazione in questione
18. Riserve di rivalutazione
19. Riserve da utili, da cui va distintamente dedotto il valore d'acquisto delle quote proprie
20. Altre riserve obbligatorie, conformemente alle disposizioni applicabili all'organizzazione in questione
21. Riserve da capitale (versamenti supplementari dei soci)
22. Utile o perdita dell'esercizio

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Art. 16 Abs. 2 Ziff. 3 und Abs. 3 Ziff. 11 (Funktion und Gliederung): Unter den Aktiven und Passiven müssen die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften und den nahestehenden Personen ausgewiesen werden (Mindestgliederung). Verzichtet man hier bewusst auf diese Ergänzung, so wird diese zwingend im Anhang (Art. 18) verlangt.
- BL** wie AG
zum Begleitbericht (S. 109, Ziff. 20): Nachdem die Differenzen aus Neubewertung (Art. 70) mit den Aufwertungsreserven unter Ziff. 18, die weiteren Reserven gemäss Artikel 673 OR (neu) mit den Gewinnreserven unter Ziff. 19 und die Kaduzierungsgewinne mit dem einbezahlten Agio unter Ziff. 21 (Kapitalreserven) einzuordnen sind, ist nicht klar, was unter Ziff. 20 neben der gesetzlichen Reserve gemäss Artikel 672 OR (neu) noch in Frage kommen könnte; das Adverb "beispielsweise" sollte wahrscheinlich gestrichen werden.
- GL** wie BL
- JU** Articles 16 à 18: Les trois dispositions pourraient peut-être figurer dans une ordonnance. Le Rapport n'indique pas les critères retenus par les auteurs du projet en vue du choix des dispositions à inscrire dans la loi. La même remarque pourrait être faite pour les articles 19, alinéa 2, 20, et 22, alinéas 2 et 3.
- LU** wie BL
Bei Abs. 3 Ziff. 22 ist unklar, wie ein allfälliger Verlustvortrag behandelt werden muss.
- NE** Article 16 (commentaire page 114, chiffre 20) : Comme les ajustements résultant de la première évaluation (article 70) sont classés avec les réserves de réévaluation sous chiffre 18, que les autres réserves au sens de l'article 673 CO (nouveau) et les réserves provenant de bénéfices sont rangées sous chiffre 19, qu'enfin les réserves provenant d'opérations en capital sont, de même que l'agio versé, compris au chiffre 21, on ne voit pas quelles réserves pourraient encore faire l'objet du chiffre 20 mis à part la réserve légale au sens de l'article 672 CO (nouveau). Les mots "par exemple" devraient vraisemblablement être biffés.

Article 16 (commentaire page 114, dernier paragraphe) : La réserve provenant d'opérations en capital est augmentée de 0,25 mio. (crédit), et non pas réduite (débit). Les actions propres doivent être comptabilisées avec effet sur le résultat.

Article 16, alinéa 2, chiffre 3 et alinéa 3, chiffre 11 : Les créances et les dettes envers d'autres sociétés du groupe et les personnes proches doivent apparaître dans les actifs et les passifs (structure minimale). Si l'on renonce consciemment à ce complément à cet endroit, il devra obligatoirement figurer dans l'annexe (art. 18).

SG

wie AG

S. 109, Ziff. 20: Nachdem die Differenzen aus Neubewertung (Art. 70) mit den Aufwertungsreserven unter Ziff. 18, die weiteren Reserven gemäss Artikel 673 OR (neu) mit den Gewinnreserven unter Ziff. 19 und die Kaduzierungsgewinne mit dem einbezahlten Agio unter Ziff 21 (Kapitalreserven) einzuordnen sind, ist es nicht klar, was unter Ziff. 20 neben der gesetzlichen Reserve gemäss Artikel 672 OR (neu) noch in Frage kommen könnte.

SZ

wie AG

S. 109, Ziff. 20: Nachdem die Differenzen aus Neubewertung (Art. 70) mit den Aufwertungsreserven unter Ziff. 18, die weiteren Reserven gemäss Artikel 673 OR (neu) mit den Gewinnreserven unter Ziff. 19 und die Kaduzierungsgewinne mit dem einbezahlten Agio unter Ziff 21 (Kapitalreserven) einzuordnen sind, ist es nicht klar, was unter Ziff. 20 neben der gesetzlichen Reserve gemäss Artikel 672 OR (neu) noch in Frage kommen könnte; das Adverb „beispielsweise“ sollte gestrichen werden.

TG

wie BL

TI

Il termine "capitale estraneo" non appartiene al nostro linguaggio contabile. Va sostituito con "*capitale di terzi*".

Stessa considerazione per "Riserve da utili" (punto 19), espressione inusuale, generalmente indicata come "*Utili riportati*".

ZH

Die Gliederungsvorschriften der Bilanz sowie einzelne Positionen der zusätzlichen Angaben sind für kleine Vorsorgeeinrichtungen wenig geeignet oder in der Bezeichnung sinnstörend. Wir unterstützen deshalb den Ausnahmeartikel von Art. 18 Abs. 2, wonach nur grosse Organisationen nach Art. 43 RRG die geforderte Detaillierung erfüllen müssen. Vorsorgeeinrichtungen haben kein Eigenkapital im Sinne des Handelsrechts, an seine Stelle tritt das Vorsorgekapital (Deckungskapital und Sparkapital); Art. 16 Ziffern 17ff. sollte entsprechend ergänzt werden. Bei langfristigen Rückstellungen (z.B. Vorsorgerückstellungen) sollte deren Zweck im Anhang bezeichnet werden.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK

Abs. 2: Zum Umlaufvermögen gehören gemäss Vorentwurf RRG auch kurzfristig gehaltene Werte mit Börsenkurs. Diese Definition erweckt den Eindruck, dass mit dem Vorhandensein eines Börsenkurses auch eine

leichte Realisierbarkeit verbunden ist, was bekanntlich nicht immer der Fall ist. Die Zuordnung in diese Kategorie rechtfertigt sich in diesem Fall nur für Werte, welche tatsächlich kurzfristig realisiert werden können. Nicht klar ist, wie kurzfristig gehaltene Werte ohne Börsenkurse zu bilanzieren sind. Generell sollte geprüft werden, ob die vorgesehene Gliederung ausreichend ist.

KBVG Für "Umlaufvermögen" sollte eine bessere Übersetzung als "actifs circulants" gefunden werden.

Generell ist die Reihenfolge innerhalb der Bilanz gemäss Kontenrahmen KMU zu wählen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1:

„Die Bilanz stellt die Vermögens- und Schuldenlage sowie das Eigenkapital am Bilanzstichtag dar.“

Begründung: Finanzlage wird durch die Finanzrechnung dargestellt.

Die Gliederung der Aktiv- und Passivseite sollte nach den üblichen Gepflogenheiten vorgenommen werden:

A.1. a. und so weiter, also

A. Umlaufvermögen

B. Anlagevermögen

bzw.

A. Kurzfristiges Fremdkapital

B. Langfristiges Fremdkapital

C. Eigenkapital

UniFR Obwohl gemäss Schlussbestimmungen Art. 664 OR aufgehoben wird, erscheint es zu hart, Bilanzierungshilfen, wie die Aktivierung eines Disagios, generell auszuschliessen, auch wenn diese in einer Bilanzanalyse mit dem Eigenkapital zu verrechnen sind.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Pour justifier l'application aux PME de la structure fort détaillée des comptes stipulée par l'article 16 du projet, la Commission d'experts ne manque pas de faire état du plan comptable général publié en 1996 par l'Union suisse des arts et métiers. Seule une profonde méconnaissance des milieux que représente l'USAM peut laisser croire qu'une minorité autre qu'insignifiante des entreprises concernées fait usage du plan comptable général.

IndHold Die Gliederungsvorschriften sollten nicht detaillierter als jene des IAS sein:

1. Im Gegensatz zum RRG müssen z.B. Anzahlungen nach IAS nicht separat ausgewiesen werden.
2. Viele Angaben, welche laut Art. 22 im Teil 3 des Anhangs aufgeführt sein müssen, könnten auch in Teil 1 oder 2 gezeigt werden.

KSS Artikel 16 Absatz 2 Ziff. 3 und Absatz 3 Ziff. 11: Unter den Aktiven und Passiven müssen die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften und den nahestehenden Personen ausgewiesen werden (Mindestgliederung).

Verzichtet man hier bewusst auf diese Ergänzung, so wird diese zwingend im Anhang (Art. 18) verlangt.

Begleitbericht, S. 109, Ziff. 20: Nachdem die Differenzen aus Neubewertung (Art. 70) mit den Aufwertungsreserven unter Ziff. 18, die weiteren Reserven gemäss Artikel 673 OR (neu) mit den Gewinnreserven unter Ziff. 19 und die Kaduzierungsgewinne mit dem einbezahlten Agio unter Ziff. 21 (Kapitalreserven) einzuordnen sind, ist es nicht klar, was unter Ziff. 20 neben der gesetzlichen Reserve gemäss Artikel 672 OR (neu) noch in Frage kommen könnte; das Adverb "beispielsweise" sollte wahrscheinlich gestrichen werden.

SBankV Abs. 2 Ziffer 2 sollte nicht bloss Werte mit Börsenkurs umfassen, sondern alle Werte einschliessen, die auf organisierten Märkten handelbar sind. Unklar bleibt zudem der Ausweis solcher Vorräte, für die ein Börsenkurs existiert (vgl. Art. 26 Abs. 3): Dem Begleitbericht (S. 108) zufolge wäre hier im Anhang die Mitzugehörigkeit zu beiden Positionen anzugeben.

In Abs. 3 Ziffer 17 und Ziffer 21 ist unklar, welche Kapitalbestandteile welcher Rechtsform in dieser Position gezeigt werden sollen. Haftendes Nominalkapital einer Kapitalgesellschaft ist nicht gleichzusetzen mit irgendwelchen Gesellschafterkonten einer Personengesellschaft oder Einzelfirma. Für letztere macht insbesondere die offenbar vorgesehene Aufteilung in zwei Positionen (Ziffer 17 und 21) kaum Sinn. Einzahlungen vollhafter Gesellschafter sollten gesamthaft dargestellt werden, wobei nach Art. 12 die Positionsbezeichnung gegenüber Ziffer 21 anzupassen wäre. Kommanditsummen wären demzufolge gesondert auszuweisen. Die gesetzliche Positionsbezeichnung von Ziffer 17 würde besser durch den Begriff "Nominalkapital" ersetzt, gegebenenfalls abzuändern in "Aktienkapital". Diese Anpassung muss mit Art. 16 Abs. 2 Ziffer 10 und Art. 18 Abs. 1 Ziffer 11 lit. a in Einklag gebracht werden.

Der in Abs. 3 Ziffer 19 festgelegten Form des Ausweises eigener Anteile und der geänderten Darstellungsweise im Anhang (Art. 22 Abs. 3 Ziffer 11) ist zuzustimmen. Es bedürfte aber auch einer ausdrücklichen Regelung zur Behandlung realisierter Gewinne und Verluste im Sinne der Ausführungen im Begleitbericht (S. 109 ff.; Verrechnung mit Kapitalreserven). Die Behandlung der Handelsbestände bei Banken wäre in die eingangs vorgeschlagene Spezialregelung aufzunehmen.

Der in Abs. 3 Ziffer 20 behandelte Separatausweis "weiterer obligatorischer Reserven" beeinträchtigt solange die Transparenz, wie dieser Posten nicht entweder den Kapital- oder den Gewinnreserven zugeordnet werden kann. Gemäss Art. 672/673 OR (Vorentwurf; Art. 72) kann es sich um beides handeln. Daher wird vorgeschlagen, die vorliegende Position zugunsten einer Aufteilung auf Nr. 19 und 21 zu streichen. Ausschüttungsgesperrte Bestandteile der Kapital- und Gewinnreserven liessen sich im Anhang offenlegen.

Die Marginalie sollte korrigiert werden. Sie ist nicht konsistent und daher nicht informativ. Die Funktionsbeschreibung im ersten Absatz gibt dem Leser keine Information über den Inhalt.

Denkbare Formulierung wäre:

Art. 16 Inhalt; Mindestgliederung.

Abs. 3 Ziffer 18: Vorzuziehen wäre der Begriff "Neubewertungsreserven", zumal Wertaufholungen im Sinne von Art. 31 Abs. 2 nicht hier, sondern in der Erfolgsrechnung erscheinen.

SGB Dieser Artikel kann nicht unabhängig von Art. 18 (zusätzliche Angaben zur Bilanz) betrachtet werden. Die Minimalgliederung ist nur dann zulässig, wenn die Anhangspflicht für alle – also auch für alle Kleinunternehmen – besteht. Andernfalls sind die vorgeschlagenen Gliederungsvorschriften in Art. 10 ungenügend. Der Kontenrahmen KMU des Schweizerischen Gewerbeverbandes kann hier nicht massgeblich sein, weil er ein Ausdruck von Parteilichkeit ist.

SGV Art. 16 - 20:

Grundsätzlich soll zwischen Mindestgliederungsvorschriften und zusätzlichen Angaben unterschieden werden, wie dies der Gesetzesentwurf vorsieht.

Zur wirksamen Entlastung der kleinen Unternehmen sollten diese aber von der Pflicht zum Ausweis der zusätzlichen Angaben zur Bilanz und Erfolgsrechnung befreit werden.

Die Mindestangaben sollten sich mit dem „Kontenrahmen KMU“ decken, der durch den Schweizerischen Gewerbeverband unter Mitwirkung eines breit abgestützten Fachgremiums speziell für KMU geschaffen wurde und sich in der Praxis bestens bewährt.

Art. 16:

Die Aktiven sollten mindestens folgende Gliederung aufweisen:

Umlaufvermögen:

- Flüssige Mittel und leicht realisierbare Wertschriften
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- Sonstige Forderungen
- Vorräte und angefangene Arbeiten
- Aktive Rechnungsabgrenzung

Anlagevermögen:

- Finanzanlagen
- Mobile Sachanlagen
- Immoblie Sachanlagen
- Immaterielle Anlagen

Aktivierter Aufwand und aktive Berichtigungsposten:

- Aktivierter Aufwand
- Nicht einbezahltes Grundkapital

Die Passiven sollten mindestens folgende Gliederung aufweisen:

Kurzfristiges Fremdkapital:

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Finanzverbindlichkeiten
- Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten
- Passive Rechnungsabgrenzung und kurzfristige Rückstellungen

Langfristiges Fremdkapital:

- Finanzverbindlichkeiten
- Sonstige langfristige Verbindlichkeiten
- Langfristige Rückstellungen

Eigenkapital:

- Grundkapital
- Reserven
- Bilanzgewinn (Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode)

THK

Abs. 2 Ziff. 2: Wo sind die kurzfristig gehaltenen Werte ohne Börsenkurs einzuordnen? Antrag Abs. 2 Ziff. 2:

Kurzfristig gehaltene, liquide Werte

Abs. 3 Ziff. 17ff: Von der Logik (Kapital <-> Ergebnis, obligatorische <-> freiwillige Bildung) wäre auch eine abweichende Reihenfolge denkbar. Auch der Begriff "Weitere obligatorische Reserven" unmittelbar nach der Bezeichnung "Gewinnreserven" (also nach freiwilligen Reserven) ist verwirrend. Antrag:

Reihenfolge der Ziffern: 17, 18, 20, 21, 19, 22

Abs. 3 Ziff. 18: Der Begriff "Aufwertungsreserven" ist zu sehr verknüpft mit den Vorgängen in Art. 670 OR. Der Ausdruck "Neubewertungsreserven" ist inhaltlich präziser und entspricht auch eher der im RRG gepflegten Begriffswahl (vgl. beispielsweise Art. 70). Antrag:

18. Neubewertungsreserven

Abs. 3 Ziff. 19: Der gesamthafte Abzug eigener Anteile bei den Gewinnreserven ist nicht sachgerecht, denn die eigenen Anteile enthalten ja auch andere Kapitalkomponenten (z.B. Grundkapital). Die korrekte Lösung wäre die folgende: Aus den Positionen 17 bis 22 ist ein Subtotal zu bilden und davon ist der Anschaffungswert eigener Anteile in Abzug zu bringen.

VEB Abs. 2 - Ziffer 10 und Abs. 3 Ziffer 17: Die Einstellung des nicht einbezahlten Grundkapitals in den Aktiven vermag nicht zu befriedigen. Wir schlagen deshalb folgende Änderung vor:

Abs. 2 Ziffer 10 ist zu streichen und Abs. 3 Ziffer 17 ist wie folgt zu ergänzen:

Grund-, Gesellschafter- oder Eigentümerkapital gemäss den Bestimmungen für die jeweilige Organisationsform und Beteiligungskategorie. Das nicht einbezahlte Grundkapital ist offen als Abzugsposten darzustellen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 2 et 3:

La rubrique 2 consiste en "valeurs cotées en bourse et détenues à court terme". Elle est très restrictive car elle implique que seuls des instruments financiers cotés en bourse peuvent y figurer. Certains instruments financiers cotés sur des marchés hors bourse ou pour lesquels il existe un marché actif de gré à gré (par exemple les billets de trésorerie) devraient aussi pouvoir y figurer. L'intitulé devrait donc être changé en "valeurs négociables et détenues à court terme".

La rubrique 6 consiste en "actifs de régularisation et autres actifs circulants". La notion d'autres actifs circulants devrait être biffée car elle est déjà comprise sous la rubrique "autres créances".

La rubrique 10 devrait être supprimée. Il n'est pas adapté de faire paraître le capital non libéré à l'actif du bilan.

La rubrique 13 devrait être scindée en deux: les passifs de régularisation d'une part et les provisions à court terme et les autres dettes d'autre part. On ne peut pas mélanger des passifs de régularisation avec des provisions qui couvrent des risques et des dettes qui représentent des engagements fermes.

La rubrique 17 devrait être complétée comme suit :

17. Capital social, capital des associés ou du propriétaire selon la forme juridique et de droits de participation. Le capital social non libéré doit être porté de manière apparente en déduction du capital social .

OdA Alinéa 3 chiffre 21: Cette disposition prévoit que, désormais, l'agio devra être comptabilisé séparément des autres réserves ("réserves provenant d'opérations en capital"). L'agio correspond à des fonds propres apportés lors de la constitution ou de l'augmentation de capital d'une société. La LECCA exige que, désormais, il soit clairement séparé des réserves provenant des bénéfices de la société. Cette disposition a tout son sens lorsque l'on songe à la différence fondamentale qu'il y a entre ces deux types de réserves : l'agio a été apporté par les détenteurs de la société et correspond donc à du capital social alors que les autres réserves ont été acquises par la société elle-même et représentent du bénéfice réinvesti.

Du point de vue fiscal, actuellement en cas de distribution de l'agio, il y a taxation au niveau des actionnaires comme dans le cadre d'une distribution de bénéfice, quand bien même le remboursement du capital social, lui, est franc d'imposition (art. 20 al. 1 let. c LIFD; art. 20 Ordonnance sur l'impôt anticipé ["OIA"]). Jusqu'à présent, le fisc s'est refusé à appliquer à l'agio le même traitement qu'au capital social du fait que l'agio ne pouvait pas être distingué des autres réserves de la société. Avec l'introduction de la LECCA, ceci ne devrait plus être le cas et il conviendrait de modifier le droit fiscal en conséquence

en adaptant les disposition finales de la LECCA. En particulier, l'art. 20 al. 1 OIA pourrait être amendé de la manière suivante :

"est un rendement imposable d'actions, [...] toute prestation appréciable en argent faite par la société au possesseur des droits de participations ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme un remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée ou comme un remboursement d'agio [...]".

Le notion de rendement imposable de parts sociales (dividendes) au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD devrait être adaptée en conséquence.

Précisons que dans le cadre de réorganisation de sociétés, en particulier dans les cas où un contribuable apporte les actions qu'il détient directement à une société contrôlée par lui, il est impératif de maintenir la solution actuelle dite de l'agio. Dans ce cas, si une société est apportée à une autre société (par exemple la holding appartenant à la personne qui apporte la première société), la différence entre le capital social de la société apportée et la valeur vénale de celle-ci devra être comptabilisée dans une réserve séparée ou devra être apportée sous forme de réserve latente. Dans ce cas, la société apportée sera sous-évaluée et les questions liées à la réévaluation des participations se poseront (voir ci-dessous).

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Cet article prescrit une structure minimale selon le même principe adopté pour l'art.663 a CO actuellement en vigueur relatif au bilan de la société anonyme et des sociétés soumises au même droit comptable.

A la page 112 du rapport explicatif, la commission d'experts utilise les termes "schéma structurel" pour la 4ème directive européenne et "schéma de structure" pour l'article 16 de avant-projet.

Malheureusement, il ressort de ces expressions une confusion entre deux notions différentes sur le plan juridique:

"structure minimale" et "schéma"

La notion de "structure minimale" prescrit simplement que les postes énumérés dans la loi doivent au moins figurer dans le bilan.

C'est ainsi que l'art. 663 a CO intitulé "Bilan; structure minimale" stipule que celui-ci fait état de l'actif circulant , de l'actif immobilisé, des fonds.étrangers et des fonds propres .

Quant à l'art.16 al.2 et 3 de l'avant-projet, il prescrit que le bilan présente au moins la structure comprenant , à l'Actif, les actifs circulants (postes 1 à 6), les actifs immobilisés (postes 7 à 10) et, au Passif, les capitaux étrangers à court terme (postes 11 à 13), les capitaux étrangers à long terme (postes 14 à 16) et les capitaux propres (postes 17 à 22).

En revanche, dans ces dispositions , la loi ne prescrit pas l'obligation de respecter les intitulés des grandes subdivisions et l'ordre dans lequel ces subdivisions apparaissent dans le texte légal, de même que la dénomination et l'ordonnance des postes qui y sont énumérés. L'art.12 de l'avant-projet confirme d'ailleurs expressément la notion juridique de "structure minimale" en déclarant que les comptes annuels sont adaptés aux particularités de l'entité dans le respect du contenu minimum prévu par la loi (alinéa 1) et, en particulier, que les désignations et la présentation doivent être adaptées de façon à tenir compte des particularités de la branche (alinéa 2).

Au contraire de la "structure minimale", la notion de "schéma" impose l'obligation de respecter la structure, l'ordre, la nomenclature et la terminologie des grandes subdivisions et des postes figurant dans la loi.

Dans la 4ème Directive européenne (art. 4 al. 1 et 2), la notion de schéma est limitée pour les art.9 et 10 concernant le bilan aux postes qui ne sont pas précédés de chiffres arabes, à savoir par exemple pour l'article 9:

Actif

Capital souscrit non versé

Frais d'établissement

Actif immobilisé

Immobilisations incorporelles

Immobilisations corporelles

Immobilisations financières

Actif circulant

Stocks

Créances

Valeurs mobilières

Avoirs en banques, avoirs en compte de chèques postaux, chèques et en-caisse

Comptes de régularisation

Perte de l'exercice

Passif

Capitaux propres

Capital souscrit

Primes d'émission

Réserve de réévaluation

Réserves

Résultats reportés

Résultat de l'exercice

Provisions pour risque et charges

Dettes

Comptes de régularisation

Bénéfice de l'exercice

Sur le plan de l'information, le défaut majeur de la "structure minimale" reste la difficulté, si non l'impossibilité, de comparer les bilans des entités de même nature et dont l'activité est plus ou moins similaire. Cette comparaison exige un minimum d'harmonisation qui ne peut se réaliser que si la loi l'exige. La question est de savoir si la nouvelle loi doit aller jusqu'à prescrire un schéma minimal avec l'obligation légale de respecter l'ordonnance et la terminologie de certaines subdivisions et de certains postes. Etant donné que, selon le rapport explicatif (p.64 ss), les comptes annuels sont orientés en fonction des besoins des destinataires, nous n'hésitons pas à le proposer. Toutefois, pour prendre en considération l'esprit de souplesse et de concision dans lequel a été conçu à juste titre l'avant-

projet, nous préconisons de limiter la notion de schéma aux cinq grandes subdivisions de l'art.16, à savoir:

- I Actifs circulants
- II Actifs immobilisés
- III Capitaux étrangers à court terme
- IV Capitaux étrangers à long terme
- V Capitaux propres

avec l'obligation de respecter dans le bilan de chaque entité soumise à la nouvelle loi la numérotation en chiffres romains, l'ordonnance et la dénomination des subdivisions.

Proposition de modifications des articles 16 et 12:

Article 16 alinéas 2 et 3: numéroter en chiffres romains les cinq grandes subdivisions

Article 16: ajouter un quatrième alinéa dont la teneur serait la suivante:

"Dans le bilan de chaque entité soumise à la présente loi, les cinq grandes subdivisions portant les numéros I à V doivent apparaître séparément dans l'ordre indiqué, précédées de leur numéro en chiffres romains, avec les dénominations figurant dans la loi."

Article 12 alinéa 1:

"Sous réserve des dispositions impératives de l'article 16 alinéa 4 relatives à la structure du bilan, les comptes annuels sont adaptés aux particularités des l'entité dans le respect du contenu minimum prévu par la loi."

Artikel 17 Wechsel von Lang- zu Kurzfristigkeit

Teile des Anlagevermögens oder des langfristigen Fremdkapitals, die in der folgenden Rechnungsperiode fällig werden, sind im Umlaufvermögen beziehungsweise kurzfristigen Fremdkapital auszuweisen.

Article 17 Transfert du long terme au court terme

La part des actifs immobilisés ou des capitaux étrangers à long terme qui vient à échéance au cours de l'exercice suivant doit figurer dans les actifs circulants ou dans les capitaux étrangers à court terme.

Articolo 17 Passaggio dal lungo termine al breve termine

Le parti dell'attivo fisso o del capitale estraneo a lungo termine che giungono a scadenza durante l'esercizio seguente devono figurare nell'attivo circolante o nel capitale estraneo a breve termine.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Die Umklassierung von kurzfristig fälligen Anlagen ins Umlaufvermögen wäre nach IAS nicht in jedem Fall zwingend. Das liegt daran, dass vorliegender Entwurf die Unterscheidung kurz-/langfristig auf das 12 Monats-Kriterium beschränkt (Art. 14) und damit enger fasst als IAS. Unter der im Vorentwurf hochgehaltenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre es besser, die von Art. 17 anvisierten Fälle über eine gesonderte Offenlegung abzudecken (im Rahmen von Art. 18).

Am besten würde aber die formale Zweiteilung der Bilanz nach kurz- und langfristigen Positionen aufgegeben. IAS verlangen die Zweiteilung nicht zwingend und die 4. EG-Richtlinie kennt sie nicht. Eine tabellarische Auf-

teilung der Forderungen und Verbindlichkeiten nach Restlaufzeiten wäre dann für den Anhang vorzusehen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Il faudrait réserver la clause de refinancement lorsque l'entreprise à l'intention de refinancer le prêt et qu'elle peut en démontrer la possibilité au moyen d'un contrat.

Artikel 18 Zusätzliche Angaben

¹ Die nachstehenden Positionen sind in der Bilanz oder im Anhang in einem Betrag gesondert auszuweisen:

1. Der Gesamtbetrag des Kurswerts von Wertschriften des Umlaufvermögens.
2. Bei den Forderungen und Verbindlichkeiten:
für jede vom Gesetz vorgeschriebene Position solche gegenüber Unternehmen, an welchen eine Beteiligung besteht.
3. Bei den Vorräten:
 - a. Waren in Arbeit und noch nicht fakturierte Dienstleistungen;
 - b. fertige Erzeugnisse und Handelswaren;
 - c. geleistete Anzahlungen;
 - d. direkt abgezogene erhaltene Anzahlungen, soweit sie nicht als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden.
4. Bei den Sachanlagen:
 - a. Grundstücke und Bauten;
 - b. technische Anlagen und Maschinen;
 - c. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau.
5. Bei den Finanzanlagen:
 - a. Forderungen;
 - b. Beteiligungen;
 - c. übrige Finanzanlagen;
 - d. für Werte mit Börsenkurs:
der Kurswert, sofern sie zu einem anderen Wert bilanziert sind.
6. Bei den immateriellen Anlagen:
 - a. Goodwill;
 - b. aktivierte Entwicklungskosten;
 - c. geleistete Anzahlungen.
7. Die Entwicklung der Bruttowerte der Positionen des Anlagevermögens und der kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen (Anlagespiegel).

8. Bei den Verbindlichkeiten, jeweils zur einschlägigen Position eingeordnet:
 - a. solche gegenüber Personalvorsorgeeinrichtungen für die eigene Organisation;
 - b. Wechsel.
 9. Bei den Rückstellungen:
 - a. Rückstellungen für Steuern;
 - b. Rückstellungen für Personalvorsorge;
 - c. wesentliche andere Rückstellungen je einzeln.
 10. Bei den langfristigen Finanzverbindlichkeiten:
Anleihen mit Angabe der Beträge, Zinssätze, Fälligkeiten und weiterer Konditionen.
 11. Beim Eigenkapital:
 - a. die Beträge der einzelnen Kategorien des Grund-, Gesellschafter- oder Eigentümerkapitals;
 - b. eigene Anteile, die von Organisationen der eigenen Gruppe gehalten werden.
 12. Grössere Einzelbeträge in den Rechnungsabgrenzungsposten und sonstige Aktiven und Verbindlichkeiten
- ² Absatz 1 gilt nicht für Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

Article 18 Indications additionnelles

¹ Dans le bilan ou dans l'annexe, il faut indiquer et chiffrer, de manière séparée et en un seul montant, les postes suivants :

1. Le montant total des titres compris dans les actifs circulants, à leur valeur boursière.
2. Pour les créances et les dettes, en regard de chaque poste du bilan prévu par la loi, celles envers des entreprises dans lesquelles l'entité détient une participation.
3. Pour les stocks :
 - a. les produits en cours et les prestations de services non encore facturées;
 - b. les produits finis et les marchandises;
 - c. les acomptes versés;
 - d. les acomptes reçus, directement déduits, dans la mesure où ils n'apparaissent pas dans les dettes.
4. Pour les immobilisations corporelles :
 - a. les terrains et les constructions;
 - b. les installations techniques et les machines;
 - c. les acomptes versés et les immobilisations en cours de construction.
5. Pour les immobilisations financières :
 - a. les créances;
 - b. les participations;
 - c. les autres immobilisations financières;
 - d. pour les valeurs ayant un cours en bourse, ce cours dans la mesure où elles sont portées au bilan à une autre valeur.

6. Pour les immobilisations incorporelles :
 - a. le goodwill;
 - b. les frais de développement portés à l'actif;
 - c. les acomptes versés.
 7. L'évolution du montant brut des postes de l'actif immobilisé et des amortissements et corrections de valeurs cumulés (tableau des immobilisations).
 8. Pour les dettes, relativement à chaque poste :
 - a. celles envers les institutions de prévoyance de l'entité;
 - b. les effets de change.
 9. Pour les provisions :
 - a. les provisions pour impôts;
 - b. les provisions pour les institutions de prévoyance;
 - c. les autres provisions séparément si elles sont importantes.
 10. Pour les dettes financières à long terme, les emprunts avec l'indication des montants, des taux d'intérêt, des échéances et des autres conditions
 11. Pour les capitaux propres :
 - a. les montants des différentes catégories de capital (capital social, capital des associés ou du propriétaire)
 - b. les parts propres qui sont détenues par des entités du même groupe.
 12. Dans les comptes de régularisation, ainsi que dans les autres actifs et autres dettes, les montants qui, considérés individuellement, sont importants.
- ² Les dispositions de l'alinéa 1 ne s'appliquent pas aux entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 43 et qui ne sont pas des sociétés de capitaux.

Articolo 18 Indicazioni complementari

- ¹ Le poste seguenti devono figurare separatamente e con il relativo importo nel bilancio o nell'allegato:
1. Importo complessivo dei titoli compresi nell'attivo circolante, al loro valore di borsa.
 2. Per i crediti e debiti:
per ciascuna posta prescritta dalla legge, quelli verso imprese in cui l'organizzazione detiene una partecipazione.
 3. Per le scorte:
 - a. i prodotti in corso di fabbricazione e le prestazioni non ancora fatturate;
 - b. i prodotti finiti e le merci;
 - c. gli acconti versati;
 - d. gli acconti ricevuti e direttamente dedotti, nella misura in cui non figurano nei debiti.
 4. Per le immobilizzazioni materiali:
 - a. i fondi e le costruzioni;
 - b. gli impianti tecnici e il macchinario;

- c. gli acconti versati e le immobilizzazioni materiali in corso.
5. Per le immobilizzazioni finanziarie:
 - a. i crediti;
 - b. le partecipazioni;
 - c. le altre immobilizzazioni finanziarie;
 - d. per i valori quotati in borsa:
 - il loro valore di borsa, nella misura in cui non sono iscritti a bilancio con un altro valore.
 6. Per le immobilizzazioni immateriali:
 - a. il goodwill;
 - b. le spese per lo sviluppo iscritte all'attivo;
 - c. gli acconti versati.
 7. Evoluzione del valore lordo delle poste dell'attivo fisso ed evoluzione degli ammortamenti e delle rettifiche di valore cumulati (schema delle immobilizzazioni).
 8. Per i debiti, relativamente a ciascuna posta interessata:
 - a. quelli verso istituti di previdenza a favore del personale dell'organizzazione;
 - b. gli effetti cambiari.
 9. Per gli accantonamenti:
 - a. gli accantonamenti per imposte;
 - b. gli accantonamenti per la previdenza a favore del personale;
 - c. gli altri accantonamenti importanti, ciascuno indicato singolarmente.
 10. Per i debiti finanziari a lungo termine:
 - i prestiti, con indicazione degli importi, dei saggi d'interesse, delle scadenze e delle altre condizioni.
 11. Per il capitale proprio:
 - a. gli importi delle singole categorie di capitale (capitale sociale, capitale dei soci o del proprietario);
 - b. le quote proprie detenute da organizzazioni del medesimo gruppo.
 12. Nelle poste "ratei e risconti" e negli altri attivi e altri debiti, i singoli importi più importanti.
- ² Il capoverso 1 non si applica alle organizzazioni che non raggiungono i valori di cui all'articolo 43, sempre che non siano società di capitali.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 18 Abs. 1 Ziff. 2: Ähnlich wie im bisherigen Art. 663a Abs. 4 OR sollten auch die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Aktionären (natürliche Personen) separat ausgewiesen werden.

Art. 18 Abs. 1 Ziff. 6: Im Kommentar sollte betont werden, dass es sich dabei nur um käuflich erworbenen Goodwill aus der Übernahme von Aktiven und Passiven eines Geschäftsbetriebes zu Verkehrswerten handeln kann.

Art. 18 Abs. 1 Ziff. 7 i.V.m. Art. 31: Bedeuten diese Vorschriften, dass die Bilanz bei Wertverzehr (= Abschreibung) nur noch den Restwert der betreffenden Posten angibt, dagegen bei Wertverlusten (= Wertberichtigungen) entsprechende Minusposten in der Vorkolonne auszuweisen sind? Eine Klarstellung wäre hier wünschenswert.

Art. 18 Abs. 2 (Zusätzliche Angaben): Entsprechend der Regelung von Absatz 2 soll Absatz 1 nicht gelten für Organisationen, welche die Grösßenmerkmale von Art. 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind. Unseres Erachtens sollten hier neben den Kapitalgesellschaften auch ausdrücklich die Vorsorgeeinrichtungen ausgenommen werden. Es ist auch nicht einzusehen, weshalb die erwähnten Erleichterungen zugunsten der kleinen und mittleren Organisationen auch für Genossenschaften gelten sollen. Die Genossenschaften müssen gleich wie die Kapitalgesellschaften behandelt werden. Deshalb ist Abs. 2 wie folgt zu ergänzen:

² Absatz 1 gilt nicht für Organisationen, welche die Grösßenmerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Vorsorgeeinrichtungen in der Form einer juristischen Person des Privatrechts sind.

Die hier vorgeschlagene Formulierung von Absatz 2 ist entsprechend auch in Art. 20 Abs. 3 und Art. 21 Abs. 3 und Art. 42 Abs. 3 zu verwenden, da dort derselbe Anpassungsbedarf besteht.

Man könnte sich überdies generell fragen, ob nicht sämtliche juristische Personen von den betreffenden Erleichterungen auszuschliessen wären (vgl. Konsolidierungspflicht gemäss Art. 38).

BE Absatz 1: vgl. die Bemerkungen zu Artikel 26 Absatz 3

Absatz 2 befreit Stiftungen und Vereine weitgehend von zusätzlichen Angaben im Anhang. Diese Norm steht damit im Widerspruch zur Rechnungslegung nach dem Recht der beruflichen Vorsorge. Die Bestimmungen des RRG sollten auch auf Vorsorgeeinrichtungen anwendbar sein.

Nachdem Sportvereine immer stärker wirtschaftlich arbeiten müssen, fragt sich, ob für Sportvereine und Sportverbände zusätzliche Angaben gefordert werden sollten. Ebenso rechtfertigt sich von Leistungserbringern der Krankenversicherung (wie Spitex-Organisationen), welche die Rechtsform des Vereins wählten, zusätzliche Angaben zu verlangen.

Zusätzliche Angaben dürften auch bei nicht-gewinnorientierten Unternehmen nötig sein, die vielfach in der Rechtsform eines Vereins geführt werden. Diese zusätzlichen Angaben schlagen sich weder in der Bilanz noch in der Erfolgsrechnung nieder, zeigen aber wie das nicht-gewinnorientierte Unternehmen seinen Zweck erfüllt.

BL Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 2, Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 6, Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 7 in Verbindung mit Artikel 31: wie AG

Artikel 18 Absatz 2 / Artikel 20 Absatz 3 / Artikel 21 Absatz 3 / Artikel 42 Absatz 3: Es ist nicht einzusehen, weshalb die erwähnten Erleichterungen zugunsten der kleinen und mittleren Organisationen auch für Genossenschaften gelten sollen. Die Genossenschaften müssen u. E. gleich wie die

Kapitalgesellschaften behandelt werden. Deshalb ist jeweils folgende Ergänzung anzubringen:

„..., sofern sie nicht Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind.“

Man könnte sich überdies generell fragen, ob nicht sämtliche juristische Personen von den betreffenden Erleichterungen auszuschliessen wären (vgl. Konsolidierungspflicht gemäss Art. 38).

GL
LU

wie BL

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 2, Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 6, Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 7 i.V.m. Artikel 31: wie AG

Artikel 18 Absatz 2 / Artikel 20 Absatz 3 / Artikel 21 Absatz 3 / Artikel 42 Absatz 3

Es ist nicht einzusehen, weshalb die erwähnten Erleichterungen zugunsten der kleinen und mittleren Organisationen auch für Genossenschaften gelten sollen. Die Genossenschaften sind gleich zu behandeln, wie die Kapitalgesellschaften. Abs. 2 ist deshalb wie folgt zu ergänzen:

„..., sofern sie nicht Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind.“

NE

Article 18, alinéa 1, chiffre 2 : De manière similaire à ce que prévoit l'actuel article 663a, alinéa 4 CO, les créances et les dettes envers les actionnaires personnes physiques devraient aussi être indiquées séparément.

Article 18, alinéa 1, chiffre 6 : Il faudrait préciser dans le commentaire qu'il ne peut s'agir que d'un goodwill acquis à titre onéreux lors de la reprise des actifs et passifs d'une exploitation aux valeurs vénales.

Article 18, alinéa 1, chiffre 7 en relation avec l'article 31 : Est-ce que ces dispositions signifient qu'en cas de consommation de valeur (= amortissement), seule la valeur résiduelle des postes concernés doit apparaître au bilan, alors qu'en cas de moins-values (= corrections de valeur), les diminutions de valeur doivent figurer en avant-colonne ?

Article 18, alinéa 21 Article 20, alinéa 31 Article 21, alinéa 31 Article 42, alinéa 3 : Il n'est pas fondé de faire bénéficier les sociétés coopératives des allègements prévus pour les petites et moyennes entités. Les sociétés coopératives doivent être traitées de manière identique que les sociétés de capitaux. C'est la raison pour laquelle il faut compléter ces différents alinéas en réservant à la fois les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives. On pourrait par ailleurs se demander, de manière générale, si toutes les personnes morales ne devraient pas être exclues des allègements susmentionnés (cf. l'obligation d'établir des comptes consolidés, article 38).

SG

Art. 18 Abs. 1 Ziff. 2: Ähnlich wie im bisherigen Art. 663a Abs. 4 OR sollten auch die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Aktionären (natürliche Personen) separat ausgewiesen werden.

Art. 18 Abs. 1 Ziff. 6: Im Kommentar sollte betont werden, dass es sich dabei nur um käuflich erworbenen Goodwill aus der Übernahme von Aktiven und Passiven eines Geschäftsbetriebes zu Verkehrswerten handeln kann.

Art. 18 Abs. 1 Ziff. 7 i.V.m. Art. 31: Bedeuten diese Vorschriften, dass die Bilanz bei Wertverzehr (= Abschreibung) nur noch den Restwert der betreffenden Posten angibt, dagegen bei Wertverlusten (= Wertberichtigungen) entsprechende Minusposten in der Vorkolonnen auszuweisen sind?

Absatz 2 / Artikel 20 Absatz 3 / Artikel 21 Absatz 3 / Artikel 42 Absatz 3: Es ist nicht einzusehen, weshalb die erwähnten Erleichterungen zugunsten der kleinen und mittleren Organisationen auch für Genossenschaften gelten sollen. Die Genossenschaften müssen gleich wie die Kapitalgesellschaften behandelt werden. Deshalb ist Abs. 2 wie folgt zu ergänzen:

“..., sofern sie nicht Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind.”

Man könnte sich überdies generell fragen, ob nicht sämtliche juristische Personen von den betreffenden Erleichterungen auszuschliessen wären (vgl. Konsolidierungspflicht gemäss Art. 38).

SZ

Artikel 16 Absatz 2 Ziff. 3 und Absatz 3 Ziff. 11: Unter den Aktiven und Passiven müssen die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften und den nahestehenden Personen ausgewiesen werden (Mindestgliederung).

Verzichtet man hier bewusst auf diese Ergänzung, so wird diese zwingend im Anhang (Art. 18) verlangt.

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 2: Ähnlich wie im bisherigen Artikel 663a Absatz 4 OR sollten auch die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Aktionären (natürliche Personen) separat ausgewiesen werden.

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 6: Im Kommentar sollte betont werden, dass es sich dabei nur um käuflich erworbenen Goodwill aus der Übernahme von Aktiven und Passiven eines Geschäftsbetriebes zu Verkehrswerten handeln kann.

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 7 i.V.m. Artikel 31: Bedeuten diese Vorschriften, dass die Bilanz bei Wertverzehr (= Abschreibung) nur noch den Restwert der betreffenden Posten angibt, dagegen bei Wertverlusten (= Wertberichtigungen) entsprechende Minusposten in der Vorkolonnen auszuweisen sind?

Die in den Art. 18 Abs. 1, 20 Abs. 1, 21 Abs. 1, 42 Abs. 3 RRG, jeweils in Verbindung mit Art. 43 RRG geforderten Angaben zur Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung und Jahresbericht müssen von jenen Organisationen nicht erbracht werden, welche die Grössemerkmale im Sinne von Art. 43 Abs. 1 RRG nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind. Letztere Einschränkung sollte unseres Erachtens wegfallen, da es in der Schweiz sehr viele kleinere und kleinste Kapitalgesellschaften gibt, bei denen sich einerseits die Frage des Nutzens und der Verhältnismässigkeit, andererseits die Frage nach der Durchsetzbarkeit der zusätzlichen Angaben stellt. Demgemäss ist auch die Variante I in Art. 43 Abs. 2 RRG zu favorisieren, nach der die Prüfungspflicht für alle kleinen Organisationen entfällt, welche die Grössemerkmale nach Art. 43 Abs. 1 RRG nicht erfüllen. Es sollte dem Markt und damit vertraglichen Vereinbarungen überlassen werden, ob interessierte Dritte (z.B. kreditgebende Banken) auf den Angaben gemäss Art. 18 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 2, 21 Abs. 1 und 2, 42 Abs. 3 sowie auf der freiwilligen Revision gemäss Art. 59 RRG bestehen wollen

oder nicht. Der Staat sollte einer weiteren Monopolisierung des Revisionsgewerbes durch zugelassen Abschlussprüfer im Bereich der kleinen Organisationen nicht weiter Vorschub leisten.

TG wie BL

ZH vgl. die Bemerkungen bei Art. 16.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 18 Abs. 2: (auch in den Artikeln 20, 21 und 42, je Abs. 3 unter Bezugnahme auf Art. 43). Diese Bestimmung soll explizit nicht nur für grosse Organisationen anwendbar erklärt werden oder aber ausdrücklich auch für Vorsorgeeinrichtungen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Statt 3.a. „Waren in Arbeit...“ besser „*Unfertige Erzeugnisse...*“ (so auch im Mindestgliederungsschema Art.19 Abs. 2 genannt) oder „*Erzeugnisse in Arbeit...*“.

Bei 3.d. „direkt abgezogene“ streichen.

UniFR In Absatz 2 werden die kleinen Organisationen, die nicht Kapitalgesellschaften sind, von den zusätzlichen Angaben zur Bilanz befreit. Unseres Erachtens sollten diese Befreiungen allen kleinen Organisationen ungeachtet ihrer Rechtsform zukommen.

Absatz 1 Ziffer 9 Buchstabe c ist sehr zu begrüßen, zeigt doch die Analyse von veröffentlichten Jahresrechnungen selbst sehr grosser Organisationen, dass auf "andere Rückstellungen" der Löwenanteil der Rückstellungen entfällt.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

fenaco Abs 1 Ziff. 4: Folgende Ergänzung erscheint uns als zweckmässig:

a. *Grundstücke, Bauten und pflanzliche Produktionsanlagen;*

b. *Technische Anlagen, Maschinen und Tierbestände;*

Begründung: Durch diese Ergänzung wird die Aufzählung auch Unternehmen der Urproduktion gerecht.

IndHold Ziffer 7 sollte sich nur auf Sach- und immaterielles Anlagevermögen, nicht jedoch auf Finanzanlagen beziehen, da bei diesen ein Anlagespiegel wenig Sinn machen würde.

Ziffer 11.b. verlangt für den Einzelabschluss eigene Anteile, die von Organisationen der eigenen Gruppe gehalten werden, beim Eigenkapital in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen.

Da es sich nicht um eine konsolidierte Bilanz handelt, ist nicht klar, wie die Aussonderung im Eigenkapital des Einzelabschlusses gemacht würde.

KSS Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 2: Ähnlich wie im bisherigen Artikel 663a Absatz 4 OR sollten auch die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Aktionären (natürliche Personen) separat ausgewiesen werden.

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 6: Im Kommentar sollte betont werden, dass es sich dabei nur um käuflich erworbenen Goodwill aus der Übernahme von Aktiven und Passiven eines Geschäftsbetriebes zu Verkehrswerten handeln kann.

Artikel 18 Absatz 1 Ziff. 7 i.V.m. Artikel 31: Bedeuten diese Vorschriften, dass die Bilanz bei Wertverzehr (= Abschreibung) nur noch den Restwert der betreffenden Posten angibt, dagegen bei Wertverlusten (= Wertberichtigungen) entsprechende Minusposten in der Vorkolonnen auszuweisen sind?

Artikel 18 Absatz 2 / Artikel 20 Absatz 3 / Artikel 21 Absatz 3 / Artikel 42 Absatz 3: Es ist nicht einzusehen, weshalb die erwähnten Erleichterungen zugunsten der kleinen und mittleren Organisationen auch für Genossenschaften gelten sollen. Die Genossenschaften müssen gleich wie die Kapitalgesellschaften behandelt werden. Deshalb ist Abs. 2 wie folgt zu ergänzen:

„..., sofern sie nicht Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind.“

Man könnte sich überdies generell fragen, ob nicht sämtliche juristische Personen von den betreffenden Erleichterungen auszuschliessen wären (vgl. Konsolidierungspflicht gemäss Art. 38).

SBankV Die Beifügung "in einem Betrag" in Abs. 1 ist überflüssig (vgl. Art. 20 Abs. 1) und bezüglich einzelner Ziffern sogar widersinnig. Sie sollte daher gestrichen werden.

Abs. 1 Ziffer 3 lit. a: "Ware in Arbeit" ist ein umgangssprachlicher Ausdruck für "Fertigungsaufträge in Arbeit" bzw. "noch nicht fakturierte Leistungen" schlechthin (Art. 27). Der Begriff "Ware" steht für Handelswaren (Ziffer 3 lit. b).

Abs. 1 Ziffer 4 lit. a und b: Der besseren Klarheit wegen sollte hier von "Immobilien" (lit. a) und "Mobilen" (lit. b) die Rede sein. Die Bezeichnung "technische Anlagen und Maschinen" (lit. b) erfasst nur einen Teil des Positionsinhalts.

Abs. 1 Ziffer 4 lit. c: Geleistete Anzahlungen haben Forderungscharakter; eine solche Zusammenfassung mit Anlagen im Bau ist irreführend.

Abs. 1 Ziffer 9 lit. a: EG-Richtlinien und IAS unterscheiden klar zwischen Rückstellungen für (laufende) Steuern einerseits und latenten Steuern andererseits.

Abs. 1 Ziffer 9 lit. b: Angesichts des begrifflichen Zusammenhangs mit Ziffer 8 lit. a ist fraglich, ob hier nur Pensionen oder auch andere, an Pensionierte zu gewährende Leistungen (wie nach IAS) gemeint sind.

Abs. 1 Ziffer 12: Die Terminologie ist anzupassen an Art. 16 Abs. 2 Ziffer 6 und Art. 16 Abs. 3 Ziffer 13 ("sonstiges Umlaufvermögen" resp. "sonstige Verbindlichkeiten"). Nicht "grössere", sondern "alle wesentlichen" Einzelposten wären offenzulegen.

SBauerV wie fenaco

SGB Der Artikel lässt zu viele Bewertungskriterien offen. Bei Sachanlagen sollte beispielsweise der Versicherungswert angegeben werden müssen, sofern vorhanden auch der Marktwert. Wie bereits erwähnt lehnen wir Absatz 2

entschieden ab, wonach kleinere Organisationen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind, von der Pflicht zu einem Bilanzanhang befreit werden sollen.

SGV Alle kleinen Unternehmen sind ungeachtet ihrer Rechtsform von der Pflicht zum Ausweis der zusätzlichen Angaben zu befreien.

Am Grundsatz der Gliederung der Aktiven nach ihrer Realisierbarkeit wurde offensichtlich im Gesetzesentwurf festgehalten. Unter diesem Blickwinkel sollten die Finanzanlagen vor den Sachanlagen aufgeführt werden (Abs. 1 Ziff. 4 und 5). Dies gilt auch für Art. 16 Abs. 2 Ziff. 7 und 8.

STV Bei den aufgezählten Positionen werden Rechnungslegungsvorschriften mit Revisionsvorschriften vermischt. Hier ist eine Klärung unbedingt nötig, da es sonst zu einem Systembruch führt.

Abs. 1 Ziff. 12:

Änderungsantrag:

Einzelbeiträge, in den Rechnungsabgrenzungsposten und sonstige Aktiven und Verbindlichkeiten, die 5% der Bilanzsumme übersteigen.

Begründung: Die Formulierung „grössere Einzelbeiträge“ ist zu wenig präzise.

THK Abs. 1: "in einem Betrag" bedeutet, dass bei Mehrfachnennungen ein Betrag möglich ist. Z.B. Ziff. 4 lit. a. Grundstücke und Bauten in einem Betrag. Wenn das nicht die Absicht ist, dann wäre der Passus "in einem Betrag" zu streichen. Antrag:

Die nachstehenden Positionen sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen:

Abs. 1 Ziff. 2: Weshalb ist bloss ein Ausweis "gegen unten" verlangt, also nicht auch die Nennung von anderen Nahestehenden (z.B. andere Gesellschaften der Gruppe, Aktionäre).

Die Ausweispflicht sollte im Sinne von FER 15 ausgeweitet werden, mindestens aber: Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Anteilseignern bei Kapitalgesellschaften. Antrag:

2. *Bei den Forderungen und Verbindlichkeiten:*

für jede vom Gesetz vorgeschriebene Position solche gegenüber Unternehmen, an welchen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht (analog Art. 22 Abs. 3 Ziff. 1).

Abs. 1 Ziff. 3: Diese Aufzählung ist zu erweitern um den Begriff "Rohstoffe" oder um die gängige Begriffsgruppe "Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe".

Abs. 1 Ziff. 5 lit. d: Es stellt sich die Frage, ob bei dieser bedeutsamen Ausweispflicht eine Freistellung im Sinne von Art. 18 Abs. 2 sinnvoll sei. Hier kann nämlich der Grundgedanke der "fair presentation" von allen Organisationsformen in aussergewöhnlichem Mass unterlaufen werden. Die Freistellung kann auch nicht mit dem Arbeitsaufwand begründet werden, da die Kurswerte normalerweise externen Dokumenten wie Depotauszügen entnommen werden können (Änderungsvorschlag siehe Abs. 2).

Antrag Abs. 1 Ziff. 7:

7. Die Entwicklung der Bruttowerte der Positionen des Anlagevermögens und der kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen (Anlagenspiegel).

Abs. 1 Ziff. 11b: Der Begriff "eigene Gruppe" ist zu unpräzise (Nur "gegen unten" oder umfasst dieser Ausdruck auch Schwesterorganisationen von Kapitalgesellschaften?).

Abs. 1 Ziff. 12: In Anbetracht der Tatsache, dass die Gliederungsvorschriften von Art. 16 schon sehr weit gehen, kann auf eine weitere Aufzählung von Einzelposten verzichtet werden.

Antrag Abs. 1 Ziff. 12: Ziffer 12 streichen. Falls die Vorschrift bestehen bleiben soll: "Grössere" durch den klareren Begriff "*Wesentliche*" ersetzen.

Abs. 2: Begründung des untenstehenden Änderungsvorschlags s. Art. 18 Abs. 1 Ziff. 5 lit. d. Antrag:

Absatz 1 gilt mit Ausnahme von Ziff. 5 lit. d nicht für Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

VEB

Abs. 1 Ziffer 1: Nicht kotierte Wertschriften haben nicht notwendigerweise einen Kurswert. Wir schlagen vor, den Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Der Gesamtbetrag des Bilanz- oder Kurswerts von Wertschriften des Umlaufvermögens.

Abs. 1 Ziffer 2: Analog dem bisherigen Artikel 663a Abs. 4 OR sollten die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Aktionären als natürliche oder juristische Personen ausgewiesen werden. Wir schlagen vor, den Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Bei den Forderungen und Verbindlichkeiten:

- *für jede vom Gesetz vorgeschriebene Position solche gegenüber Unternehmen, an welchen eine Beteiligung besteht.*
- *für jede vom Gesetz vorgeschriebene Position solche gegenüber Personen mit einer Beteiligung grösser als 5 % an der Organisation.*
- *Anzahlungen*

Abs. 1 Ziffer 3 lit. c: Unseres Erachtens sollen Anzahlungen nur unter den Forderungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, deshalb ist lit. c zu löschen.

Abs. 1 Ziffer 4 lit. c: Unseres Erachtens sollen Anzahlungen nur unter den Forderungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, deshalb ist diese Ziffer wie folgt zu ändern:

Anlagen in Bau

Abs. 1 Ziffer 6 lit. a: Der Begriff „Goodwill“ bedarf unseres Erachtens folgender Präzisierung:

käuflich erworbener Goodwill aus der Übernahme von Aktiven und Passiven eines Unternehmens zu Verkehrswerten

Abs. 1 Ziffer 6 lit. c: Unseres Erachtens sollen Anzahlungen nur unter den Forderungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, deshalb ist diese Ziffer zu löschen.

Abs. 1 Ziffer 7: Unseres Erachtens bedarf es in diesem Artikel einer Ergänzung, um die Transparenz der Bewertung des Anlagevermögens zu erhöhen. Wir schlagen folgende Ergänzung vor:

Die Entwicklung der Bruttowerte der Positionen des Anlagevermögens und der kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie Aufwertungen (Anlagespiegel).

Abs. 2: Dieser Artikel ist wie folgt zu ändern, damit er mit den Angaben in Artikel 35 übereinstimmt:

Absatz 1 gilt nicht für Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 35 nicht erfüllen.

VEBIT Es sollte unterschieden werden, welche Positionen der Präzisierung der Rechnungslegung dienen und welches Revisionsvorschriften sind. Hier sind unserer Meinung nach Rechnungslegungsvorschriften und Revisionsvorschriften vermischt.

VSA Art. 18 Abs. 2, Art. 20 Abs. 3, Art. 21 Abs. 3 befreien Organisationen, die eine bestimmte Mindestgrösse nicht erreichen, von der Pflicht, zusätzliche Angaben zu Bilanz und Erfolgsrechnung zu machen bzw. eine Geldflussrechnung zu erstellen. Die relevanten Grenzwerte zur Unterstellung (Artikel 43) dürfen nicht weiter gelockert werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC La rubrique 1 des valeurs non cotées n'ont pas forcément un cours. Il faudrait donc modifier le texte comme suit :

« Le montant total des titres compris dans les actifs circulants, à leur valeur boursière ou de bilan. »

La rubrique 2 par analogie à l'article 663a alinéa 4 du CO les créances et dettes envers les actionnaires, personnes physiques ou juridiques, devraient être indiquées. Nous proposons ainsi de modifier le texte comme suit :

« Pour les créances et dettes,

- a. en regard de chaque poste du bilan prévu par la loi, pour celles envers des entreprises dans lesquelles l'entité détient une participation.*
- b. en regard de chaque poste du bilan prévu par la loi, pour celles envers des personnes avec une participation supérieure de 5% à l'entité.*
- c. pour des acomptes. »*

La rubrique 3 a ne devrait exiger la publication des produits en cours et des prestations de services non encore facturées que dans la mesure où ils sont significatifs (par exemple dans l'industrie des machines). Dans l'industrie des biens de consommation dont le cycle de production est court, cette information est de peu d'utilité.

Toujours dans la rubrique 3, la présentation des acomptes reçus et des acomptes versés n'est pas uniforme. Il est permis de faire figurer les acomptes reçus dans les dettes alors

que les acomptes versés doivent figurer dans les stocks. Les acomptes ne devraient pas être mélangés avec les stocks. Les acomptes versés ont la nature de créances et ils sont soumis à un risque de crédit. En cas de faillite du fabricant, ils ne pourraient pas être convertis en stocks; il est donc trompeur de les inclure dans cette rubrique même s'ils figurent séparément dans l'annexe. Il faudrait donc simplement supprimer la lettre c. Quant aux acomptes reçus, ils ont la nature d'un revenu différé qui ne pourrait pas être constaté si la commande ne pouvait pas être effectuée. Il est donc trompeur et contraire au principe de l'interdiction de la compensation entre les actifs et des passifs (LECCA art. 10 § 1 e.) de les déduire des stocks, même s'ils figurent séparément dans l'annexe.

La rubrique 4 c exige la publication des acomptes versés et des immobilisations en cours de construction. Les acomptes versés ne devraient être requis que pour les terrains et les bâtiments et dans la mesure où l'entreprise dispose de sûretés. Les autres acomptes ont la nature de créances comme indiqué au commentaire sur les acomptes versés pour les stocks. Ce commentaire s'applique aussi à la rubrique 6 c relative aux immobilisations incorporelles.

La rubrique 6 a devrait être complétée comme suit :

« Goodwill acquis lors de la reprise à leur valeur comptable des actifs et des passifs d'une entreprise. »

La rubrique 7 devrait être complétée afin d'améliorer la transparence de l'évaluation des immobilisations :

« L'évolution du montant brut des postes de l'actif immobilisé et des amortissements et corrections de valeurs cumulées ainsi que des réévaluations (tableau des immobilisations). »

La rubrique 11 b requiert la déduction des parts propres détenues par des entités du même groupe. Comme il s'agit de la société individuelle, on ne devrait déduire des fonds propres du bilan que les parts propres détenues par l'entité elle-même, alors que celles qui sont détenues par les autres entités du groupe devraient être publiées dans l'annexe comme l'exige d'ailleurs l'article 22, alinéa 3 rubrique 11.

Alinéa 2:

Cet article devrait être modifié comme suit, afin de satisfaire à notre proposition quant aux critères de taille des entités:

« Les dispositions de l'alinéa 1 ne s'appliquent pas aux entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 35. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Die Artikel 18, 20 und 21 gelten nicht für kleine Organisationen im Sinne von Art. 43, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind. Es ist nicht ersichtlich, wieso kleine Kapitalgesellschaften von dieser Erleichterung ausgenommen werden. Wie unter Ziffer 301.032 ausgeführt, würden wir es begrüßen, wenn die Limiten für kleinere Organisationen tiefer angesetzt, die Erleichterungen dafür konsequent durchgezogen würden.

3. Abschnitt: Erfolgsrechnung

Section 3: Compte de résultat

Sezione 3: Conto economico

Artikel 19 Funktion und Gliederung

¹ Die Erfolgsrechnung stellt die Entwicklung der Ertragslage im Geschäftsjahr dar. Sie kann nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) oder nach dem Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) erstellt werden.

² Die Produktionserfolgsrechnung ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
2. Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Leistungen
3. Aktivierte Eigenleistungen und andere betriebliche Erträge
4. Materialaufwand
5. Personalaufwand
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf betrieblichen Anlagen
7. Andere betriebliche Aufwendungen

Betrieblicher Gewinn oder Verlust als Zwischenergebnis

8. Finanzaufwand und Finanzertrag
9. Nichtbetrieblicher Aufwand und Ertrag
10. Ausserordentlicher Aufwand und Ertrag

Gewinn oder Verlust vor Steuern als Zwischenergebnis

11. Gewinnabhängige Steuern
12. Gewinn oder Verlust

³ Die Absatzerfolgsrechnung ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
2. Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen
3. Verwaltungs- und Vertriebsaufwand
4. Andere betriebliche Erträge
5. Andere betriebliche Aufwendungen

Betrieblicher Gewinn oder Verlust als Zwischenergebnis

Finanzaufwand und Finanzertrag

7. Nichtbetrieblicher Aufwand und Ertrag

Ausserordentlicher Aufwand und Ertrag

Gewinn oder Verlust vor Steuern als Zwischenergebnis

9. Gewinnabhängige Steuern

Gewinn oder Verlust

Article 19 Fonction et structure

¹ Le compte de résultat reflète la performance de l'entité au cours de l'exercice. Il peut être établi selon la méthode de l'affectation des charges par nature (compte de résultat par nature) ou selon la méthode de l'affectation des charges par fonction (compte de résultat par fonction).

² Le compte de résultat par nature présente au moins la structure suivante :

1. Montant net du chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services
2. Variations du stock de produits en cours de fabrication et finis, ainsi que des prestations non facturées
3. Travaux effectués par l'entité pour elle-même et portés à l'actif; autres produits d'exploitation
4. Charges de matières

5. Charges de personnel
6. Amortissements et corrections de valeur sur les immobilisations d'exploitation
7. Autres charges d'exploitation

Bénéfice ou perte d'exploitation comme résultat intermédiaire

8. Charges et produits financiers
9. Charges et produits hors exploitation
10. Charges et produits extraordinaires

Bénéfice ou perte avant impôts comme résultat intermédiaire

11. Impôts sur le résultat
12. Bénéfice ou perte de l'exercice

³ Le compte de résultat par fonction présente au moins la structure suivante :

1. Montant net du chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services
2. Coût d'acquisition ou de production des produits et prestations vendues
3. Charges d'administration et coûts de distribution
4. Autres produits d'exploitation
5. Autres charges d'exploitation

Bénéfice ou perte d'exploitation comme résultat intermédiaire

6. Charges et produits financiers
7. Charges et produits hors exploitation
8. Charges et produits extraordinaires

Bénéfice ou perte avant impôts comme résultat intermédiaire

9. Impôts sur le résultat
10. Bénéfice ou perte de l'exercice

Articolo 19 Funzione e articolazione

¹ Il conto economico espone l'evoluzione dei risultati dell'organizzazione durante l'esercizio. Può essere compilato secondo il metodo dei costi totali (conto economico della produzione) o il metodo dei costi delle vendite (conto economico della vendita).

² Il conto economico della produzione contiene almeno le poste seguenti:

1. Importo netto dei ricavi da forniture e servizi
2. Variazione delle scorte di prodotti finiti e in corso di fabbricazione e delle prestazioni non fatturate
3. Lavori effettuati dall'organizzazione per sé stessa e iscritti all'attivo; altri ricavi d'esercizio
4. Spese per il materiale
5. Spese per il personale
6. Ammortamenti e rettifiche di valore su immobilizzazioni d'esercizio
7. Altri costi d'esercizio

Utile o perdita d'esercizio, come risultato intermedio

8. Onere e reddito finanziari
9. Onere e reddito estranei all'esercizio
10. Onere e reddito straordinari

Utile o perdita ante imposte, come risultato intermedio

11. Imposta in base all'utile

12. Utile o perdita

³ Il conto economico della vendita contiene almeno le poste seguenti:

1. Importo netto dei ricavi da forniture e servizi

2. Prezzo di acquisizione o costo di produzione dei prodotti e delle prestazioni venduti

3. Spese di amministrazione e costi di distribuzione

4. Altri ricavi d'esercizio

5. Altri costi d'esercizio

Utile o perdita d'esercizio, come risultato intermedio

6. Onere e reddito finanziari

7. Onere e reddito estranei all'esercizio

8. Onere e reddito straordinari

Utile o perdita ante imposte, come risultato intermedio

9. Imposta in base all'utile

10. Utile o perdita

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 und 11 sowie Abs. 3 Ziff. 1 und 9 (Funktion und Gliederung): Der Nettoerlös als Saldierung mag vor allem bei grösseren Organisationen nicht zu befriedigen. Insbesondere für steuerliche Zwecke ist die Auflistung der Erlösminderungen bedeutsam. Deshalb wird folgende Ergänzung vorgeschlagen:

"Bruttoerlöse aus Lieferungen und Leistungen abzüglich entsprechende Erlösminderungen".

In Absatz 2 Ziff. 11 und Absatz 3 Ziff. 9 werden die "Gewinnabhängigen Steuern" als letzte Position in Abzug gebracht. Über die Kapitalsteuern oder Minimalsteuern fehlen entsprechende Ausführungen. Zur Klarstellung sollte "Gewinnabhängige Steuern" durch "Gewinn- und Kapitalsteuern" ersetzt werden.

BE vgl. die Bemerkungen zu Artikel 16

BL wie AG

GE Art. 19, al. 2, ch. 11, Art. 19, al. 3, ch. 9: La définition "impôts sur le résultat" laisse croire qu'il n'y a pas d'autres impôts que sur le résultat. A remplacer par "impôts directs de l'entité".

GL wie AG

LU wie AG

NE Article 19, alinéa 2, chiffres 1 et 11, alinéa 3, chiffres 1 et 9 : Le produit net (montant net du chiffre d'affaires) en tant que solde n'est pas satisfaisant, notamment pour les entités d'une certaine importance. Établir une liste

des diminutions de produits est particulièrement important à des fins fiscales, raison pour laquelle le complément suivant est proposé:

"Produits bruts des livraisons et prestations, sous déduction des diminutions de produits correspondantes".

Les "impôts sur le résultat" constituent le dernier poste porté en déduction à l'alinéa 2, chiffre 11 et à l'alinéa 3, chiffre 9. Des indications sur l'impôt sur le capital et sur l'impôt minimum font défaut. Afin de clarifier la situation, il convient de remplacer "Impôts sur le résultat" par

"Impôts sur le bénéfice et le capital".

SG wie AG

SZ wie AG

TG wie AG

TI Il sostantivo "esercizio" viene usato per rappresentare due nozioni diverse. Si presta quindi a confusioni interpretative.

Da un lato indica il periodo che misura la durata della tenuta dei conti, dall'altro diventa sinonimo di attività aziendale. Quando è riferito all'attività aziendale si ritiene che debba essere sostituito con l'espressione *"utile operativo"*.

Il punto 12 cpv. 2 ed il punto 10 cpv. 2 devono essere completati con l'aggiunta *"d'esercizio"*.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Satz 1: „...die Entwicklung...“ streichen. Statt „Ertragslage“ besser *„Erfolgslage“* verwenden.

Statt „...Gesamtkostenverfahren...“ besser *„Gesamtaufwandsverfahren“*, weil es im Jahresabschluss keine Kosten gibt, sondern nur Aufwand. Ebenso bei Umsatzkostenverfahren (Umsatzaufwandsverfahren).

Absatz 2:

Ziffer 3 in zwei Posten teilen: *„Aktivierte Eigenleistungen“* und *„Andere betriebliche Erträge“*.

Aus Ziffer 8 zwei Posten machen: *„Finanzertrag“* und *„Finanzaufwand“*.

Ziffer 9 in zwei Posten teilen: *„Nichtbetrieblicher Ertrag“* und *„Nichtbetrieblicher Aufwand“*.

Ziffer 10 in zwei Posten teilen: *„Ausserordentlicher Ertrag“* und *„Ausserordentlicher Aufwand“*.

Begründung: Die Mindestgliederung könnte sonst den Anschein erwecken, als dürfe man diese Posten saldiert ausweisen; das wäre ein Verstoß gegen das Saldierungsverbot.

Ziffer 12 ersetzen durch *„Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode“*

Absatz 3:

Ziffer 3 in zwei Posten teilen: *„Vertriebsaufwand“* und *„Verwaltungsaufwand“*

Ziffer 6 in zwei Posten teilen: „Finanzertrag“ und „Finanzaufwand“.

Ziffer 7 in zwei Posten teilen: „Nichtbetrieblicher Ertrag“ und „Nichtbetrieblicher Aufwand“.

Ziffer 8 in zwei Posten teilen: „Ausserordentlicher Ertrag“ und „Ausserordentlicher Aufwand“.

Begründung: Die Mindestgliederung könnte sonst den Anschein erwecken, als dürfe man diese Posten saldiert ausweisen; das wäre ein Verstoß gegen das Saldierungsverbot.

Ziffer 10 ersetzen durch „Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode“

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

fenaco Abs. 3: Hier sollte mit einer zusätzlichen Ziffer auch der Personalaufwand aufgeführt werden.

Begründung: Es ist nicht einzusehen, weshalb bei der Produktionserfolgsrechnung der Personalaufwand zwingend vorgeschrieben wird, jedoch nicht bei der Absatzerfolgsrechnung.

FRSP C'est à juste titre que cette disposition prévoit, eu égard aux pratiques actuelles, deux types de compte de résultat, soit le compte établi selon la méthode de l'affectation des charges par nature soit celui élaboré selon la formule de l'affectation des charges par fonction.

IndHold Vgl. die Ausführungen zu Art. 16.

KSS Artikel 19 Absatz 2 Ziff. 1, 11 und Absatz 3 Ziff. 1, 9: Der Nettoerlös als Saldierung mag vor allem bei grösseren Organisationen nicht zu befriedigen. Insbesondere für steuerliche Zwecke ist die Auflistung der Erlösminderungen bedeutsam. Deshalb wird folgende Ergänzung vorgeschlagen:

„Bruttoerlöse aus Lieferungen und Leistungen abzüglich entsprechende Erlösminderungen“.

In Absatz 2 Ziff. 11 und Absatz 3 Ziff. 9 werden die „Gewinnabhängigen Steuern“ als letzte Position in Abzug gebracht. Über die Kapitalsteuern oder Minimalsteuern fehlen entsprechende Ausführungen. Zur Klarstellung sollte „Gewinnabhängige Steuern“ durch „Gewinn- und Kapitalsteuern“ ersetzt werden.

SBankV Wegen der Vergleichbarkeit wären die in Abs. 2 Ziffer 10 und Abs. 3 Ziffer 8 angesprochenen "unüblichen" und ausserordentlichen Posten im engeren Sinne getrennt voneinander darzustellen. Dies könnte allenfalls im Anhang vorgenommen werden. Unübliche Posten sind nicht betriebsfremd und daher nicht ausserordentlich. Die Definitionen im Begleitbericht (S. 114) sollten ins Gesetz aufgenommen werden und würden auch für Art. 22 Abs. 3 Ziffer 6 und 8 gelten (im Vorentwurf: "aussergewöhnlich").

Die Marginalie sollte korrigiert werden. Sie ist nicht konsistent und daher nicht informativ. Die Funktionsbeschreibung im ersten Absatz gibt dem Leser keine Information über den Inhalt. Denkbare Formulierung wäre: Art. 19 Inhalt; Mindestgliederung

SBauerV wie fenaco

SGV

In Abs. 2 Ziff. 9 und Abs. 3 Ziff. 7 scheint es uns zutreffender, den Ausdruck „betriebsfremder“ anstelle von „nichtbetrieblicher“ zu wählen, gemäss Definition im „Kontenrahmen KMU“.

Abs. 2 Ziff. 11 und Abs. 3 Ziff. 9: gewinnabhängige Steuern können nur für juristische Personen gelten, weshalb wir vorschlagen, diesen Passus zu ersetzen durch „Ordentliche direkte Steuern (nur juristische Personen)“.

KMU erstellen ihre Erfolgsrechnung in der Regel nach dem Gesamtkostenverfahren, meistens in Staffelform. Diesem Umstand wurde auch im „Kontenrahmen KMU“ Rechnung getragen und die Reihenfolge der Konten im Bereich der Erfolgsrechnung der heute üblichen Präsentationsform von KMU angepasst.

Auch wenn der Gesetzesentwurf bezüglich Funktion und Gliederung der Erfolgsrechnung nur materiell, nicht aber formell bindend wirkt, so hat doch die im Gesetz dargestellte Reihenfolge der Positionen stets wegweisende Wirkung. Deshalb sollte die Reihenfolge der Erfolgsposten in der Produktionserfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren der heutigen Praxis und der Gliederung im „Kontenrahmen KMU“ angepasst werden.

Die Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) ist mindestens wie folgt zu gliedern:

- Nettoertrag aus Lieferungen und Leistungen
- +/- Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an unverrechneten Leistungen
- + Aktivierte Eigenleistungen und andere betriebliche Erträge
- = Gesamte Betriebsleistung
- Material- und Warenaufwand sowie Aufwand für Drittleistungen
- = Bruttoergebnis 1
- Personalaufwand
- = Bruttoergebnis 2
- Sonstiger Betriebsaufwand
- = Zwischenergebnis vor Finanzergebnis
- +/- Finanzergebnis
- = Zwischenergebnis vor Abschreibungen
- Abschreibungen auf betrieblichen Anlagen
- = Zwischenergebnis
- +/- Ausserordentlicher Ertrag und Aufwand
- +/- Betriebsfremder Ertrag und Aufwand
- = Ergebnis von Steuern
- Ordentliche direkte Steuern (nur für juristische Personen)
- = Gewinn oder Verlust

Bei KMU ist der Ausweis des Betriebserfolges vor Zinsen und Abschreibungen von Bedeutung, und diese Darstellungsform setzt sich denn in der Praxis auch zunehmend durch.

Die Präsentation der nicht liquiditätswirksamen Abschreibungen vor den anderen betrieblichen Aufwendungen, wie z.B. Raumaufwand, Leasingaufwand, Fahrzeug- und Transportaufwand, Energieaufwand, Verwaltungs- und Informatikaufwand schmälert die Aussagekraft der Erfolgsrechnung. Dies sollte deshalb im Gesetzestext geändert werden.

Ob der Finanzerfolg vor den Abschreibungen ausgewiesen werden soll oder umgekehrt, um z.B. EBIT (Earnings before Interest and Tax) auszuweisen, ist sekundär und kann durch das Unternehmen selber entschieden werden.

Wichtig ist aber, dass die anderen betrieblichen Aufwendungen unmittelbar nach dem Personalaufwand und somit vor den Abschreibungen und dem Finanzerfolg eingegliedert werden.

STV Änderungsanträge:

Unter Abs. 2 Ziff. 9 und Abs. 3 Ziff. 7 wird von „nichtbetrieblichem“ Aufwand und Ertrag gesprochen; der korrekte Ausdruck lautet „*betriebsfremd*“.

Unter Abs. 2 Ziff. 11 und Abs. 3 Ziff. 9 wird von „gewinnabhängigen Steuern“ gesprochen, die aber nur für juristische Personen gelten. Korrekt muss es heissen

„*ordentliche direkte Steuern (nur juristische Personen)*“.

THK Abs. 2 Ziff. 10: Eine Klärung des Begriffs "ausserordentlich" im Sinne einer engeren Eingrenzung wäre nützlich. Die weitverbreitete Schweizer Praxis fasst diesen Begriff derzeit entschieden zu weit (vgl. auch HWP Band 1, Seite 245).

Abs. 3 Ziff. 8: Vgl. Bemerkung unter Abs. 2 Ziff. 10.

TS Transparency Switzerland begrüsst die detaillierten Vorschriften zur Struktur der Bilanz und insbesondere der Erfolgsrechnung. (Art. 19 Abs. 2). Wir schlagen vor, die Position der Erfolgsrechnung „Andere betriebliche Aufwendungen“ noch stärker aufzugliedern und den „Beratungsaufwand“ separat aufzuführen (Bestechungszahlungen werden regelmässig als „Beratungsaufwand“ verbucht).

VEBIT "nichtbetrieblicher" Aufwand und Ertrag in betriebsfremder Aufwand und Ertrag umbenennen.

"Gewinnabhängige" Steuern können nur bei juristischen Personen einbezogen werden, daher korrekte Formulierung ordentliche Steuern (nur juristischer Personen).

Vorort Wir unterstützen den Antrag der *IHK*:

Die Erfordernisse der zusätzlichen Angaben gehen nach unserer Auffassung für KMU zu weit. Dazu zählen wir u.a. die Angaben über Anzahlungen, Finanzanlagen zum Börsenkurs, aktivierte Entwicklungsleistungen, detaillierte Aufstellung über Rückstellungen (inkl. Steuern), Aufteilung der Steuern nach ordentlichem und ausserordentlichem Ergebnis, Erläuterungen der ausserordentlichen Positionen usw. Der Anhang geht, vor allem auch im Hinblick auf die Publizität, in der Offenlegungs-

pflicht zu weit. Ausserordentliche Einflüsse oder Ereignisse nach dem Bilanzstichtag müssten erläutert werden. Der Anhang muss mit dem gesamten Regelwerk abgestimmt sein.

Im Sinne einer entscheidenden Erleichterung für die KMU sollten auch Kapitalgesellschaften auf zusätzliche Angaben verzichten können, wenn sie nicht gemäss Art. 43 revisionspflichtig sind.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Les alinéas 2 (rubriques 8, 9 et 10) et 3 (rubriques 6, 7 et 8) ne devraient pas exiger la présentation séparée des charges et produits financiers ainsi que des charges et produits hors exploitation et/ou extraordinaires au tableau principal, mais uniquement dans l'annexe comme c'est déjà le cas dans les recommandations pour l'établissement des comptes (RPC 7 §§ 6, 7 et 9).

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 13.

Artikel 20 Zusätzliche Angaben

¹ Folgende Positionen sind in der Erfolgsrechnung oder im Anhang gesondert auszuweisen:

1. Die Steuern auf dem ausserordentlichen Ergebnis
2. Die Wertveränderungen auf Anteilen, die zum Eigenkapitalwert eingesetzt sind
3. Die Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen
4. Erläuterungen zum ausserordentlichen Aufwand und Ertrag

² Bei Wahl der Absatzerfolgsrechnung sind in der Erfolgsrechnung oder im Anhang zusätzlich auszuweisen:

1. Der Personalaufwand
2. Die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf betrieblichen Anlagen insgesamt

³ Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

Article 20 Indications additionnelles

¹ Les postes suivants doivent figurer séparément dans le compte de résultat ou dans l'annexe :

1. Les impôts sur le résultat extraordinaire
2. Les modifications de valeur intervenues sur les parts valorisées sur la base d'une quote-part des capitaux propres
3. Les corrections de valeur sur les actifs circulants
4. Des explications concernant les produits et les charges extraordinaires

² Si le compte de résultat est établi selon la méthode de l'affectation des charges par fonction, on indiquera en outre :

1. Les charges de personnel
2. Les amortissements et corrections de valeur sur les immobilisations d'exploitation

³ Les dispositions des alinéas 1 et 2 ne s'appliquent pas aux entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 43 et qui ne sont pas des sociétés de capitaux.

Articolo 20 Indicazioni complementari

¹ Le poste seguenti devono figurare separatamente nel conto economico o nell'allegato:

1. Imposte sul risultato straordinario
2. Modifiche di valore su quote valutate in base al valore del capitale proprio
3. Rettifiche di valore sull'attivo circolante
4. Spiegazioni concernenti l'onere e il reddito straordinari

² Se il conto economico è compilato secondo il metodo dei costi delle vendite, nel conto economico o nell'allegato vanno inoltre indicati:

1. Le spese per il personale
2. Gli ammortamenti e le rettifiche di valore sulle immobilizzazioni d'esercizio nel loro insieme

³ I capoversi 1 e 2 non si applicano alle organizzazioni che non raggiungono i valori di cui all'articolo 43, sempre che non siano società di capitali.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 20 Abs. 1 Ziff. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 11 und Abs. 3 Ziff. 9: Ziff. 1 ersatzlos streichen (vgl. Ausführungen zu Art. 19 Abs. 2 Ziff. 11).

Art. 20 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 Ziff. 2 (S. 114, letzter Absatz): Wir gehen davon aus, dass es sich hier bloss um die periodischen, erfolgs- oder aufwandwirksamen Veränderungen handeln kann; die kumulierten Wertberichtigungen sollten u.E. bereits aus der Bilanz und die kumulierten Abschreibungen aus dem sog. Anlagespiegel hervorgehen (vgl. Bemerkung zu Art. 18 Abs. 1 Ziff. 7 i.V.m. Art. 31).

BE Absatz 3: vgl. die Bemerkungen zu Artikel 18 Absatz 2

4. Abschnitt: Geldflussrechnung

Der Titel sollte - wie bereits bei Artikel 13 angemerkt - "Mittelflussrechnung" heissen.

BL wie AG

GL wie AG

LU Artikel 20 Absatz 1 Ziff. 3 und Absatz 2 Ziff. 2 (S. 114, letzter Absatz):

Wir gehen davon aus, dass es sich hier bloss um die periodischen, erfolgs- oder aufwandwirksamen Veränderungen handeln kann. Die kumulierten Wertberichtigungen sollten bereits aus der Bilanz und die kumulierten Abschreibungen aus dem sog. Anlagespiegel hervorgehen.

NE Article 20, alinéa 1, chiffre 1, en relation avec l'article 19, alinéa 2, chiffre 11 et alinéa 3, chiffre 9 : Biffer le chiffre 1.

Article 20, alinéa 1, chiffre 3, et alinéa 2, chiffre 2 (p. 119, dernier paragraphe) : Nous partons de l'idée qu'il ne peut s'agir ici que des variations périodiques qui déploient un effet sur le résultat (en charges ou en produits); les corrections de valeur cumulées devraient à nos yeux apparaître au bilan, et les amortissements cumulés devraient ressortir du tableau des immobilisations (voir nos remarques ad article 18, alinéa 1 chiffre 7 en relation avec l'article 31).

SG wie AG

SZ wie AG

TG wie AG

TI Il punto 2 del cpv. 1 non è abbastanza chiaro. Si propone di completare il termine di "quote" con *"quote di partecipazione"*.

Al cpv. 2 punto 2 "immobilizzazioni d'esercizio" va sostituito con *"immobilizzazioni operative"*.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 20 Abs. 3: (unter Bezugnahme auf Art. 43) Diese Bestimmung soll explizit nicht nur für grosse Organisationen anwendbar erklärt werden oder aber ausdrücklich auch für Vorsorgeeinrichtungen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: In Ziffer 1 ist vom „ausserordentlichen Ergebnis“ die Rede. Es ist nicht klar, ob dies nur der Saldo aus Art.19, Absatz 2, Ziffer 10 bzw. Art.19, Absatz 3, Ziffer 8 ist oder ggfs. alles was nach dem Zwischenergebnis „Betrieblicher Gewinn oder Verlust“ ausgewiesen wird. Schliesslich sind gewinnabhängige Steuern auch auf Finanzergebnis und nichtbetriebliches Ergebnis zu zahlen.

Ziffer 2: statt „Anteilen“ genauer „*Beteiligungen*“ (Vgl. Art. 28 Absatz 1).

UniFR Wie bei Art. 18 RRG sollten alle kleinen Organisationen ungeachtet ihrer Rechtsform von den zusätzlichen Angaben zur Erfolgsrechnung befreit werden.

Worin besteht der Unterschied zwischen Abschreibungen und Wertberichtigungen auf betrieblichem Anlagevermögen (Art. 20 Abs. 2 Ziff. 2 und Art. 31 Abs. 1 RRG)? Die "anderweitigen" Wertverminderungen führen unseres Erachtens zu ausserplanmässigen Abschreibungen.

Auch hier empfiehlt sich die klare Terminologie nach KÄFER (Vgl. KÄFER: Berner Kommentar, Art. 957-964, 2. Teilband, Art. 958 N 537).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

fenaco Abs. 2 Ziff. 1: Falls der Personalaufwand unter Artikel 19 aufgenommen wird, kann er sinngemäss in Artikel 20 weggelassen werden.

IndHold Die Steuern auf dem ausserordentlichen Ergebnis sollen gem. Art. 20 gesondert ausgewiesen werden. Die Erklärungen zum Entwurf halten fest, dass durch diese Offenlegung die Steuern auf dem ordentlichen Gewinn

ermittelt werden können (S. 114). Es ist nicht klar, ob unter dem ordentlichen Gewinn das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit verstanden wird. Wenn das betriebliche Zwischenergebnis gemeint ist, dann wäre der Zweck nicht erfüllt, da die Steuer auf dem nichtbetrieblichen Ergebnis unbekannt sind.

KSS Artikel 20 Absatz 1 Ziff. 1 i.V.m. Artikel 19 Absatz 2 Ziff. 11 und Absatz 3 Ziff. 9: Ziff. 1 ersatzlos streichen

Artikel 20 Absatz 1 Ziff. 3 und Absatz 2 Ziff. 2 (S. 114, letzter Absatz): Wir gehen davon aus, dass es sich hier bloss um die periodischen, erfolgs- oder aufwandwirksamen Veränderungen handeln kann; die kumulierten Wertberichtigungen sollten u.E. bereits aus der Bilanz und die kumulierten Abschreibungen aus dem sog. Anlagespiegel hervorgehen (s. unsere Bemerkung zu Art. 18 Abs. 1 Ziff. 7 i.V.m. Art. 31).

SBankV In Abs. 2 sollte der Ausweis des Materialaufwands nach Abzug der Bestandesänderungen (Art. 19 Abs. 2 Ziffer 4 und Ziffer 2) zusätzlich vorgesehen werden.

Abs. 1 Ziffer 2: Hier sollte von "Beteiligungen" die Rede sein, handelt es sich doch um eine Verweisung auf Art. 28.

Abs. 1 Ziffer 4: "Erläuterungen" sind keine "Ausweise" im Sinn von Abs. 1. Es sei dabei auf die geltenden Definitionen der Rechnungslegungsvorschriften der EBK, Abschnitt VI verwiesen.

SBauerV wie fenaco

SGB Obligatorisch sollten nicht nur Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen ausgewiesen werden, sondern auch solche auf dem Anlagevermögen, sofern das aufgrund der Bilanz nicht ohne weiteres nachvollziehbar ist.

SGV Entsprechend dem zu Art. 19 Gesagten muss Abs. 3 wie folgt lauten:

„Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für kleine Unternehmen.“

STV Abs. 1 Ziff. 2 Änderungsantrag: Anstelle von „Anteile“ ist der Begriff "Beteiligungen" zu verwenden, da dies der korrekte Oberbegriff ist.

Abs. 3 Antrag: *Streichen* (vgl. Art. 2 neu)

THK Abs. 1 Ziff. 1: Diese Bestimmung wirft Vorgehensfragen auf (z. B. bei ausserordentlichen Erträgen und einem Betriebsverlust, so dass im Gesamteffekt keine Ertragssteuern anfallen). Antrag:

Ziff. 1: streichen.

Ziff. 2:

2. Die Wertveränderungen auf Beteiligungen, die zum Eigenkapitalwert eingesetzt sind

Abs. 1 Ziff. 4: Diese Ausdrucksweise (Erläuterungen) reimt sich nicht mit der Einleitung im Abs. 1. Mögliche Lösung: Abs. 1 ergänzen ... *im Anhang gesondert auszuweisen bzw. zu erläutern.*

Abs. 3: Auch hier muss die Befreiung in dieser umfassenden Form in Frage gestellt werden. Die in Absatz 2 geforderten Zusatzangaben sind für den Abschlussleser von erheblicher Bedeutung und die Ermittlung dieser

Posten als (näherungsweise) Gesamtbeträge ist nicht arbeitsintensiv. Die Befreiung soll sich daher nur auf die Angaben im Absatz 1 beziehen. Antrag:

Abs. 3 (ev. nach Absatz 1 einfügen):

Absatz 1 gilt nicht für Organisationen, welche die Grössen-merkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

VEB Abs. 3: Dieser Artikel ist wie folgt zu ändern, damit er mit den Angaben in Artikel 35 übereinstimmt:

Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Organisationen, welche die Grössen-merkmale im Sinne von Artikel 35 nicht erfüllen.

VEBIT "Anteile" präzisieren. Der Begriff sollte Beteiligungen heissen.

VSA Vgl. die Ausführungen zu Art. 18. Abs. 2

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Cet article devrait être modifié comme suit, afin de satisfaire à notre proposition quant aux critères de taille des entités:

« Les dispositions des alinéas 1 et 2 ne s'appliquent pas aux entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 35. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 13.

OBT vgl. die Ausführungen zu Art. 18

Der in Abs.1 Ziff. 1 geforderte Ausweis der Steuern auf dem ausserordentlichen Ergebnis dürfte in der Praxis schwierig zu realisieren sein, zudem ist die Aussagekraft in Bezug auf die Erfolgsrechnung gering. Wir beantragen Streichung.

4. Abschnitt: Geldflussrechnung

Section 4: Tableau des flux de trésorerie

Sezione 4: Conto dei flussi di tesoreria

Artikel 21 Funktion und Inhalt

¹ Die Geldflussrechnung stellt je gesondert den Fluss der Geldmittel aus der Geschäftstätigkeit sowie aus Vorgängen im Investitionsbereich und im Finanzbereich dar.

² Auf die Geldflussrechnung als Teil des Einzelabschlusses kann verzichtet werden, wenn die Organisation eine solche auf konsolidierter Basis erstellt.

³ Organisationen, welche die Grössenmerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, müssen keine Geldflussrechnung erstellen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

Article 21 Fonction et contenu

¹ Le tableau des flux de trésorerie distingue les flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation, des activités d'investissement et des activités de financement.

² Une entité peut renoncer à établir un tableau des flux de trésorerie dans ses comptes individuels lorsqu'elle le fait sur une base consolidée.

³ Les entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 43 et qui ne sont pas des sociétés de capitaux n'ont pas à établir un tableau des flux de trésorerie.

Articolo 21 Funzione e contenuto

¹ Il conto dei flussi di tesoreria espone separatamente i flussi di fondi derivanti dall'attività aziendale, da operazioni nel settore finanziario e da operazioni nel settore degli investimenti.

² Se lo allestisce su base consolidata, l'organizzazione può rinunciare a integrare il conto dei flussi di tesoreria nel conto individuale.

³ Le organizzazioni che non raggiungono i valori di cui all'articolo 43 non sono tenute ad allestire un conto dei flussi di tesoreria, sempre che non siano società di capitali.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Absatz 3: vgl. die Bemerkungen zu den Artikeln 13 Absatz 1 und 18 Absatz 2

GE Art. 21, al. 1: Cet alinéa nous semble trop succinct : nous nous demandons s'il ne serait pas opportun de fixer des paramètres (i) de présentation et (ii) de contenu minimal à propos du tableau concerné.

TI Al cpv. 1 "attività aziendale" va sostituito con "*attività operativa*".

ZG Die Geldflussrechnung ist eine interne Rechnung des Unternehmens und für Aussenstehende nicht von wesentlicher Bedeutung. Aus unserer Sicht müsste sie auch für Kapitalgesellschaften nicht zwingend vorgeschrieben werden. Die Bestimmungen der Europäischen Union beispielsweise verlangen keine Geldflussrechnung. Auch unter steuerlichen Gesichtspunkten ist die Geldflussrechnung kaum von Bedeutung.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 21 Abs. 3: (unter Bezugnahme auf Art. 43) Diese Bestimmung soll explizit nicht nur für grosse Organisationen anwendbar erklärt werden oder aber ausdrücklich auch für Vorsorgeeinrichtungen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1 streichen und ersetzen durch:

„Die Finanzrechnung stellt die Finanzlage als Bewegungen der Flüssigen Mittel einschliesslich deren Äquivalente in der Berichtsperiode dar.“

Begründung: Finanzrechnung passt besser zu Finanzlage und als Kontrast zur Erfolgsrechnung. Geldflussrechnung ist eine zu wörtliche Übersetzung von cash flow statement. Ausserdem wird klar gesagt, dass als

Fonds nur Flüssige Mittel und deren Äquivalente (cash and cash equivalents) in Frage kommen.

Absatz 2 neu:

„Die Finanzrechnung ist mindestens wie folgt zu gliedern:

- 1. Einzahlungen von Abnehmern*
- 2. Auszahlungen an Lieferanten*
- 3. Auszahlungen an Personal*
- 4. Gezahlte Zinsen*
- 5. Gezahlte Steuern*
- 6. Ausserordentliche Einzahlungen*
- 7. Ausserordentliche Auszahlungen*

Netto Cash flow aus Geschäftstätigkeit als Zwischenergebnis

- 8. Einzahlungen aus Desinvestitionen und sonstige*
- 9. Auszahlungen für Sach- und immaterielle Investitionen im Anlagevermögen*
- 10. Auszahlungen für Finanzinvestitionen im Anlagevermögen*
- 11. Auszahlungen für sonstige Investitionen*

Netto Cash flow aus Investitionstätigkeit als Zwischenergebnis

- 12. Einzahlungen im Eigenkapitalbereich*
- 13. Auszahlungen im Eigenkapitalbereich*
- 14. Einzahlungen im Fremdkapitalbereich*
- 15. Auszahlungen im Fremdkapitalbereich*

Netto Cash flow aus Finanzierungstätigkeit als Zwischenergebnis

- 16. Wechselkursbedingte und sonstige Wertänderungen des Bestandes an Flüssigen Mitteln*

Gesamtveränderung der Flüssigen Mittel (Cash flow)“

Alternativ:

- 1. „Einzahlungen und Auszahlungen aus Geschäftstätigkeit*
- 2. Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit*
- 3. Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit*
- 4. Wechselkursbedingte und sonstige Wertänderungen des Bestandes an Flüssigen Mitteln*
- 5. Gesamtveränderung der Flüssigen Mittel (Cash flow)“*

Begründung: Die Darstellung der Hauptposten der Einzahlungen und Auszahlungen in den drei Bereichen ist nach siebzugjähriger Diskussion um Kapitalfluss- bzw. Geldflussrechnungen mehr als überfällig.

1. Die Finanzrechnung in der ausführlichen Gliederung lässt über die Höhe der Netto Cash flows in den drei Bereichen hinaus auch die Ein-

und Auszahlungen als Quellen erkennen, aus denen dieser Saldo stammt.

2. Die Finanzrechnung macht deutlich, dass die Liquidität ein Gesamtphänomen der Organisation darstellt
3. Die tiefere Untergliederung lässt analog zur Erfolgsrechnung typische Strukturen von Ein- und Auszahlungen erkennen.
4. Die Finanzrechnung in der tieferen Untergliederung gibt Auskunft über alternative Finanzierungsformen (Innen, Aussen, Eigen, Fremd)

Absatz 3 neu

„Die Zusammensetzung des Bestandes an Flüssigen Mittel und seine Entwicklung sind anzugeben“.

Absatz 2 alt: Wird Absatz 4 neu.

Absatz 3 alt: Wird Absatz 5 neu.

„Geldflussrechnung“ durchgängig in allen Artikeln durch „*Finanzrechnung*“ ersetzen.

UniFR Die Geldflussrechnung stellt heute das wichtigste Instrument zur Analyse von Finanzierungsvorgängen in einer Organisation dar. In Absatz 3 werden die kleinen Organisationen, die nicht Kapitalgesellschaften sind, von der Pflicht zur Erstellung einer Geldflussrechnung befreit.

Grundsätzlich ist - analog zur vorgeschlagenen Änderung von Art. 18 und 20 RRG - die Geldflussrechnung für alle kleinen Organisationen, ungeachtet ihrer Rechtsform, nicht zwingend vorzuschreiben. Die Erfahrung zeigt, dass in kleinen, überschaubaren Verhältnissen ein Bilanzvergleich ausreichende Informationen liefert.

Der Fonds Geldmittel ist zu definieren, wobei sich die Regelung von IAS 7 Ziff. 7 ff. empfiehlt.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES Es stellt sich die Frage, ob das Erfordernis einer Geldflussrechnung sowie eines Jahresberichts bei Stiftungen und Vereinen, welche die Grössemerkmale von Art. 43 VE RRG aufweisen, sachlich gerechtfertigt sei. Nach Auffassung der AGES trifft dies nicht zu. Die Geldflussrechnung und der Jahresbericht nach RRG sind auf die Verhältnisse bei kaufmännischen Unternehmen zugeschnitten. Besonders deutlich kommt dies beim Inhaltskatalog des Jahresberichts in Art. 42 Abs. 2 VE RRG zum Ausdruck. Ausserdem haben Stiftungen aufgrund der aufsichtsrechtlichen Bestimmungen ohnehin einen jährlichen Tätigkeitsbericht zuhanden der Aufsichtsbehörde zu erstellen.

Aus diesen Gründen beantragt die AGES, auch bei Stiftungen und Vereinen über den Grössemerkmalen von Art. 43 VE RRG vom Erfordernis einer Geldflussrechnung und eines Jahresberichts abzusehen. In Abs. 3 von Art. 21 und 42 VE RRG bzw. im oben postulierten zentralen Artikel über die Erleichterungen beim Einzelabschluss ist eine entsprechende Ausnahmeklausel einzufügen.

- FRSP** Nous sommes en revanche plus réservés quant à l'exigence d'un tableau des flux de trésorerie (cash flow statements) indiquant l'origine et la destination des fonds concernant les activités d'exploitation, d'investissement et de financement. Si cette option, étrangère aux normes de l'Union européenne peut, à la limite, être admise pour les grandes entités, elle ne saurait être imposée, comme le projet de LECCA le prévoit, à toutes les sociétés de capitaux quelle que soit leur taille. Dans les petites, voire les moyennes entreprises constituées sous forme de société anonyme, l'indication obligatoire des flux de fonds, parce que facilement identifiables par des tiers et des concurrents, peut à notre avis porter inutilement atteinte au secret des affaires tout en constituant une surcharge administrative.
- SBankV** Das gesetzliche Erfordernis der Geldflussrechnung ist begrüßenswert. Diese trägt Entscheidendes zur getreuen Darstellung bei, weil sie ermöglicht, die Entwicklung der Zahlungsfähigkeit zuverlässig zu beurteilen.
- Damit die Geldflussrechnung wie vorgesehen angewendet werden kann, bedarf es einer einfachen (Geld-)Fondsdefinition (z.B. "flüssige Mittel zuzüglich geldnahe Werte") und eines zusätzlichen Bestandesnachweises dieses Fonds wie in den IAS. Entgegen den Feststellungen des Begleitberichts (S. 82) ist die Geldflussrechnung in den meisten wichtigen Ländern in diesem Sinne standardisiert.
- Die Marginalie sollte korrigiert werden. Sie ist nicht konsistent und daher nicht informativ. Die Funktionsbeschreibung im ersten Absatz gibt dem Leser keine Information über den Inhalt. Art. 21 enthält keine Gliederungsvorschriften. Denkbare Formulierung wäre: Art. 21 Inhalt.
- Der Begriff "Geldmittel" in Abs. 1 ist jedoch unglücklich gewählt. Er leistet Verwechslungen mit der Bilanzposition "Flüssige Mittel" (Art. 16 Abs. 2 Ziffer 1) Vorschub, welche nur die Geldbestände, aber nicht die geldnahen Werte enthält.
- Da Investition und Finanzierung auch zur "Geschäftstätigkeit" gehören, sollte etwa von "laufender Betriebstätigkeit" gesprochen werden. Diese Formulierung wäre analog zum Terminus "betrieblich" in Art. 19. Zudem müssten die nichtbetrieblichen und ausserordentlichen Geldflüsse gesondert ausgewiesen werden.
- SGB** Wir begrüßen die Einführung der Geldflussrechnung mit dem Gesetz.
- SGV** Auch hier muss Abs. 3 lauten:
- „Kleine Unternehmen müssen keine Geldflussrechnung erstellen.“*
- STV** Abs. 3 Antrag: *Streichen* (vgl. Art. 2 neu)
- THK** Abs. 1: Der Fonds sollte präzisiert werden oder es ist eine "offene Formulierung" anzustreben, die bestimmte Wahlrechte erlaubt, wie etwa in Art. 33 Abs. 1 oder in Anlehnung an FER 6/14.
- Abs. 2: Diese Befreiung ist zu überdenken. Die Geldflussrechnung ist für die Beurteilung einer einzelnen Organisation ein wesentliches Hilfsmittel. Die entsprechenden Informationen können nicht ersatzweise der Geldflussrechnung der nächsthöheren Stufe entnommen werden.

VEB Abs. 3: Dieser Artikel ist wie folgt zu ändern, damit er mit den Angaben in Artikel 35 übereinstimmt:

Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 35 nicht erfüllen.

Vorort Im Sinne einer entscheidenden Erleichterung für KMU sollen auch Kapitalgesellschaften auf eine Geldflussrechnung verzichten können, wenn sie nicht der Revisionspflicht unterstehen.

VSA Vgl. die Ausführungen zu Art. 18. Abs. 2

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Cet article devrait être modifié comme suit, afin de satisfaire à notre proposition quant aux critères de taille des entités:

« Les entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 35 n'ont pas à établir de tableau des flux de trésorerie. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT vgl. die Ausführungen zu Art. 18

5. Abschnitt: Anhang

Section 5: Annexe

Sezione 5: Allegato

Artikel 22 Gliederung und Inhalt

¹ Der Anhang ergänzt und erläutert die andern Bestandteile der Jahresrechnung.

² Er gliedert sich wie folgt:

1. Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze, soweit diese nicht vom Gesetz ohne Wahlmöglichkeit festgelegt sind, sowie Angaben über das angewandte Regelwerk, unter Einschluss allfälliger Abweichungen im Sinne von Artikel 37 Absatz 3
2. zusätzliche Angaben und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung
3. weitere Angaben.

³ Als weitere Angaben sind im Anhang offenzulegen, soweit sie nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesen sind:

1. Firma und Sitz der Organisationen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht, sowie der Kapital- und der Stimmenanteil
2. Der Restbetrag der Aktiven und Verbindlichkeiten aus kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäften insgesamt und der Verbindlichkeiten aufgeteilt nach Fälligkeit innerhalb von einem Jahr, innerhalb von zwei bis fünf Jahren und über fünf Jahre
3. Je der Gesamtbetrag der Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen für Verbindlichkeiten Dritter

4. Der Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verbindlichkeiten verpfändeten oder abgetretenen Aktiven und Aktiven unter Eigentumsvorbehalt
5. Das auf die Umrechnung von Fremdwährungen angewandte System
6. Aussergewöhnliche schwebende Geschäfte und Risiken
7. Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
8. Erläuterungen zu weiteren bedeutenden oder aussergewöhnlichen Einflüssen auf die Jahresrechnung
9. Hinweise und Angaben gemäss Artikel 34
10. Der durchschnittliche Personalbestand, umgerechnet auf vollzeitige Stellen
11. Zu den eigenen Anteilen der Organisation:
Gesamtwert und Anzahl der gehaltenen sowie je der Gesamtwert der erworbenen und veräusserten Anteile, einschliesslich solcher bei Organisationen ihrer Gruppe
12. Der Betrag der genehmigten und der bedingten noch nicht durchgeführten Kapitalerhöhung

Article 22 Structure et contenu

¹ L'annexe complète et explicite les autres parties des comptes annuels.

² Elle présente la structure suivante :

1. Informations sur les principes régissant les comptes annuels, dans la mesure où ces principes ne sont pas fixés impérativement par la loi, ainsi que sur le cadre de référence utilisé en précisant les dérogations éventuelles au sens de l'article 37 alinéa 3
2. Informations et explications additionnelles relatives à des postes du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie
3. Autres informations.

³ A moins que ces autres informations ne figurent séparément au bilan, l'annexe indique en outre :

1. Le nom et le siège des entités dans lesquelles une participation directe ou indirecte est détenue, ainsi que la part du capital et des voix
2. Le solde des actifs et des engagements découlant d'opérations de leasings assimilables à des contrats d'achat et la ventilation de ces engagements entre une durée inférieure à un an, de un à cinq ans et de plus de cinq ans
3. De manière séparée, le montant global des cautionnements, obligations de garantie et constitutions de gage en faveur de tiers
4. Le montant global des actifs mis en gage ou cédés pour garantir des engagements propres, ainsi que des actifs sous réserve de propriété
5. Les méthodes utilisées pour la conversion des monnaies étrangères
6. Les affaires extraordinaires en suspens et les risques extraordinaires
7. Les événements importants postérieurs la date du bilan
8. Des explications sur les autres faits ayant influencé les comptes annuels de façon importante ou extraordinaire
9. Les dérogations fondées sur l'application du droit fiscal au sens de l'article 34
10. L'effectif moyen des collaborateurs, converti en emplois à plein temps
11. La valeur totale et le nombre des propres parts que l'entité ou des entités de son groupe détiennent en propre, ainsi que la valeur totale des parts acquises et aliénées au cours de l'exercice, indiquée de manière séparée

12. Le montant des augmentations de capital autorisées et conditionnelles non encore exécutées.

Articolo 22 Articolazione e contenuto

¹ L'allegato completa e illustra le altre parti del conto annuale.

² Contiene:

1. Informazioni sui principi applicati per la stesura del conto annuale, nella misura in cui non si tratta di principi imperativi per legge, come pure indicazioni sulla normativa tecnica utilizzata, comprese eventuali deroghe ai sensi dell'articolo 37 capoverso 3
2. Informazioni e spiegazioni complementari in merito a poste del bilancio, del conto economico e del conto dei flussi di tesoreria
3. Altre informazioni.

³ Se non figurano separatamente nel bilancio, nella voce "Altre informazioni" dell'allegato vanno inoltre indicati:

1. la ditta commerciale e la sede delle organizzazioni in cui è detenuta direttamente o indirettamente una partecipazione e la quota del capitale e dei diritti di voto
2. Il saldo complessivo degli attivi e degli impegni derivanti da operazioni di leasing analoghe a contratti di vendita e il saldo di tali impegni suddiviso per scadenze a un anno, a due fino a cinque anni e a oltre cinque anni
3. Separatamente, l'importo complessivo delle fidejussioni, degli impegni di garanzia e delle costituzioni di pegni a favore di terzi
4. L'importo complessivo degli attivi costituiti in pegno o ceduti per garantire impegni propri, come pure gli attivi che si trovano sotto riserva di proprietà
5. Il metodo utilizzato per la conversione di valute estere
6. Gli affari straordinari pendenti e i rischi straordinari
7. Gli eventi importanti successivi alla data di chiusura del bilancio
8. Spiegazioni su altri eventi che hanno esercitato un'influenza importante o straordinaria sul conto annuale
9. Rinvii e indicazioni conformemente all'articolo 34
10. L'effettivo medio del personale, convertito in impieghi a tempo pieno
11. Per le quote proprie dell'organizzazione:
il valore complessivo e il numero delle quote detenute dall'organizzazione, comprese quelle in possesso di organizzazioni del suo gruppo e, separatamente, il valore complessivo delle quote acquistate e alienate
12. L'importo dell'aumento autorizzato e dell'aumento condizionale del capitale cui non si è ancora proceduto

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 22 (Gliederung und Inhalt): Falls Art. 34 beibehalten wird, ist es sinnvoll, wenn auch mittlere und kleinere Organisationen i.S. von Art. 34 Abs. 3 resp. Art. 35 aufzeigen, in welchen Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen und in welcher Höhe sich aus der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften Abweichungen in der Bewertung gegenüber den Bestimmungen des RRG ergeben.

BL wie AG

GL	wie AG
LU	wie AG
NE	Article 22 : Pour le cas où l'article 34 était maintenu, il serait souhaitable que les petites et moyennes entités indiquent également, au sens des articles 34, alinéa 3 et 35, pour quels postes du bilan et du compte de résultat l'application du droit fiscal provoque des différences d'évaluation par rapport à la LECCA, ainsi que le montant pour lequel ces postes sont touchés.
NW	Art. 22 Abs. 3: Unter den Angaben im Anhang sollten Angaben zur beruflichen Vorsorge aufgelistet werden (Art des Anschlusses, werden Risiken teilweise selber getragen, Höhe der Arbeitgeberbeitragsreserven in der Vorsorgeeinrichtung).
SG	wie AG
SZ	wie AG
TG	wie AG

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK	Der Vorentwurf RRG sieht die Pflicht zur Offenlegung von Transaktionen mit Nahestehenden („related parties transactions“) nicht vor. Wir sind der Ansicht, dass Informationen über Aufwände und Erträge, die aus Geschäften mit Nahestehenden generiert werden, sowie Forderungen und Verpflichtungen gegenüber Nahestehenden für die Aussagekraft einer Jahresrechnung von grosser Bedeutung sind. Wer als Organisation mit Nahestehenden Geschäfte abwickelt, soll dies offenlegen, damit allfällige übermässige Abhängigkeiten oder möglicherweise nicht marktkonforme Transaktionen entsprechend ersichtlich oder mindestens überprüfbar werden. Eine Definition für „Nahestehende“ müsste demzufolge im RRG aufgenommen werden. Sie könnte sich beispielsweise nach jener gemäss FER 15, IAS 24 oder FASB Statement 57 richten.
------------	--

Universitäten / Universités / Università

UniBE	Absatz 1: Ersetzen durch:
--------------	---------------------------

„Der Anhang macht weitere Angaben und Ausweise. Er liefert Aufgliederungen, Erläuterungen, Begründungen und weitere Darstellungen zu den anderen Bestandteilen der Jahresrechnung.“

Begründung: Der Anhang ergänzt nicht nur und erläutert nicht nur, sondern er enthält

1. Angaben: Blosser Nennung ohne weitere Zusätze in Zahlenform oder verbal, z.B. Grundsätze, Personalaufwand
2. Ausweise: Zahlenangabe eines Sachverhaltes, z.B. Zahl der Mitarbeiter
3. Aufgliederungen: Aufteilung einer Grösse in einzelne Komponenten, z.B. Aufteilung des Umsatzes nach Produktgruppen oder Regionen

4. Erläuterungen: Verbale Kommentierung oder Interpretation von Posten der Bilanz, der Erfolgsrechnung oder der Finanzrechnung
5. Begründungen: Verbale Darlegung von Überlegungen und Argumenten für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen in Bilanz, Erfolgs- oder Finanzrechnung
6. Darstellungen: Zahlenangabe oder verbale Darstellung, verbunden mit einer Aufgliederung oder Erläuterung, z.B. Anlagespiegel, Eigenkapitalspiegel

Absatz 4 neu:

„Organisationen, die die Kriterien gem. Art. 43 Abs.1 erfüllen, haben zusätzlich die finanziellen Beziehungen der Organisation zu Mitgliedern der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane, früheren Mitgliedern der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane und deren Hinterbliebenen anzugeben. Dazu gehören:

- a. Bezüge aktiver Mitglieder*
- b. Bezüge früherer Mitglieder und Hinterbliebener*
- c. Kredite unter Angabe der Zinsen und wesentlichen Bedingungen an Mitglieder und Hinterbliebene*
- d. Haftungsverhältnisse zugunsten von Mitgliedern und Hinterbliebenen.“*

Begründung: Diese Angaben sind nicht nur in der EU verpflichtend sondern auch nach IAS Vorschriften (IAS 24).

Absatz 3: Ziffer 10: „vollzeitige Stellen“ durch „Vollzeitstellen“ ersetzen

UniFR Bedauerlicherweise enthält der Vorentwurf keine Vorschriften über die Offenlegung von Transaktionen mit nahestehenden Personen, wie das bei FER 15 oder Art. 43 der 4. EU-Richtlinie vorgeschrieben ist.

Insbesondere drängt sich bei Kapitalgesellschaften ungeachtet ihrer Grösse im Hinblick auf den Minderheitenschutz die Notwendigkeit auf, im Anhang die Offenlegung solcher Transaktionen zu verlangen.

UniLA La commission a renoncé à imposer la mention dans l'annexe des informations relatives aux rémunérations des organes de la société et aux avances et crédits, telles qu'exigées par l'art. 43 ch. 12 et 13 de la 4ème Directive (rapport, p. 122), au motif que de telles exigences seraient excessives. Elles ne le paraissent pas, si l'on prend soin de préciser, comme le fait le texte européen, que "ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie". En outre, l'art. 43 in fine de la 4ème Directive tel que modifié par la Directive 90/604 du 8 novembre 1990 (L 317, p. 57) permet aux Etats membres "de ne pas donner les indications prévues au paragraphe 1 point 12 lorsque ces indications permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes". Avec une telle cautèle si on le souhaite, il se justifierait de reprendre la réglementation européenne. En effet, par exemple pour celui qui envisage l'ouverture d'une action en responsabilité contre un organe d'une société anonyme selon les art. 754 ss CO, des renseignements sur les avantages concédés aux organes de la société peuvent être utiles, le cas échéant même indispensables.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold Vgl. die Ausführungen zu Art. 16.

KSS Artikel 22: Falls Art. 34 beibehalten wird, ist es sinnvoll, wenn auch mittlere und kleinere Organisationen i.S. von Art. 34 Abs. 3 resp. Art. 35 aufzeigen, in welchen Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen und in welcher Höhe sich aus der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften Abweichungen in der Bewertung gegenüber den Bestimmungen des RRG ergeben.

SBankV Wie bereits zu Art. 18 ausgeführt, dient es der Transparenz, dass gegenüber dem geltenden Recht im Anhang erheblich mehr Angaben gemacht werden müssen. Wie bisher müssen aufgrund von Art. 22 Abs. 3 Ziff. 10 Angaben über den Wert und die Anzahl der gehaltenen, veräusserten und erworbenen eigenen Aktien gemacht werden. Positiv ist, dass neu der Begriff "Gesamtwert" der Aktien verwendet wird. Damit ist klar, dass der Gesamtbestand im Sinne eines Durchschnittswertes ausgewiesen werden soll und nicht die einzelnen transaktionsspezifischen Werte.

Der Artikel sollte ein Gebot beinhalten, wonach die Eigenkapitalveränderungen in Form einer gesonderten Aufstellung nachzuweisen wären. Folgt man den IAS, wäre dabei eine Staffeldarstellung nach Bilanzpositionen (Art. 16 Abs. 3 Ziffer 17 ff.) zu wählen.

Die Marginalie sollte korrigiert werden. Sie ist nicht konsistent und daher nicht informativ. Die Funktionsbeschreibung im ersten Absatz gibt dem Leser keine Information über den Inhalt. Denkbare Formulierung wäre: Art. 22 Inhalt; Mindestgliederung.

Abs. 3 Ziffer 5: Die Bezeichnung bedarf der Korrektur (z.B. "Die auf die Währungsrechnung angewandten Grundsätze"). Sachlogisch würde diese Angabe zu den Rechnungslegungsgrundsätzen nach Abs. 2 Ziffer 1 gehören.

SBauerV Bei kleineren Organisationen, welche die Merkmale von Artikel 43 nicht erfüllen, sollte auf den vorgeschriebenen Anhang verzichtet werden.

Begründung: Als Sicherheit für die Mitglieder von kleineren Organisationen erwarten wir eine korrekte Buchführung und eine entsprechend vorgeschriebene Revision. Auf die Erstellung eines Anhanges sollte zur Einschränkung von Administrationskosten verzichtet werden.

SGV Alle kleinen Unternehmen sind ungeachtet ihrer Rechtsform von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs zu befreien. Nach heute gültiger Regelung haben nur Aktiengesellschaften einen Anhang zur Jahresrechnung zu erstellen. Nun wird der Inhalt des Anhanges deutlich erweitert und zudem dessen Erstellung für alle Unternehmensformen verbindlich erklärt. Da der Anhang auch der Revisionspflicht untersteht, ist der Mehraufwand erheblich und kann kleinen Unternehmen somit nicht zugemutet werden.

Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden, dann halten wir an den herrschenden Bestimmungen zum Anhang fest.

THK Abs. 3 Ziff. 1: Die Angabe der Tätigkeit der Organisation wäre sinnvoll (nicht eine statutarische Zweckumschreibung, vgl. auch Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht 2. Auflage S. 490). Eine Beurteilung kommt möglicherweise zu völlig anderen Schlüssen, je nachdem, ob in gewissen Län-

dern eine Produktions-, eine Handels- oder eine Immobilienfirma betrieben wird. Antrag:

1. *Firma, Sitz und Tätigkeit der Organisationen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht, sowie der Kapital- und der Stimmenanteil*

Abs. 3 Ziff. 2: Weshalb wird diese Zusatzangabe im Sinne einer Verfeinerung der Fristigkeit nicht allgemeiner und umfassender formuliert, so dass er für das langfristige Fremdkapital (gem. Art. 16 Abs. 3 Ziff 14 - 16) schlechthin gilt?

Abs. 3 Ziff. 4: Wie in Art. 663 b Ziff. 2 OR wird die Frage aufkommen, ob Buch- oder Verkehrswerte anzugeben sind. Die Vorschrift ist zu präzisieren.

Abs. 3 Ziff. 5: Die Präposition "auf" ist hier nicht treffend. Antrag:

5. *... bei der Umrechnung von ..., allenfalls ... für die Umrechnung von ...*

Abs. 3 Ziff. 6: Der Ausweis von Risiken schlechthin geht zu weit. Die Offenlegung ist einzuschränken auf Risiken, deren Eintreten sich schon irgendwie konkretisiert hat oder deren Konkretisierung sich abzeichnet (z. B. ein hängiges Verfahren oder eine von zuständiger Seite angedrohte Klage).

Abs. 3 Ziff. 8: Sollte in umfassenderer Art (nicht nur Einflüsse auf die Jahresrechnung) offengelegt werden, aber im Jahresbericht. Ziffer streichen und in Art. 42 einfügen (dann allerdings nicht von Einfluss auf die Jahresrechnung sprechen, sondern allgemein von aussergewöhnlichen Einflüssen, die bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der ...).

Abs. 3 Ziff. 11: Bei der Ausdrucksweise "ihrer Gruppe" besteht der gleiche Klärungsbedarf wie in Art. 18 Abs. 1 Ziff. 11 lit. b.

Was ist hier mit "Gesamtwert" gemeint? Der Anschaffungswert oder ein allfälliger Kurswert?

VEB

Abs. 3 Ziffer 4: Die hier genannte Definition vermag nicht zu befriedigen. Unseres Erachtens ist ein Gläubiger einer Organisation nicht nur an der Summe der verpfändeten Aktiven interessiert, sondern ebenso an den diesen gegenüberstehenden allfälligen (Kredit-)Verpflichtungen. Nur der Saldo aus beiden Grössen ist werthaltig. Ziffer 4 sollte deshalb folgenden Wortlaut aufweisen:

- a. *Summe der Buchwerte der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeten oder abgetretenen Aktiven unter Eigentumsvorbehalt*
- b. *Summe der dem unter a. genannten Betrag gegenüberstehenden effektiven Verpflichtungen*

Vorort

Wir teilen die Ansicht der Expertenkommission, dass die Bezüge der Mitglieder der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane sowie die entstandenen oder eingegangenen Pensionsverpflichtungen gegenüber früheren Mitgliedern der genannten Organe wie auch die gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen sowie der wesentlichen Bedingungen nicht im Anhang aufgeführt werden müssen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC A l'alinéa 3, la rubrique 6 requiert la publication des "affaires extraordinaires en suspens et des risques". Cette disposition est reprise des RPC (RPC 8 § 3) mais celles-ci précisent que ce poste comprend, par exemple, les engagements d'achats ou de livraisons, les transactions de change à terme ainsi que les obligations découlant d'instruments financiers. Comme la loi traite des instruments financiers dérivés à l'article 33, il faudrait encore distinguer clairement:

- les risques qui ne font pas l'objet de provisions parce qu'ils ne satisfont pas aux critères de constatation; par exemple un procès en cours;
- les engagements pour la construction d'immobilisations;
- d'autres engagements tels que, par exemple, une acquisition ou un désinvestissement.

On ne peut pas exiger les engagements pour des opérations commerciales ordinaires (par exemple commandes de marchandises, locations de moins d'un an, etc.) car ils sont exclus des RPC (RPC 10 § 14).

La rubrique 10 est trop stricte en ce qui concerne l'effectif du personnel. Elle devrait permettre de montrer l'effectif de fin d'année au lieu de l'effectif moyen.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Insbesondere Ziffer 6 in Art. 22 Abs. 3 geht eindeutig zu weit. Risiken sind offenzulegen, wenn sie sich konkretisieren, d.h. dann sind für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Rückstellungen zu bilden. Auch Ziffer 7 und 8 dürften in dieser Form weitreichende Konsequenzen haben und sind nochmals zu überdenken. Nicht zuletzt dürften Ziffer 6, 7 und 8 auch Auswirkungen auf das Verantwortlichkeitsrecht haben.

Artikel 23 Beteiligungsverhältnisse und Aufteilung des Umsatzes

¹ Eine Organisation kann auf die Angabe einzelner Beteiligungsverhältnisse oder auf die Aufteilung des Umsatzes im Anhang verzichten, wenn ihr oder einer zur gleichen Gruppe gehörenden andern Organisation daraus erhebliche Nachteile erwachsen.

² Der Abschlussprüfer ist darüber mit Angabe der Gründe zu unterrichten.

Article 23 Participations et répartition du chiffre d'affaires

¹ Dans l'annexe, une entité peut exceptionnellement renoncer à indiquer des participations ou la ventilation du chiffre d'affaires s'il peut résulter de ces indications d'importants préjudices pour elle ou pour une autre entité appartenant au même groupe.

² Le contrôleur des comptes doit en être informé avec l'indication des motifs.

Articolo 23 Partecipazioni e ripartizione della cifra d'affari

¹ Un'organizzazione può rinunciare a fornire nell'allegato indicazioni su singole partecipazioni o sulla ripartizione della cifra d'affari se tali informazioni possono comportare per essa o per un'altra organizzazione appartenente allo stesso gruppo gravi pregiudizi.

² Il revisore contabile deve essere informato dei motivi.

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Art. 23 (Beteiligungsverhältnisse und Aufteilung des Umsatzes): Die Einschränkung betreffend Beteiligungsverhältnisse und Aufteilung des Umsatzes darf aber nicht den Steuerbehörden gegenüber gelten. Deshalb sollte die Ergänzung aufgenommen werden:
"Der Abschlussprüfer und die Steuerbehörden sind darüber mit Angabe der Gründe zu unterrichten."
- BL** wie AG
- GL** wie AG
- LU** wie AG
- NE** Article 23 : La faculté de renoncer à indiquer des participations ou la ventilation du chiffre d'affaires ne doit pas valoir à l'encontre des autorités fiscales. Il convient dès lors d'ajouter cette phrase:
"Une communication motivée sur les raisons de ce choix doit être faite au contrôleur des comptes et aux autorités fiscales".
- SG** wie AG
- SZ** wie AG
- TG** wie AG
- Massgebend für den Verzicht auf bestimmte Angaben ist der Gläubigerschutz.
- TI** Il concetto di "cifra d'affari", non appare tra le componenti dell'Allegato (art. 22). Non sembra logico prevederne i casi di esenzione dall'obbligo di indicarlo (art. 23), senza prima definirlo nella legge.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EBK** Diese Ausnahmebestimmung, welche in leicht veränderter Form vom alten OR übernommen wurde, ist eine Durchbrechung des Grundsatzes der Fair presentation. Eine hinreichende Begründung für diese Durchbrechung liegt unserer Ansicht nicht vor und lässt sich heute auch nicht mehr rechtfertigen. Die Bestimmung ist deshalb ersatzlos zu streichen.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** In Artikel 22 wird nirgends gesagt, dass der Umsatz im Anhang (nach welchen Kriterien?) aufzuteilen ist.
- UniLA** Pour les remarques, voir sous chiffre 301.041.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

- SP** Biffer
- Nous estimons que cette disposition est en contradiction avec le principe de la fair presentation puisqu'il ouvre la porte aux abus, en offrant un moyen légal de contourner la loi!

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- IndHold** Bei Art. 23 stellt sich die Frage, warum die heute gültige, breiter definierte Klausel abgeschafft werden soll, welche ein Unternehmen von Offenlegungspflichten befreit, wenn durch die Offenlegung Schaden entstehen würde (Art. 663h OR). Wir fordern die Beibehaltung dieser "escape clause".
- Unter gewissen Voraussetzungen kann gem. Art. 23 auf die Aufteilung des Umsatzes im Anhang verzichtet werden. Die Aufteilung selbst ist jedoch nirgends postuliert. Wir schlagen vor, dies in Art. 22 RRG (Gliederung und Inhalt des Anhangs) zu machen.
- KSS** Artikel 23: Die Einschränkung betreffend Beteiligungsverhältnisse und Aufteilung des Umsatzes darf aber nicht den Steuerbehörden gegenüber gelten. Deshalb sollte die Ergänzung aufgenommen werden:
- “Der Abschlussprüfer und die Steuerbehörden sind darüber mit Angabe der Gründe zu unterrichten.”*
- SBankV** Die geltende Formulierung ist verwirrend, da der Vorentwurf überhaupt keine Anforderungen in Sachen Segmentausweise (Abs. 1) stellt. Möglicherweise ist dies bei der Redaktion übersehen worden, verlangen doch die EG-Richtlinien genau jene Aufteilung der Umsatzerlöse, auf die sich vorliegende Formulierung bezieht.
- Der Verzicht auf eine unlimitierte Schutzklausel wie im geltenden OR verwirklicht den Transparenzgedanken. Die Schutzbestimmung sollten aber gerade für nicht börsenkotierte, kleine, personenbezogene Unternehmen geöffnet werden, um auch in internationaler Sicht eine Überregulierung zu vermeiden.
- SGB** Wir beantragen die Streichung dieses Artikels, welche es Organisationen willkürlich erlauben würde, ihre Beteiligungsverhältnisse oder die Aufteilung des Umsatzes zu verschweigen, wenn sie Nachteile daraus für sich ableitet. Das Interesse an Klarheit und Transparenz geht vor.
- STV** Antrag:
- Ersatzlos streichen
- Begründung: Zur geforderten Fair presentation gehört auch die Offenlegung der Beteiligungsverhältnisse dazu.
- THK** Abs. 1: ... Angabe einzelner Beteiligungsverhältnisse?
- Hier gibt es eine Befreiung hinsichtlich des Umsatzes. Eine Aufgliederung des Umsatzes wurde aber zuvor nirgends verlangt. Eine solche kommt erst in Art. 36 (via ein Regelwerk) zur Sprache, aber Art. 36 gilt nur für grosse Organisationen.
- Entweder ist die Befreiung hier bloss auf die Beteiligungen zu beziehen, oder es ist an früherer Stelle eine Aufteilung der Umsätze zu verlangen.
- Antrag:
- Eine Organisation kann auf die Angabe einzelner Beteiligungen im Anhang verzichten, wenn ihr oder einer zur gleichen Gruppe gehörenden andern Organisation daraus erhebliche Nachteile erwachsen.*

6. Abschnitt: Bewertung
Section 6: Evaluation
Sezione 6: Valutazione

Artikel 24 Grundsätze

- ¹ Für Aktiven und Verbindlichkeiten gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.
- ² Bei der Bewertung ist die Realisierbarkeit zu berücksichtigen.
- ³ Die Bewertung der Aktiven und der Verbindlichkeiten muss vorsichtig erfolgen, darf aber nicht zur Bildung von willkürlichen Reserven führen.

Article 24 Principes

- ¹ Le principe de l'évaluation séparée vaut pour les actifs et les dettes.
- ² L'évaluation tient compte des perspectives de réalisation.
- ³ L'évaluation des actifs et des dettes s'effectue de manière prudente, mais ne doit pas conduire à la création de réserves arbitraires.

Articolo 24 Principi

- ¹ Agli attivi e ai debiti si applica il principio della valutazione separata.
- ² Nella valutazione occorre tener conto delle prospettive di realizzazione.
- ³ La valutazione degli attivi e dei debiti va effettuata con prudenza, ma non deve indurre alla costituzione di riserve arbitrarie.

Kantone / Cantons / Cantoni

- BE** Dass die Bewertungsfrage konsequenter angegangen wird, ist zu begrüssen. Der Grundsatz der Einzelbewertung wird hingegen genauso wenig wie die Ausnahmen spezifiziert. Eine Präzisierung ist erwünscht.
- JU** Alinéa 3: La notion des «réserves arbitraires» devra être expliquée dans le message. Si elle est retenue, il appartiendra aux praticiens, notamment aux experts comptables et aux juges, de déterminer les contours de cette notion.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Absatz 1: Vgl. hierzu unsere Anmerkungen zu Artikel 9. Also hier wegnehmen und bei Art. 9 einfügen.
- Absatz 3:
„Für Aktiva und Verbindlichkeiten gilt der Grundsatz der Verlustvorwegnahme.“
- Begründung: Bei dieser Formulierung kann auf den Halbsatz nach dem Komma in alter Fassung verzichtet werden.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP L'évaluation globale sur laquelle repose actuellement notre droit comptable autorise la compensation de plus-values ou de moins-values au sein d'un poste du bilan. En d'autres termes, aucune correction de valeur n'est nécessaire tant que la valeur comptable globale ne s'en trouve point modifiée. Cet état de choses, contraire au principe de la présentation fidèle de la situation économique, est incontestablement insatisfaisante. C'est pourquoi nous approuvons la teneur de l'article 24 alinéa 1 qui requiert que les actifs et les engagements soient évalués séparément (principe de l'évaluation séparée par opposition à l'évaluation globale).

IndHold Vom Grundsatz der Einzelbewertung kann in IAS in gewissen Fällen (IAS 25 § 19) abgewichen werden und eine Bewertung auf Portfolio-Basis vorgenommen werden. Dieses Wahlrecht sollte nicht eingeschränkt werden.

SBauerV Artikel 24 bis Artikel 34:

Der Grundsatz der "Fair presentation" muss auf die grossen Unternehmen beschränkt werden. Kleinen Unternehmen (gemäss Artikel 43) sollte bei Bewertungsfragen ein Wahlrecht zugestanden werden, wobei Überbewertungen, aus Gründen der Vorsicht, zu verbieten sind (heutige Praxis).

Begründung: Eine wesentliche Änderung durch das RRG betrifft die Bewertungsfrage. Durch den Grundsatz der "Fair presentation" wird die Bildung von Willkürreserven unzulässig. Der Grundsatz der "Fair presentation" macht für grosse Organisationen und Publikumsgesellschaften Sinn, deren Aktien an der Börse gehandelt werden. Die Interessen der Titelinhaber rechtfertigen die korrekte Darstellung der wirtschaftlichen Situation.

Hingegen stehen beim KMU andere Werte im Vordergrund. Die Eigentümer sind oft aus einem engen Kreis von Beteiligten. Bei solchen Unternehmen stehen andere Prioritäten bei der Gestaltung der Bilanz im Vordergrund. Hier ist vor allem die Steuerplanung zu erwähnen, die vom Prinzip der "Fair presentation" sehr stark eingeschränkt wird.

Mit Artikel 34 und 70 durchbricht der Gesetzgeber das Prinzip von "Fair presentation" selber und macht dem Steuerrecht Zugeständnisse. Will man dem "Fair presentation" zum Durchbruch verhelfen, muss man das Massgeblichkeitsprinzip aufgeben (d.h. die Handelsbilanz ist nicht mehr für das Steuerrecht massgebend) oder aber die steuerlichen Regeln dem RRG anpassen.

Es müsste also einen steuerschonenden Übergang geben und damit dürften die erstmalige Neubewertung sowie spätere handelsrechtliche Zwangsaufwertungen steuerlich nicht erfasst werden.

Aus Praktikabilitätsgründen und aufgrund der geringen Bedeutung der "Fair presentation" für die Beteiligten der KMU, ist das Prinzip der "Fair presentation" auf die grossen Unternehmen (gemäss Artikel 43) zu beschränken.

SGV Art. 24 bis 34:

Eine der wesentlichsten Änderungen des RRG betrifft die einzelnen Bewertungsregeln. Durch den Grundsatz der „Fair presentation“ wird die Bil-

derung von Willkürreserven grundsätzlich unzulässig.

Für grosse Organisationen und Publikumsgesellschaften, deren Aktien an der Börse gehandelt werden, ist gegen die „Fair presentation“ als Grundsatz nichts einzuwenden. Schon die Interessen der Titelinhaber rechtfertigen die getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.

Für KMU indessen, deren Eigentümer in den meisten Fällen aus einem engen Kreis direkt Beteiligter besteht, stehen andere Prioritäten im Vordergrund. Für diese Unternehmen stellt die Forderung nach „Fair presentation“ im Bereich der Steuerplanung eine gravierende Einschränkung dar, auch wenn in Art. 34, der das Verhältnis zum Steuerrecht regelt, das Prinzip der „Fair presentation“ durch den Gesetzgeber selber wieder teilweise durchbrochen wird.

Generell kann gesagt werden, dass je kleiner das Unternehmen, desto geringer ist das öffentliche Interesse an diesem und desto weniger sollten daher auch Grundsätze der „Fair presentation“ für dieses gelten. Wir sprechen uns also im Grundsatz für die „Fair presentation“ aus, diese muss allerdings je nach der Grösse des Unternehmens differenziert zur Anwendung kommen.

Wenn das Gesetz in Art. 24 Abs. 3 vorschreibt, dass die Bewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten einerseits vorsichtig zu erfolgen habe, andererseits aber nicht zur Bildung von Willkürreserven führen dürfe, so sind ernsthafte Bewertungsprobleme vorprogrammiert. Bei der Beurteilung dieser Sachlage werden zudem auch die Abschlussprüfer gefordert sein.

STV Wie eingangs erwähnt, befürwortet der STV ausdrücklich die Fair presentation, doch darf diese nicht mit steuerlichen Nachteilen verbunden werden.

VFGI Eine der wesentlichsten Änderungen des RRG betrifft die einzelnen Bewertungsregeln. Durch den Grundsatz der "fair presentation" wird die Bildung von Willkürreserven grundsätzlich unzulässig. Für KMU, deren Eigentümer in den meisten Fällen aus einem engen Kreis direkt Beteiligter besteht, stellt die Forderung nach "fair presentation" im Bereich der Steuerplanung eine gravierende Einschränkung dar. Generell kann gesagt werden, je kleiner das Unternehmen desto geringer ist das öffentliche Interesse an diesem und desto weniger sollten auch Grundsätze "fair presentation" für diese gelten. Grundsätzlich unterstützen wir den Gedanken der "fair presentation", dieser muss allerdings je nach der Grösse des Unternehmens differenziert zur Anwendung kommen.

Artikel 24 Absatz 3 ist verwirrend, wenn die Bewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten einerseits vorsichtig zu erfolgen hat, andererseits aber nicht zur Bildung von Willkürreserven darf.

Vorort Art. 24 ff. Bewertung: In noch grösserem Umfange als andere Bestimmungen ist der 6. Abschnitt (Art. 24 bis 33) auf grössere Unternehmen mit zahlreichen Investoren ausgerichtet. Hier ist es angezeigt, sich voll auf anerkannte Regelwerke abzustützen und nicht ein eigenes System aufzubauen. Andernfalls besteht die Gefahr, dass ein Widerspruch zwischen den anerkannten Regelwerken und den gesetzlichen Bestimmungen entsteht. Bereits heute ist dies der Fall, werden doch etwa die nach IAS bestehenden Wahlrechte unnötig eingeschränkt. Wir können diesbezüglich

auf die Ausführungen der Industrie-Holding in ihrer direkt eingereichten Stellungnahme verweisen.

Wir unterstützen die differenzierten Ausführungen der *IHK*:

Bewertungsvorschriften für grosse Organisationen:

Die Bewertungsvorschriften im vorgeschlagenen Gesetz richten sich damit weitgehend nach der heutigen Praxis, wie sie in anerkannten Regelwerken (FER, IAS, US GAAP) empfohlen wird. Zahlreiche Firmen befolgen bereits heute freiwillig diese Bewertungsregeln. Eine "Fair Presentation" ruft nach detaillierten Regelungen, die jedoch in einem Gesetz nie festgeschrieben werden sollten, damit eine laufende Anpassung an die aktuelle Praxis möglich ist.

Die Bewertungsvorschriften des vorgeschlagenen Gesetzes sind für grosse Unternehmen kaum von Bedeutung. Diese müssen sich gemäss Art. 36 an ein anerkanntes Regelwerk halten. In diesen Fachempfehlungen wie z.B. FER, IAS und US GAAP sind die Bewertungsregeln ausführlich beschrieben. D.h. für grosse Unternehmen braucht es die ausführliche Beschreibung der Bewertungsvorschriften im Gesetz nicht, lediglich die Festlegung der wichtigsten Grundsätze.

Nicht beantwortet ist allerdings die Frage, wer künftig entscheidet, wenn eine Änderung eines anerkannten Regelwerkes dem Gesetz widerspricht. Was ist in diesem Falle gültig? Hier braucht es eine Regelung analog wie im Börsengesetz.

Bewertungsvorschriften für "mittlere" Organisationen:

Die "mittleren" Unternehmen sind vom vorgeschlagenen Gesetz am meisten betroffen. Sie werden und müssen die Bewertungsregeln einhalten, da ihre Jahresrechnung gemäss Art. 43 revidiert werden muss.

Bewertungsvorschriften für "kleine" Organisationen:

Für kleine Organisationen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind, bestehen diverse Ausnahmeregelungen. Zudem müssen Organisationen, die die Grössemerkmale von Art. 43 nicht erfüllen, ihren Einzelabschluss nicht durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen. Nach der Erfahrung gestalten diese Organisationen ihren Abschluss lediglich entsprechend den Vorschriften der Steuergesetze, was zwangsläufig im Widerspruch zu Art. 34 stehen wird. In diesen Organisationen werden die Kenntnisse fehlen, wie ein Jahresabschluss nach "Fair Presentation" zu erstellen ist. Wenn die Jahresrechnung nicht revidiert wird, fehlt ein Korrektiv und eine Möglichkeit, dass der Revisor die Kleinunternehmer bezüglich zeitgemässer Rechnungslegung schult. Es ist deshalb anzunehmen, dass sich die Bewertungsvorschriften des vorgeschlagenen Gesetzes bei kleinen Unternehmen nicht durchsetzen, resp. nur beschränkt angewendet werden. Bereits heute besteht eine grosse Wissensspanne zwischen Klein- und Grossunternehmen bezüglich Anforderungen an eine zeitgemässe Rechnungslegung. Das vorgeschlagene RRG wird sich bei kleinen Organisationen nur durchsetzen, wenn Druck von den Banken / Kapitalgebern ausgeübt wird. Wir schlagen daher vor, die kleinen Organisationen von der Beachtung der Art. 26 bis 33 zu befreien.

Einzelbewertung:

Die vorgeschlagene Einzelbewertung entspricht internationaler Praxis. Sie bringt jedoch kleinen Organisationen einen erheblichen Mehraufwand, weil eine Einzelbewertung detailliertere und genauere Inventare verlangt, mit Angaben zur Werthaltigkeit einzelner Positionen. Dieser Mehraufwand wird vor allem für die Bewertung der Vorräte entstehen, weniger bei der Bewertung der Sachanlagen (u.a. bei Liegenschaften) und Finanzanlagen (u.a. bei Beteiligungen).

Nach heutiger Praxis, aufgrund der Sammelbewertung, werden Über- und Unterbewertungen miteinander verrechnet. Die vorgeschlagene Einzelbewertung, vor allem der Liegenschaften und Beteiligungen, wird aus heutiger Sicht zu zusätzlichen Abschreibungen führen, was die Bonität der Unternehmen, z.B. bei Kreditgebern, wahrscheinlich vermindern wird und Steuerausfälle verursachen wird. Mit Rücksicht auf das ungünstige Kosten-Nutzen-Verhältnis schlagen wir vor, die Kleinen Unternehmen von der Pflicht zur Einzelbewertung auszunehmen.

Verzicht auf detaillierte Bewertungsvorschriften im Gesetz:

Aufgrund der vorstehenden Überlegungen stellt sich ernsthaft die Frage, ob es detaillierte Bewertungsvorschriften im Gesetz überhaupt braucht. Wir meinen Nein. Denn die grundsätzlichen Bewertungsvorschriften in einem Gesetz können niemals alle Fragen klären wie z.B. eine Fachempfehlung oder ein internationaler Rechnungslegungsstandard. Wie umfangreich die Bewertungsregeln werden, wenn ein "true and fair", resp. eine "Fair Presentation", angestrebt wird, ist z.B. aus FER und IAS eindrücklich ersichtlich. Weil Gesetzesänderungen langwierig sind, können die Gesetze nicht rasch genug den aktuellen Anforderungen angepasst werden wie ein Rechnungslegungsstandard.

Schlussfolgerungen: Deshalb schlagen wir vor, dass das neue Rechnungslegungsrecht auf detaillierte Bewertungsvorschriften verzichtet. Kleine Organisationen sollen weiterhin ihre Jahresrechnungen entsprechend den Vorschriften der Steuergesetze aufstellen dürfen. Mittlere Unternehmen sollen sich nach einem Rechnungslegungsstandard (Minimum Fair) richten. Grosse Unternehmen müssen sich, entsprechend Art. 36, in jedem Fall an ein anerkanntes Regelwerk halten.

Spezielle Bewertungsvorschriften:

Das vorgeschlagene Gesetz sieht Bewertungsvorschriften vor, die kleinen Organisationen zusätzliche Arbeiten bei Ermittlung der Daten bringen, die Interpretation der Jahresrechnung eher einschränken als fördern. Zu beachten sind etwa:

Art. 26 Abs. 3: "Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs, wie Wertschriften und Handelswaren sind zum Kurs am Bilanzstichtag, Fremdwährungspositionen sind zum Devisenkurs am Bilanzstichtag einzusetzen."

Art. 28 Abs. 1: "Beteiligungen an kontrollierten Organisationen sind zum anteiligen Eigenkapitalwert einzusetzen, auch wenn dieser höher ist als die Anschaffungskosten."

Art. 29 Abs. 1: "Finanzanlagen, die mit dem Zweck gehalten werden, Mietzinse, Leasing- oder Lizenzgebühren und ähnliche Erträge zu erzielen, können zum Ertrags-, höchstens aber zum Veräusserungswert bewertet werden, auch wenn diese höher sind als die Anschaffungs- oder Herstellkosten."

Diese drei Positionen werden aufgrund der voranstehenden Gesetzesartikel jährlich neu beurteilt werden müssen. Eine Auf- oder Abwertung wird das Jahresergebnis beeinflussen. Wenn keine saubere Trennung in betrieblich / nichtbetrieblich vorgenommen wird, leidet die Transparenz sowohl des Jahresabschlusses als auch der Mehrjahresvergleiche darunter, was zu Fehlentscheiden führen kann.

Zu beachten ist: diese neuen Gesetzesartikel stehen im Widerspruch zur Bewertung der Immobilien, wo eine Aufwertung über den Anschaffungswert, wie heute im Aktienrecht vorgesehen, nicht mehr erlaubt ist. In diesem Zusammenhang ist Art. 70 "Neubewertungen" zu berücksichtigen.

Nicht geregelt in Art. 29 sind die Unterteilung in betrieblich / nichtbetrieblich, die Abschreibungs- und Kapitalisierungszinssätze.

Bei einer Bewertung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen müssen latente Steuern berücksichtigt werden, was die Interpretation der Jahresrechnung für Kleinunternehmer weiter erschwert.

Organisationen mit wesentlichen Beteiligungen sollten immer einer Konsolidierungspflicht unterliegen, womit eine Bewertung zum anteiligen Eigenkapitalwert keine zusätzliche Information bringt und deshalb nicht gemacht werden sollte. Organisationen mit unwesentlichen Beteiligungen sollten diese zu den Anschaffungs-, resp. höchstens zu Veräusserungswerten bilanzieren. Die Equity-Betrachtung ist zudem lediglich eine Substanzwertbetrachtung, die nur beschränkt aussagefähig ist.

Ausnahmen und Schutzklauseln:

Die Ausnahmen, z.B. in Art. 11, die Schutzklauseln in Art. 23 werden eine "Fair Presentation" verhindern. Die Organisationen werden immer eine Begründung finden, um aufgrund dieser Artikel ihre Rechnungslegung nicht entsprechend dem Gesetz vornehmen zu müssen.

Ausnahmeregelungen für nicht grosse Organisationen sind u.a. in Art. 18, Art. 21, Art. 34 enthalten.

Zusammenfassung: Die Bewertungsfragen sind für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage zusammen mit den Offenlegungsbestimmungen ausschlaggebend. Die vorgeschlagenen Bewertungsvorschriften entsprechen der heutigen Praxis (Ausnahme Beteiligungen), wie sie in allgemein anerkannten Regelwerken beschrieben sind. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist das Ziel. Das vorgeschlagene Gesetz ist zu wenig griffig, resp. der Interpretationsspielraum ist zu gross. Das vorgeschlagene Gesetz schafft mit der "Fair Presentation" eine Scheintransparenz, weil es zuwenig griffig formuliert wurde. Insbesondere werden die Schutzklauseln, z.B. in Art. 23 "wenn ihr daraus erhebliche Nachteile erwachsen", die Ziele des Gesetzes durchkreuzen. Auch das Bewertungswahlrecht, z.B. der Anlagen, wird eine "Fair Presentation" und die Vergleichbarkeit einschränken. Die Transparenz wird teilweise noch erschwert, weil Abweichungen lediglich im Anhang offenzulegen sind.

Die detaillierten Bewertungsfragen sollten nicht im Gesetz enthalten sein, weil diese nie abschliessend geregelt werden können. Zum Beispiel sind die Abschreibungsmethoden nicht beschrieben. Es besteht die Gefahr, dass zuviel oder zuwenig im Gesetz geregelt wird. Siehe dazu die umfangreichen Beschreibungen in anerkannten Regelwerken. Das Gesetz sollte lediglich die allgemeinen Bewertungsgrundsätze festschreiben, z.B. in einem ergänzten Art. 25. Mittlere und grosse Organisationen sollten sich an ein anerkanntes Regelwerk halten müssen. Kleinere Organisationen richten sich nach den Anforderungen der Steuergesetze. Jährliche Neubewertungen, resp. Anpassungen an Börsen-, Tages- und Ertragswerte ihrer Bilanzbestände, sollten nur mittlere und grosse Organisationen vornehmen müssen. Kleinere sollten davon befreit werden.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 2 mentionne que l'évaluation tient compte des perspectives de réalisation. Cet article manque de clarté. Lorsqu'un actif est évalué au coût historique, les perspectives de réalisation interviennent uniquement s'il apparaît que la valeur portée au bilan est surévaluée. Ainsi il faudrait modifier le texte comme suit :

« L'évaluation tient compte des prescriptions suivantes, pour les actifs au maximum du flux financier moyen escompté, pour les passifs au moins au flux financier supposé. »

OdA L'art. 24 al. 2 prévoit que "l'évaluation tient compte des perspectives de réalisation".

Cet alinéa n'est pas clair. Le rapport explicatif (p. 124) précise que cette disposition doit être comprise comme une norme prévoyant que les actifs facilement réalisables doivent être comptabilisés à la valeur vénale. L'art. 24 est toutefois un article fixant des principes généraux. Les règles d'évaluation relatives aux différents types d'actifs sont fixées dans les articles suivants (art. 25 et suivants). L'art. 26, en particulier, règle l'évaluation des créances, dettes et valeurs cotées en bourse et prévoit que ces dernières sont évaluées au cours boursier. L'art. 24 al. 2 crée une incertitude juridique : quels seront les actifs qui seront évalués à la valeur vénale ? Tous les actifs facilement réalisables ou seulement ceux mentionnés à l'art. 26 ? L'art. 24 étant un article de principe, il semblerait raisonnable de supprimer l'alinéa 2 et d'ajouter un article spécifique pour les actifs facilement réalisables. Eventuellement, l'art. 26 pourrait être complété et étendu à certains types d'actifs facilement réalisables qui seraient énumérés. Enfin, une troisième possibilité serait, pour la définition des actifs facilement réalisables, de renvoyer à un cadre de référence.

L'art. 24 al. 3 est la concrétisation du principe de fair presentation. Il permet de s'assurer que tous les tiers auxquels s'adressent les comptes de la société puissent se faire une

image fidèle de celle-ci. Le principe de la prudence est maintenu mais ne doit pas permettre la création de réserves arbitraires. Cette disposition s'inscrit dans le cadre de l'introduction de la fair presentation.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Artikel 24 – 33:

Die Bewertungsgrundsätze sind einer laufenden Anpassung unterworfen. Es stellt sich hier die Frage, ob diese nicht besser in einer Verordnung festgehalten werden sollten, das Gesetz dazu setzt lediglich die Leitplanken. Die Umsetzung des Grundsatzes zur Einzelbewertung dürfte nebst der Umstellungsphase auch später zu massiven Auswirkungen führen. Das Problem der Revisionsstellenhaftung wird sich verschärfen, siehe auch den kürzlich erlassenen BG-Entscheid bezüglich Dritthaftung der Revisionsstelle vom 19.12.1997.

Artikel 25 Aktiven allgemein

- ¹ Der Wert bestimmt sich auf der Grundlage der Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten.
- ² Der Wertverzehr durch Nutzung ist durch Abschreibung und der anderweitige dauernde Wertverlust durch Wertberichtigung entsprechend dem Wert für die Organisation zu berücksichtigen.
- ³ Vorbehalten bleiben die besonderen Bewertungsvorschriften der nachfolgenden Artikel.

Article 25 Actifs en général

- ¹ La valeur d'un actif se détermine sur la base de son coût d'acquisition ou de production.
- ² Les actifs font l'objet d'amortissements pour constater les diminutions de valeur résultant de l'usage et de corrections de valeur pour constater d'autres moins-values durables, pour tenir compte de la valeur que ces actifs représentent pour l'entité.
- ³ Demeurent réservées les dispositions particulières des articles suivants.

Articolo 25 Attivi in generale

- ¹ Il valore di un attivo si determina in base al prezzo di acquisizione o al costo di produzione del medesimo.
- ² Gli attivi sono oggetto di ammortamenti per tener conto del deprezzamento risultante dalla loro utilizzazione e di rettifiche di valore, operate in funzione del valore degli attivi per l'organizzazione, per tener conto di altri deprezzamenti durevoli.
- ³ Sono salve le disposizioni speciali in materia di valutazione di cui agli articoli seguenti.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Absatz 1 wird unter anderem von "Anschaffungskosten" gesprochen. Bei Gegenständen, welche hohe Anschaffungskosten aufweisen und einem starken Wertzerfall unterliegen, ist vom Marktwert auszugehen (allenfalls ist im Anhang zur Jahresrechnung auf diesen Umstand hinzuweisen).

Die Möglichkeit der Bewertung zu einem allfälligen tieferen Marktwert ist nicht vorgesehen. Artikel 27 Absatz 2 hingegen sieht in diesem Fall den tieferen Wert vor.

Das System der Abschreibungen und der Wertberichtigungen in Absatz 2

erscheint nicht ausgereift. Aus diesem Grund geben wir der geltenden Fassung von Artikel 669 Absatz 1 OR den Vorzug.

Es sind Präzisierungen anzubringen, in wie weit die Personalvorsorgeeinrichtungen von dieser und den folgenden Rechnungslegungsvorschriften betroffen sind (vgl. Art. 53 ff. des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]).

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 25 Abs. 1: Bei Gegenständen, die hohe Anschaffungskosten haben, und nachher sofort einen gewissen Wertzerfall am Markt erfahren, sollte der Marktwert miterwähnt werden.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 2 ist zu ersetzen durch:

„Der nutzungsbedingte Wertverlust ist durch planmässige Abschreibungen und der anderweitige dauernde Wertverlust durch Wertberichtigung entsprechend dem Wert für die Organisation zu berücksichtigen.“

Begründung: Im vorliegenden Fall soll unterschieden zwischen einem durch Nutzung bedingten Wertverlust, den man planmässig durch Abschreibungen (depreciation) erfasst. Hat man darüber hinausgehende Wertverluste, z.B. durch Preisverfall, so sind zusätzlich Wertberichtigungen (impairment) anzusetzen.

„Anschaffungskosten“ durch „Anschaffungsaufwand“, „Herstellungskosten“ durch „Herstellungsaufwand“ ersetzen. Aufwand ist der betriebswirtschaftlich korrekte Begriff. Durchgängig im gesamten Gesetzestext ersetzen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Abs. 2: Die Abschreibungen sollten in „planmässige und ausserplanmässige“ aufgeteilt werden, wie das in Theorie und Praxis bereits üblich ist.

Die jährliche Überprüfung der Werte (Impairment Tests) wird lediglich bei den immateriellen Werte erwähnt. Diese Anforderung gilt indessen für alle Aktiven und gehört somit in den Art. 25. Antrag:

Der Wertverzehr durch Nutzung ist durch planmässige Abschreibungen und der anderweitige dauernde Wertverlust durch ausserplanmässige Abschreibungen oder Wertberichtigungen entsprechend dem Wert für die Organisation zu berücksichtigen. Diese Werte sind jährlich zu überprüfen und allenfalls anzupassen.

VEB Abs. 1: Im Hinblick auf die weitverbreitete Teilkostenrechnung schlagen wir vor, den Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Der Wert bestimmt sich auf der Grundlage der vollen Anschaffungsbeziehungsweise Herstellungskosten.

Abs. 3: Da im Artikel 18 Abs. 1 Ziffer 7 zwingend ein Anlagespiegel verlangt wird, was wir unterstützen, ist der Abs. 3 des Entwurfes neu als Abs. 4 vorzusehen und der folgende Text einzusetzen:

Die Bewertungsansätze dürfen nicht zu willkürlichen Reserven führen. Für jeden in der Bilanz ausgewiesenen Aktivposten des Anlagevermögens müssen die folgenden Angaben ausgewiesen werden: Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert, kumulierte Abschreibungen (Wertverzehr), kumulierte Wertberichtigungen (Wertverluste), Aufwertungen. Die Bewertungsgrundsätze sind im Anhang aufzuführen.

Abs. 4: Übernahme des Textes aus dem bisherigen Artikel 25 Abs. 3:

Vorbehalten bleiben die besonderen Bewertungsvorschriften der nachfolgenden Artikel.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 1 devrait tenir compte du principe largement répandu du calcul des coûts partiels, et le texte devrait être modifié comme suit :

« La valeur d'un actif se détermine sur la base de la totalité de son coût d'acquisition ou de production. »

L'alinéa 2 requiert des corrections de valeurs pour constater des moins values durables. Ces corrections de valeurs sont appelées "impairments" par les anglo saxons (La norme IAS 16 sur les immobilisations corporelles prévoit qu'un actif doit faire l'objet d'une correction de valeur lorsque le montant au bilan est inférieur à la valeur récupérable. La norme IAS 36 qui sera en vigueur à partir de 2000 fixera d'une manière très précise quand et comment une telle correction de valeur devra être effectuée.). Il s'agit de l'un des domaines très complexe de la comptabilité qui devrait être traité exclusivement par les cadres de référence à l'instar de ce que la loi prévoit pour les instruments dérivés (LECCA art. 33). Ainsi, l'article 25 devrait préciser

"les corrections de valeurs s'effectuent suivant le cadre de référence utilisé ou, si les comptes annuels sont établis exclusivement d'après la présente loi, en utilisant un cadre de référence au sens de l'article 36".

L'alinéa 3 devrait être complètement modifié étant donné qu'il a été demandé à l'article 18 alinéa 1 rubrique 7, d'améliorer la transparence de l'évaluation des immobilisations.

« Les règles d'évaluation ne doivent pas permettre la création de réserve cachée. Pour tous les postes actifs immobilisés du bilan, les éléments suivants doivent être indiqués : coûts d'acquisition ou de production, amortissements cumulés, indexations cumulées, réévaluations. Les critères d'évaluation doivent être indiqués dans l'annexe. »

Nouvel alinéa 4

« Demeurent réservées les dispositions particulières des articles suivants. »

Artikel 26 Forderungen, Verbindlichkeiten und Werte mit Börsenkurs

¹ Forderungen sind zum Nennwert unter Berücksichtigung ihrer Einbringlichkeit einzusetzen.

² Verbindlichkeiten sind zum Nennwert einzusetzen.

³ Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs, wie Wertschriften und Handelswaren sind zum Kurs am Bilanzstichtag einzusetzen, sofern sie nicht Anlagen (Artikel 29) sind. Fremdwährungspositionen sind zum Devisenkurs am Bilanzstichtag einzusetzen.

Article 26 Créances, dettes et valeurs cotées en bourse

¹ Les créances sont évaluées à leur valeur nominale en tenant compte des risques de non-paiement.

² Les dettes sont évaluées à leur valeur nominale.

³ Les actifs et dettes cotés en bourse, tels les titres et les marchandises, sont évalués au cours du jour de la date du bilan pour autant qu'ils ne constituent pas des immobilisations (article 29). Les postes libellés en monnaies étrangères sont évalués au cours des devises du jour de la date du bilan.

Articolo 26 Crediti, debiti e valori quotati in borsa

¹ I crediti sono valutati al loro valore nominale tenendo conto della loro recuperabilità.

² I debiti sono valutati al loro valore nominale.

³ Gli attivi e i debiti quotati in borsa, quali i titoli e le merci, sono valutati al corso della data di chiusura del bilancio, sempreché non si tratti di immobilizzazioni (art. 29). Le poste in valuta estera sono valutate al tasso di cambio della data di chiusura del bilancio.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 26 Abs. 3 (Verbindlichkeiten und Werte mit Börsenkurs): Für Verbindlichkeiten kann u.E. erst dann der Börsenkurs massgebend sein, wenn eine vorzeitige Rückzahlung (durch Rückkauf) in Erwägung gezogen wird. Im Übrigen ist aber mindestens der Nennwert einer Verbindlichkeit unter Berücksichtigung des Devisenkurses am Bilanzstichtag auszuweisen. Die Bilanzierung von Obligationen mit wesentlichem Emissionsdisagio oder Zerobonds sollte überdies klar geregelt werden.

BE In Absatz 3 besteht ein Widerspruch zu den Artikeln 10 Absatz 2 und 18 Absatz 1 Ziffer 1.

Es ist nicht einzusehen, warum diese Werte zum Börsenkurs und nicht zum Anschaffungswert - sofern dieser tiefer ist - bilanziert werden müssen. Eine Bewertung zu Börsenkursen kann nachhaltige Auswirkungen auf die Bilanzsumme haben. Es bringt - wenn durchwegs zu über dem Anschaffungswert liegenden Börsenkursen bilanziert werden muss - Gewinne, die nicht realisiert worden sind. Allenfalls sind die nicht realisierten Gewinne den Aktionären oder den Destinatären weiterzugeben.

BL wie AG

GE Art. 26, al. 3: Nous ne sommes pas certains que le cours de clôture du bilan soit le choix opportun, car trop aléatoire : une moyenne nous semblerait plus appropriée.

GL wie AG

NE Article 26, alinéa 3 : A notre avis, le cours boursier peut être déterminant pour les dettes seulement si un remboursement anticipé (par le biais d'un rachat) est envisagé. Au surplus, au moins la valeur nominale d'une dette doit être indiquée à la date de clôture du bilan, en tenant compte, le cas

échéant, du cours des devises à cette même date. La comptabilisation d'obligations comportant un disagio d'émission important et d'obligations à coupon zéro devrait par ailleurs être clairement réglée.

SG wie AG

SZ wie AG

TG wie AG

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Abs. 3: Der Vorentwurf RRG sieht vor, dass sowohl Aktiven als auch Verbindlichkeiten mit Börsenkurs zum Kurswert am Bilanzstichtag bewertet werden. Während die Bewertungsvorschrift für Aktiven aus unserer Sicht abgesehen von der zu Art. 16 Vorentwurf RRG gemachten Einschränkung Sinn macht, stellen wir die Bewertungsvorschrift für börsenkotierte Obligationen der betreffenden Organisation grundsätzlich in Frage. Wir sind der Ansicht, dass sämtliche Verbindlichkeiten zum Nennwert bewertet werden sollten. Da bei der Fälligkeit der Verpflichtung die Rückzahlung zum Nennwert erfolgt, scheint uns die Verbuchung der aus der Marktbewertung resultierenden Wertschwankungen während der Laufzeit der Verpflichtungen nicht sinnvoll. Wenn trotzdem an der Marktbewertung für börsenkotierte Verbindlichkeiten festgehalten wird, sollte die Verbuchung der Wertveränderungen im RRG festgelegt und die Marktbewertung im Kommentar zum RRG erläutert werden.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1:

„Forderungen sind zum realisierbaren Betrag anzusetzen. Im Falle langfristiger Forderungen ist der Gegenwartswert dieses Betrages geboten.“

Begründung: Der realisierbare Betrag (net realisable value) ist der ursprüngliche Nennwert unter Berücksichtigung der Einbringlichkeit. In Art. 24 Absatz 2 wird ausdrücklich auf die Realisierbarkeit hingewiesen, also kann man das hier nutzen.

Langfristige Forderungen sind grundsätzlich zu diskontieren, denn für Ökonomen sind Beträge, die zu verschiedenen, möglicherweise sehr weit auseinander liegenden Zeitpunkten fällig werden, nicht gleichwertig. CHF 100.000 in drei Jahren sind etwas anderes als CHF 100.000.— in 6 Jahren.

Absatz 2:

„Verbindlichkeiten sind zum Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Im Falle langfristiger Verbindlichkeiten ist der Gegenwartswert dieses Betrages geboten.“

Begründung: Der Rückzahlungsbetrag ist der Betrag, der zum Rückzahlungszeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zur Begleichung der Verpflichtung voraussichtlich aufzuwenden ist. In diesem Zusammenhang erscheint der Rückzahlungsbetrag genauer als der Nennwert zu sein. Für

den Fall langfristiger Verbindlichkeiten gilt das gleiche wie zum Absatz 1 Gesagte.

Absatz 3: Satz 2 in neuen Absatz 4 einfügen.

Absatz 4 neu:

„Fremdwährungsposten sind zum Devisenkurs am Bilanzstichtag umzurechnen.“

„Anlagen“ in Absatz 3 Satz 1 durch „Finanzanlagen“ ersetzen. „Fremdwährungspositionen“ besser in „Fremdwährungsposten“ umbenennen. Statt „einzusetzen“ „umzurechnen“, damit klar wird, dass es keine Bewertung, sondern lediglich eine Umrechnung ist, wenngleich die Umrechnung Folgen haben kann.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** Artikel 26 Absatz 3: Für Verbindlichkeiten kann u.E. erst dann der Börsenkurs massgebend sein, wenn eine vorzeitige Rückzahlung (durch Rückkauf) in Erwägung gezogen wird. Im Übrigen ist aber mindestens der Nennwert einer Verbindlichkeit und unter Berücksichtigung des Devisenkurses am Bilanzstichtag auszuweisen. Die Bilanzierung von Obligationen mit wesentlichem Emissionsdisagio oder Zerobonds sollte überdies klar geregelt werden.
- SBankV** In Abs. 3 sollte das Gesetz nicht nur auf börsengehandelte Aktiven oder Verbindlichkeiten abstellen. Gemäss der Formulierung müssten auch die eigenen Obligationenanleihen zum Börsenkurs eingesetzt werden.
- Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfordert, dass die Bestimmung für alle Posten, die auf organisierten Märkten handelbar sind, gleichermassen angewendet wird. Die Bestimmungen des Art. 26 sollten inhaltlich mit jenen von Art. 16 Abs. 2 Ziffer 2 übereinstimmen.
- SGV** Gemäss Abs. 3 sind Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs wie Wertschriften und Handelswaren zum Kurs am Bilanzstichtag zu bewerten. Hier wird bei Kurssteigerungen ein Zwang zur bilanzmässigen Aufwertung mit entsprechenden steuerlichen Konsequenzen geschaffen.
- Kleinen Unternehmen ist das Wahlrecht zwischen den Anschaffungskosten oder dem Kurswert bzw. Marktwert zu gestatten.
- THK** Abs. 3: „Handelswaren“ sind i.d.R. Vorräte. Obschon klar ist, dass hier andere Handelswaren gemeint sind, ist die Erwähnung hier eher verwirrend. Mit der Streichung erfolgt keine Verschlechterung. Antrag:
- Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs, wie beispielsweise Wertschriften, sind zum Kurs am Bilanzstichtag einzusetzen, sofern sie nicht Anlagen (Artikel 29) sind. Fremdwährungspositionen sind zum Devisenkurs am Bilanzstichtag einzusetzen.*
- VEB** Abs. 3: Unseres Erachtens bedarf der vorgeschlagene Wortlaut noch der folgenden Präzisierungen, um Unklarheiten in der Anwendung des Gesetzes zu eliminieren:
- Aktiven und Verbindlichkeiten mit Börsenkurs, wie Wertschriften und Handelswaren sind zum Kurs am Bilanzstichtag einzusetzen, sofern sie nicht Anlagen (Artikel 28 und 29) sind. Fremdwährungspositionen sind*

zum Devisenmittelkurs am Bilanzstichtag einzusetzen. Ein die Anschaffungskosten übersteigender Wert ist direkt der Aufwertungsreserve gutzuschreiben; eine allfällige Wertverminderung ist bis zum Betrag früherer erfolgsneutraler Aufwertungen direkt der Aufwertungsreserve zu belasten. Die bei der Realisation anfallenden Kosten und Steuern auf dem Mehrwert sind angemessen zu berücksichtigen.

VFGI Art. 26 - 34:

Wir beantragen, kleine Organisationen von der Beachtung der Artikel 26 bis 34 zu befreien.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 2 requiert l'évaluation des créances et des dettes à la valeur nominale. Cette exigence est contraire aux conditions d'enregistrement des dettes au bilan basées sur les flux de fonds futurs (LECCA art. 15 §§ 1 et 2), car elle ne permet pas d'escompter des instruments financiers sans intérêts ou ceux qui portent un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. De plus, elle ne permet pas de résoudre la séparation des composantes "dettes et fonds propres" des instruments financiers complexes (par exemple les emprunts à option), qui est requise par les normes IAS (IAS 32 § 23).

L'alinéa 3 requiert que les actifs et les dettes cotés en bourse tels que les titres et les marchandises soient évalués au cours du jour à la date du bilan. Le rapport explicatif (p 130 2e paragraphe) mentionne cependant que les autres actifs cotés en bourse qui font partie des actifs immobilisés, doivent être évalués au coût historique (sous déduction d'éventuelles corrections de valeurs) selon l'article 25. La loi devrait le préciser explicitement, car l'intention du législateur ne ressort pas clairement du texte de l'alinéa 3 où la distinction entre court et long terme n'est pas claire.

Par ailleurs, la norme IAS 39 permet, dans des conditions il est vrai très strictes (L'entreprise doit pouvoir démontrer qu'elle est capable de détenir les instruments jusqu'à l'échéance.), d'évaluer les actifs financiers qui sont détenus jusqu'à l'échéance à leur coût d'achat sous déduction de corrections de valeurs. La loi ne peut donc pas exiger la valeur du marché pour les actifs cotés en bourse qui figurent dans le court terme et le coût historique pour ceux qui figurent dans le long terme. Selon les normes IAS, tous les actifs financiers qui ne sont pas détenus jusqu'à l'échéance doivent être comptabilisés à la juste valeur, mais elles ne requièrent de comptabiliser au compte de résultat que les variations de valeur des instruments de négoce. Celles des autres instruments peuvent être enregistrées aux fonds propres jusqu'à ce qu'elles soient réalisées.

Quant aux dettes financières, la norme IAS 39 requiert l'évaluation au coût historique, sauf s'il s'agit d'instruments dérivés. La loi ne peut donc pas exiger de constater une dette cotée en bourse à la valeur du marché, car cela signifierait qu'il faudrait, par exemple, réévaluer les dettes à court terme lors de l'établissement du bilan pour les enregistrer à la valeur du marché. L'impact de cette réévaluation ne serait vraisemblablement pas significatif, mais la loi ne peut pas aller au-delà des exigences des cadres de référence qu'elle recommande et elle doit prévoir l'évaluation des dettes au montant des engagements qu'elles représentent.

Finalement, les marchandises doivent être exclues d'un article qui traite des créances et des dettes. Elles font l'objet de l'article 27 qui prévoit la règle usuelle du plus bas du coût de production et de la valeur de réalisation, ce qui est conforme aux normes IAS (La norme IAS 2 consacre le principe de la valeur nette réalisable). Des stocks ne sauraient donc être valorisés au prix du marché parce qu'ils sont cotés sur les marchés mondiaux.

OdA Alinéa 3: Cet article précise que "les actifs et les dettes cotés en bourse, tels les titres et les marchandises, sont évalués au cours du jour de la date du bilan pour autant qu'ils ne constituent par des immobilisations (art. 29)". Le renvoi à l'art. 29 dans la dernière partie de la phrase prête à confusion. En effet, l'art. 29, auquel l'art. 26 al. 3 renvoie, règle l'évaluation des immobilisations financières. Les immobilisations ne sont toutefois pas limitées aux immobilisations financières. En particulier les participations à des entités contrôlées doivent être également exclues du champ d'application de l'art. 26 al. 3.

La première possibilité consiste à supprimer la référence à l'art. 29 ("*art. 29*"). Ainsi, toutes les immobilisations au sens de l'art. 14, c'est-à-dire les actifs détenus à long terme y compris les participations à des entités contrôlées, seront exclus du champ d'application de l'art. 26 al. 3. La seconde possibilité consisterait à renvoyer également à l'art. 28 qui réglemente l'évaluation des participations, en rajoutant : ("*art. 28 et 29*").

Artikel 27 Vorräte und Aufträge in Arbeit

¹ Vorräte und noch nicht fakturierte Leistungen sind zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzusetzen.

² Ist der unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten realisierbare Veräusserungswert am Bilanzstichtag tiefer als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist dieser tiefere Wert einzusetzen.

³ Bei Aufträgen mit einer voraussichtlichen Fertigungsdauer von mehr als zwölf Monaten sind über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus weitere Kosten und ein allfälliger Gewinn anteilmässig zu berücksichtigen, soweit die Deckung beziehungsweise die Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht.

Article 27 Stocks et travaux en cours

¹ Les stocks et les prestations non encore facturées sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production.

² Toutefois, on doit retenir, si elle est inférieure, la valeur de réalisation à la date du bilan, diminuée des coûts qui doivent encore être engagés.

³ Pour les travaux dont l'achèvement est prévu à plus de douze mois, le coût d'acquisition ou de production est majoré des autres coûts, voire d'une marge de bénéfice qui tient compte du degré d'avancement des travaux, dans la mesure où il existe une probabilité suffisante d'achèvement et de réalisation.

Articolo 27 Scorte e lavori in corso

¹ Le scorte e le prestazioni non ancora fatturate sono valutate al loro prezzo di acquisizione o al loro costo di produzione.

² Se tenendo conto dei costi che devono ancora essere sostenuti il valore di alienazione ottenibile alla data di chiusura del bilancio è inferiore al prezzo di acquisizione o al costo di produzione, va tuttavia considerato tale valore.

³ Per i lavori di cui si prevede una durata superiore a dodici mesi, oltre al prezzo di acquisizione e al costo di produzione, va tenuto proporzionalmente conto di ulteriori costi e di un eventuale utile, nella misura in cui la copertura o la realizzazione sono sufficientemente garantite.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 27 Abs. 3 (Aufträge in Arbeit): Bei der Bewertung der angefangenen Arbeiten nach der POC-Methode (percent of completion) ist in diesem Zusammenhang eine klare Auslegung dieses Artikels in den Gesetzesmaterialien notwendig. Andernfalls besteht die Gefahr, dass sich mit der aktu-

ellen Formulierung eine noch nicht zu unterschätzende Manipulationsmasse für die Bewertung dieser Bilanzposition ergibt.

- BE** Absatz 1: vgl. die Bemerkungen zu Artikel 25 Absatz 1
Der in Absatz 2 genannte "realisierbare Veräusserungswert" (Marktwert) wird in Artikel 25 Absatz 1 nicht verankert (vgl. die Bemerkungen zu Artikel 25 Absatz 1). Die beiden Artikel sind aufeinander abzustimmen.
- BL** wie AG
- GL** wie AG
- LU** wie AG
- NE** Article 27, alinéa 3 : L'évaluation des travaux en cours selon la percentage of completion method (POC) nécessite absolument qu'une interprétation claire de cet article soit intégrée dans les travaux préparatoires. En l'absence d'une telle clarification, la formulation actuelle recèle le danger d'une marge de manoeuvre dont l'ampleur ne doit pas être sous-estimée pour manipuler l'évaluation de ce poste du bilan.
- SG** wie AG
- SZ** wie AG
- TG** Art. 27 Abs. 3: Der Bewertung der angefangenen Arbeiten nach der POC-Methode (percent of completion) ist in den Vollzugsbestimmungen ein verbindlicher Massstab zu Grunde zu legen. Andernfalls besteht die Gefahr, dass sich mit der aktuellen Formulierung eine noch nicht zu unterschätzende Manipulationsmasse für die Bewertung dieser Bilanzposition ergibt.
- TI** Per quanto concerne i "lavori in corso" l'articolo potrebbe andare contro il principio della prudenza. A nostro avviso questo sistema di valutazione è difficilmente applicabile in quanto alle imprese mancano spesso le informazioni necessarie, in particolare quelle relative agli "utili eventuali".
Si auspica che nell'articolo, o almeno nell'Ordinanza, venga indicato a quali condizioni è possibile utilizzare il criterio dell'avanzamento dei lavori.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 27 Abs. 1: siehe Art . 25 Abs. 1.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 3: „anteilmässig“ durch „*gemäss dem Leistungsfortschritt*“ ersetzen. 2. Halbsatz ersetzen durch

„...soweit Leistungsfortschritt, Gesamtaufwendungen und Gesamterträge verlässlich ermittelt werden können und die Realisierung wahrscheinlich ist.“

Neuer Satz:

„Ist abzusehen, dass Verluste auftreten, so sind sie unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.“

Begründung: Die Antizipation erwarteter Verluste und deren Behandlung sollte aus Gründen der Klarheit ausdrücklich vermerkt werden (Verlustfreie Bewertung).

Im Absatz 2 und Absatz 3 „Kosten“ durch „Aufwand“ ersetzen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Nous approuvons aussi, pour l'évaluation des stocks, le principe dit de la valeur la plus basse (*lowes of cost or market*). Il convient donc de déduire du prix du marché les coûts qui devront encore être engagés pour la vente et la distribution de la marchandise. C'est donc la valeur nette de réalisation qui est pertinente et non le prix de vente brut.

KSS Artikel 27 Absatz 3: Bei der Bewertung der angefangenen Arbeiten nach der POC-Methode (percent of completion) ist in diesem Zusammenhang eine klare Auslegung dieses Artikels in den Gesetzesmaterialien notwendig. Andernfalls besteht die Gefahr, dass sich mit der aktuellen Formulierung eine noch nicht zu unterschätzende Manipulationsmasse für die Bewertung dieser Bilanzposition ergibt.

SGV Gemäss Abs. 3 sind bei Aufträgen mit einer Fertigungsdauer von mehr als 12 Monaten über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus weitere Kosten und ein allfälliger Gewinn anteilmässig zu berücksichtigen, soweit die Deckung bzw. die Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht.

Diese Forderung des Gesetzgebers muss als kompliziert bezeichnet werden. Vor allem KMU verfügen zum Teil nicht über eine ausgebaute Kostenrechnung, die für die Erfüllung dieser Gesetzesforderung Voraussetzung ist. Bei schlechtem Geschäftsgang kann diese Bewertungsregel dazu missbraucht werden, den anteiligen Gewinn unangemessen zu erhöhen.

Kleinen Unternehmen ist wahlweise die Bewertung zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu gestatten.

Abs. 1: Nicht fakturierte Leistung: der Gewinn kann als realisiert betrachtet werden, wenn das Unternehmen die Rechnung stellen könnte (HWP 2.3405 und 2.3410 Pkt. 4). Nicht die Fakturierung ist massgebend sondern ob der Auftrag abgeschlossen ist. Antrag:

Abs. 1:

Vorräte und Aufträge in Arbeit sind zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzusetzen.

VEB Abs. 1: Herstellungskosten können in der Praxis nur einer Betriebsbuchhaltung entnommen werden. Diese ist aber nicht Bestandteil der finanziellen Rechnungslegung. Wir schlagen folgenden Wortlaut vor:

Vorräte und noch nicht abgeschlossene Lageraufträge sind zu Anschaffungskosten inklusive aller Nebenkosten oder Herstellungskosten einzusetzen. Die Herstellungskosten müssen auf Grund einer genügend aussagekräftigen Kostenrechnung und Kalkulation festgestellt werden.

Abs. 2: Der folgende Wortlaut erscheint uns präziser zu sein:

Ist der unter Berücksichtigung sämtlicher noch anfallender Kosten realisierbare Veräusserungswert am Bilanzstichtag tiefer als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist dieser tiefere Wert einzusetzen.

Abs. 3: Dieser Absatz erscheint uns zu wenig klar gefasst, was zu manipulierten Wertansätzen führen könnte. Die POC-Methode (Percent of Completion-Methode) ist unseres Erachtens vorzuschreiben, allerdings auf Stufe Verordnung. Unser Vorschlag:

Kundenaufträge mit einer voraussichtlichen Fertigungsdauer von mehr als zwölf Monaten, die beim Jahresabschluss noch offen sind, sind nach der POC-Methode (Percent of Completion-Methode) zu bewerten. Bei Kundenaufträgen mit einem Fertigungsstand unter 40 % kann die CCM-Methode (Complete Contract-Methode) angewendet werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 1, les coûts de production ressortent dans la pratique de la comptabilité analytique. Ceux-ci ne font pas l'objet de la comptabilité financière. Nous proposons donc :

« Les stocks et les prestations non encore terminées sont à évaluer à leur coût d'acquisition y compris les coûts annexes ou de production.

Les coûts de production doivent pouvoir être établis sur la base d'une comptabilité des coûts ou de calcul probant. S'il y a une pré- et une postcalcul, la plus basse des deux valeurs doit être retenue. »

A l'alinéa 2, la précision suivante devrait être ajoutée :

« Toutefois, on doit retenir, si elle est inférieure, la valeur de réalisation à la date du bilan, diminuée de tous les coûts qui doivent encore être engagés. »

L'alinéa 3 nous semble rédigé de manière peu claire et permettrait une manipulation des valeurs. Il nous semble qu'il serait souhaitable de demander de porter les travaux non achevés en compte avec une marge bénéficiaire proportionnelle à l'avancement des travaux, soit selon la méthode POC (percentage of completion). Ainsi l'alinéa devrait être modifié comme suit :

« Pour les travaux dont l'achèvement est prévu à plus de douze mois, le coût de production est majoré des autres coûts et d'une marge de bénéfice qui tiennent compte du degré d'avancement des travaux. Au cas où l'avancement des travaux serait inférieur à 40%, la méthode CCM (Complete Contract-Methode) pourrait être adoptée. »

Artikel 28 Beteiligungen an kontrollierten Organisationen

¹ Beteiligungen an kontrollierten Organisationen (Artikel 38) sind zum anteiligen Eigenkapitalwert einzusetzen, auch wenn dieser höher ist als die Anschaffungskosten.

² Die Wertveränderungen auf solchen Beteiligungen sind in der Erfolgsrechnung im Finanzergebnis auszuweisen.

Article 28 Participations à des entités contrôlées

¹ Les participations à des entités contrôlées (article 38) sont évaluées à un montant équivalent à la quote-part des capitaux propres, même si ce montant est supérieur au coût d'acquisition.

² Les variations de valeur sur ces participations doivent figurer comme élément financier dans le compte de résultat.

Articolo 28 Partecipazioni in organizzazioni controllate

¹ Le partecipazioni in organizzazioni controllate (art. 38) sono valutate al valore delle quote di capitale proprio, anche se tale valore è superiore al prezzo di acquisizione.

² Le modifiche di valore su tali partecipazioni sono iscritte nel risultato finanziario del conto economico.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 28 (Beteiligungen an kontrollierten Organisationen): Die getrennte Verbuchung des Goodwills bei einem Beteiligungserwerb kann steuerlich nicht zugelassen werden. Eine entsprechende Präzisierung ist mit Blick auf die Unternehmenssteuerreform zumindest in die Erläuterungen aufzunehmen.

BL wie AG

GL wie AG

LU wie AG

NE Article 28 et explications aux pages 131 à 133 : Une comptabilisation distincte du goodwill lors de l'acquisition de participations ne peut pas être admise fiscalement. Une précision en ce sens doit pour le moins être introduite dans le rapport explicatif, notamment en raison de la réforme de la fiscalité des sociétés.

SG wie AG

SZ wie AG

TG wie AG

TI Nella marginale, ma anche nel testo, l'aggettivo "controllate" è superfluo. Le partecipazioni sono già definite all'art. 14

Il cpv. 1 diventa quindi:

"Le partecipazioni (art. 14) sono valutate al..."

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 2 : „auf solchen“ durch „solcher“ ersetzen.

UniFR In der Bilanz des Einzelabschlusses sind Beteiligungen an kontrollierten Organisationen nach der Equity-Methode zu bewerten.

Der Vorentwurf geht mit dieser Bestimmung weiter als andere Rechnungslegungssysteme. So kennt FER beispielsweise keine Bestimmung über den Bewertungsansatz einer kontrollierten Organisation im Einzelabschluss der Muttergesellschaft. IAS 27 Ziff. 29 räumt der Muttergesell-

schaft das Wahlrecht ein, die kontrollierte Organisation nach der Equity-Methode (at equity), zum Anschaffungswert (at cost) oder zum Neubewertungswert (at revalued amounts) im Einzelabschluss zu bewerten.

Die grossen Organisationen sind verpflichtet, ihren Einzelabschluss nach einem allgemein anerkannten Regelwerk zu erstellen (Art. 36 Abs. 1 RRG). Es ist anzunehmen, dass diese Organisationen in erster Linie den Regeln der FER und des IASC folgen werden. Art. 28 RRG ist von den kleinen und mittleren Organisationen anzuwenden. Es ist nicht verständlich, dass die Bestimmungen für die kleineren Organisationen strenger sind als jene der grossen.

Nach unserer Ansicht sollte den Organisationen in Art. 28 RRG im Einklang mit FER und IAS das Wahlrecht eingeräumt werden, anstelle der Equity-Methode die Bilanzierung nach dem Anschaffungskostenverfahren durchzuführen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

KSS Artikel 28 und Erläuterungen S. 126 / 127: Die getrennte Verbuchung des Goodwills bei einem Beteiligungserwerb kann steuerlich nicht zugelassen werden. Eine entsprechende Präzisierung ist mit Blick auf die Unternehmenssteuerreform zumindest in den Erläuterungen aufzunehmen.

SBankV Hier, wie auch in Art. 20 Abs. 1 Ziffer 2, sollte von "Equity-Methode" die Rede sein, da dies der übliche Fachbegriff ist. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die Bestimmung in einem anderen Sinne interpretiert wird.

SGV Neu sind solche Beteiligungen zum anteiligen Eigenkapitalwert (Equity Value) zu bewerten. Bisher galt der Anschaffungswert als Höchstwert. Die Wertveränderungen auf solchen Beteiligungen sind in der Erfolgsrechnung im Finanzergebnis auszuweisen.

Auch diese Neuregelung ist für KMU kompliziert und zudem mit steuerlichen Konsequenzen verbunden. Wertsteigerungen sind erfolgswirksam zu verbuchen und führen zwangsweise zu einer Erhöhung des steuerbaren Gewinnes.

Zudem halten KMU häufig Beteiligungen, welche nicht handelbar sind.

Kleinen Unternehmen ist wahlweise auch die Bilanzierung zum Anschaffungswert zu gestatten.

THK Abs. 1: Es fehlt der absolute Höchstwert: "höchstens aber zum inneren Wert".

Offene Frage: Es ist abzuklären, ob Beteiligungen mit Anteilen zwischen 20% und 50% nicht auch nach der Equity-Methode zu berücksichtigen wären: ... an Organisationen (Artikel 14) sind ... Antrag:

Beteiligungen an kontrollierten Organisationen (Artikel 38) sind zum anteiligen Eigenkapitalwert, höchstens aber zum inneren Wert, einzusetzen, auch wenn dieser höher ist als die Anschaffungskosten.

Neuer Abs. 2: Die Verbuchung von bezahltem Goodwill muss geregelt werden. Antrag:

Ein über dem anteiligen Eigenkapital liegender Mehrpreis ist als Goodwill (immaterielle Werte gemäss Art. 30) zu bilanzieren.

Abs. 3: aus Abs. 2 wird Abs. 3.

VEB

Abs. 1: Unseres Erachtens sollten Organisationen, welche der Konsolidierungspflicht unterstellt sind, für den Einzelabschluss ein Wahlrecht zwischen Anschaffungs- und Equity-Werten haben. Nach erfolgter Konsolidierung sind gemäss üblicher Praxis die Beteiligungen über 20 Prozent in der Konzernbilanz mit dem anteiligen Eigenkapital der Tochtergesellschaften verrechnet und nicht mehr ausgewiesen. Der Wortlaut ist wie folgt zu präzisieren:

Beteiligungen an kontrollierten Organisationen (Artikel 38) sind zum Anschaffungswert oder zum anteiligen Eigenkapitalwert einzusetzen, auch wenn letzterer höher ist als die Anschaffungskosten. Ein die Anschaffungskosten übersteigender Wert ist direkt der Aufwertungsreserve gutzuschreiben; eine allfällige Wertverminderung ist bis zum Betrag früherer erfolgsneutraler Aufwertungen direkt der Aufwertungsreserve zu belasten. Die bei der Realisation anfallenden Kosten und Steuern auf dem Mehrwert sind angemessen zu berücksichtigen. Willkürliche stille Reserven dürfen nicht gebildet werden.

Abs. 3: Die Praxis zeigt, dass für eine Organisation, an der eine Beteiligung gehalten wird und die nicht mehr weitergeführt wird, der Liquidationswert zum Zuge kommt. Diesem Umstand sollte mit einem neuen Absatz und folgendem Wortlaut Rechnung getragen werden:

Ist die Fortführung der kontrollierten Organisation unmöglich oder nicht geplant, erfolgt die Bewertung zum Liquidationswert.

Abs. 4: Den anfallenden Steuern sollten unseres Erachtens Rechnung getragen werden. Der Absatz ist deshalb wie folgt zu ergänzen:

Der künftigen Steuerbelastung ist Rechnung zu tragen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC

L'alinéa 1 requiert l'usage de la méthode de mise en équivalence pour l'évaluation des participations à des entités contrôlées. Cette disposition représente l'intrusion de la consolidation dans le bilan de la société individuelle et elle est inacceptable. Son application conduirait à comptabiliser au compte de résultat les bénéfices ou des pertes des entités contrôlées dont certains ne seront peut-être pas distribués. Le bilan d'une entité individuelle répond à des exigences statutaires, notamment à servir de base à la distribution u dividende, il ne peut donc pas contenir des profits qui n'ont pas encore été réalisés.

Finalment, cette exigence est contraire aux normes IAS qui autorisent la comptabilisation des participations à des entités contrôlées au coût historique sous déduction de corrections de valeurs (IAS 27 §29 b).

Le rapport explicatif (p. 132 point 1) mentionne qu'il est possible d'évaluer les participations selon les principes du droit fiscal au sens de l'article 34. Cependant les grandes entités doivent quantifier les différences par rapport au droit fiscal, ce qui revient à procéder à l'évaluation selon la méthode de mise en équivalence. De même, une société qui appliquerait l'option d'IAS permettant de valoriser les participations au coût historique, devrait indiquer la valeur des participations selon la méthode de mise en équivalence pour se conformer à l'exigence de l'art. 37 alinéa 3.

La LECCA peut donc autoriser la méthode de mise en équivalence pour les participations à des entités contrôlées mais en aucun cas l'imposer.

OdA

Cet article règle l'évaluation des participations et des entités contrôlées. Comme il a déjà été mentionné ci-dessus (voir l'art. 14 al. 2), la notion de participation dans la LECCA correspond à celle prévue aux art. 69 et 70 LIFD ainsi qu'à l'art. 28 LHID. Dans ce contexte, la nouvelle méthode d'évaluation des participations prévue par la LECCA crée un problème fiscal d'importance.

L'art. 28 LECCA prévoit l'évaluation des participations selon la méthode dite "equity method". Les participations sont évaluées à un montant équivalent à la quote-part des capitaux propres de l'entité contrôlée. Cette évaluation doit être utilisée même si elle est supérieure au coût d'acquisition (c'est-à-dire à l'investissement lors de la fondation ou de l'achat de la participation). L'introduction de cette méthode, admise d'ailleurs au niveau international, se heurtera à un problème fiscal dans le contexte des art. 69 et 70 LIFD, 28 LHID et de la réforme de l'imposition des sociétés (Loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés du 10 octobre 1997 en vigueur depuis le 1er janvier 1998).

Selon le droit fiscal actuel, les bénéfiques de réévaluation sont imposés (art. 58 let. c LIFD; art. 24 al. 1 let. b LHID). La réduction pour participation (art. 69 et 70 LIFD, art. 28 LHID) ne s'applique pas aux réévaluations. Une analogie aux gains en capitaux sur participations est explicitement exclue (art. 70 al. 2 let. c LIFD). La pratique administrative exige en outre, en cas de réévaluation, que les coûts d'investissement des participations qui servent au calcul de la réduction d'impôt sur le rendement de participations soient augmentés en cas de réévaluation (circulaire de l'administration fédérale des contributions no 9 du 9 juillet 1998, page 6). En cas de réévaluation, celle-ci est d'une part imposée ordinairement. D'autre part la "réduction pour rendement de participations" est exclue sur le montant de la réévaluation lors de la vente subséquente de la participation réévaluée. Ceci découle du fait que les coûts d'investissement de la participation doivent être augmentés du montant de la réévaluation (art. 70 al. 4 let. a LIFD; circulaire de l'administration fédérale des contributions no 9 du 9 juillet 1998, page 6). Du point de vue fiscal, le législateur part du principe que toute réévaluation correspond à un amortissement récupéré et doit donc être imposée. Dans le système actuel de la comptabilisation au coût historique, cette hypothèse se justifie en effet souvent. Dans une comptabilité tenue selon le principe de l'"equity method", cette approche fiscale n'a plus de raison d'être. Selon le droit fiscal actuel, chaque réévaluation dictée par l'application de l'"equity method" sera imposée auprès de la société qui ne pourra pas faire valoir la réduction pour participation. Ainsi, l'introduction de la LECCA conduira à une imposition économique multiple :

1. lors de la réalisation du bénéfice dans la participation (imposition sur le bénéfice) et
2. lors de la réévaluation de la participation auprès de sa mère et ceci à chaque niveau de détention et, enfin,
3. lors de la distribution du bénéfice à l'actionnaire ultime.

La conjonction de l'"equity method" et des règles fiscales actuelles applicables aux réévaluations est contraire à l'esprit de la réforme 1997 de l'imposition des sociétés. Cette réforme tend en effet à exonérer les gains en capitaux sur participations pour éviter cette multiple imposition. L'introduction de l'exonération des gains en capitaux perd tout son sens si l'"equity method" est introduite et les règles fiscales actuelles maintenues. En effet, l'augmentation de valeur de la participation correspondra à une réévaluation comptable auprès de la mère. Cette réévaluation réduira considérablement, voire supprimera, la possibilité de réaliser un gain en capital en cas d'aliénation, la valeur comptable de la participation auprès de la mère étant augmentée (et le gain en capital consistant en la différence entre le prix de vente et la valeur comptable de la participation aliénée). Au cas où la réévaluation comptable serait systématiquement imposée par le fisc, l'exonération

des gains en capitaux perdrait une grande partie de sa raison d'être. Si à chaque augmentation de valeur de la participation celle-ci était taxée, le gain en capital serait, de fait, également imposé non plus au moment de la réalisation, mais à l'occasion de chaque comptabilisation de l'augmentation de valeur de la participation durant la période de détention. Le seul gain en capital qui bénéficierait encore de la réforme 1997 serait la part du prix de vente de la participation dépassant la valeur substantielle de celle-ci et dépassant donc la valeur comptable auprès de la mère.

Afin de permettre l'introduction de l'"equity method" en gardant l'esprit de la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, il conviendrait d'ajouter aux dispositions finales de la LECCA une modification de la LIFD qui prévoirait :

- une suppression de l'art. 70 al. 2 let. c LIFD ou, éventuellement, un remplacement par le texte suivant :

"les bénéfices de réévaluation provenant de participations et correspondant à des amortissements récupérés".

Subsidiairement, une disposition spécifiant que les coûts d'investissements au sens de l'art. 70 al. 4 let. a LIFD ne sont pas augmentés par une réévaluation. Ceci permettrait de s'assurer que, pour le moins, en cas de vente de la participation réévaluée, la réduction sur rendement de participations pourrait venir réduire la charge fiscale lors de la réalisation subséquente de la participation. Toutefois, cette solution présente deux désavantages importants: d'une part elle ne réduit la charge fiscale qu'au moment de la vente de la participation. D'autre part, si la société n'a pas suffisamment d'autres bénéfices pour "absorber" cette réduction pour rendement de participations, celle-ci ne pourra être utilisée. Dans le cas des holdings qui, par définition, sont principalement actives dans la détention de participations, cette perte de la réduction pour rendements de participations pourrait être fréquente.

Les auteurs du projet assurent que l'imposition des réévaluations pourra être évitée grâce à l'application de l'art. 34 qui permet une dérogation aux règles d'évaluation de la LECCA si les principes fiscaux diffèrent des règles d'évaluation comptable. Toutefois, cette interprétation de l'art. 34 semble très optimiste. En effet, aucun principe fiscal actuel ne permet de s'opposer à la réévaluation des participations selon l'art. 28 LECCA. Au contraire, l'art. 70 al. 2 let. c LIFD prévoit l'imposition des réévaluations et l'art. 62 al. 4 LIFD établit l'obligation de réévaluer les participations si les amortissements correctifs de valeur ne sont plus justifiés. A cela s'ajoute le principe fondamental du *Massgeblichkeit* qui prévoit que les comptes commerciaux sont bien la base de la taxation et que le fisc sera tenu de les respecter. Enfin le principe de l'imposition selon la capacité contributive requiert que le contribuable soit taxé selon sa situation personnelle effective et non pas selon un bilan sous-évalué.

Pour les auteurs du projet l'art. 34 s'applique malgré tout sous prétexte qu'actuellement le fisc ne peut aller au-delà de la valeur d'acquisition des participations. Il ne faut cependant pas oublier qu'actuellement c'est le droit comptable qui pose cette limite à laquelle le fisc est lié en vertu du principe du *Massgeblichkeit*. Ce n'est donc pas un principe fiscal qui limite l'évaluation des participations aux coûts historiques mais bien un principe dérivé du droit commercial. Lors de l'introduction de la LECCA et de l'évaluation des participations selon l'"equity method", le droit fiscal ne sera plus lié au principe d'évaluation sur le coût historique, mais au nouveau principe comptable, à savoir, l'"equity method". Aucun principe fiscal ne permettra donc de venir déroger à la réévaluation des participations et à leur imposition.

Enfin, l'"equity method" implique une évaluation des participations selon la valeur substantielle de celles-ci. Il n'est toutefois pas exclu que la valeur réelle d'une participation soit inférieure à sa valeur substantielle (en cas de badwill, en particulier en cas de valeur de rendement inférieure à la valeur substantielle). La conjonction de l'"equity method" et des règles fiscales actuelles pourrait donc conduire à l'imposition auprès d'une société de ces participations quand bien même la valeur vénale réelle de celles-ci baisserait. Ceci serait parfaitement contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Artikel 29 Finanzanlagen

¹ Finanzanlagen, mit Ausnahme von langfristigen Forderungen und Beteiligungen an kontrollierten Organisationen aber einschliesslich Werte, die mit dem Zweck gehalten werden, Mietzinse, Leasing- oder Lizenzgebühren und ähnliche Erträge zu erzielen, können zum Ertrags-, höchstens aber zum Veräusserungswert bewertet werden, auch wenn diese höher sind als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

² Ein die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigender Wert ist direkt der Aufwertungsreserve gutzuschreiben; eine allfällige Wertverminderung ist bis zum Betrage früherer erfolgsneutraler Aufwertungen direkt der Aufwertungsreserve zu belasten.

³ Die bei der Realisation anfallenden Kosten und Steuern auf dem Mehrwert sind angemessen zu berücksichtigen.

Article 29 Immobilisations financières

¹ A l'exception des créances à long terme et des participations à des entités contrôlées, les immobilisations financières, y compris celles qui sont détenues dans le but d'encaisser des loyers, des redevances de leasing ou de licence ou des revenus analogues, peuvent être évaluées à la valeur de rendement, mais au plus à la valeur de réalisation, même si ces valeurs sont plus élevées que le coût d'acquisition ou de production.

² Le montant qui excède le coût d'acquisition ou de production est crédité directement à la réserve de réévaluation; à concurrence d'une réévaluation intervenue en neutralité de résultat, une réduction de valeur est débitée directement de la réserve de réévaluation.

³ Les coûts et les impôts sur la plus-value en cas de réalisation doivent être pris en considération de manière appropriée.

Articolo 29 Immobilizzazioni finanziarie

¹ Le immobilizzazioni finanziarie, eccettuati i crediti a lungo termine e le partecipazioni in organizzazioni controllate ma inclusi i valori detenuti al fine di riscuotere pigioni, canoni di leasing o di licenza o percepire proventi analoghi, possono essere valutate al valore di rendimento ma al massimo al valore di alienazione, anche se questi valori sono superiori al prezzo di acquisizione o al costo di produzione.

² Un valore superiore al prezzo di acquisizione o al costo di produzione è direttamente accreditato alla riserva di rivalutazione; un eventuale deprezzamento è direttamente addebitato alla riserva di rivalutazione sino a concorrenza di rivalutazioni precedenti senza incidenze sul risultato.

³ È tenuto adeguatamente conto dei costi e delle imposte sul plusvalore in caso di realizzazione.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 29 (Finanzanlagen): Der Passus "Steuern auf dem Mehrwert sind angemessen zu berücksichtigen" ist unter der Annahme, dass jede Aufwertung steuerlich als Realisationstatbestand behandelt wird, hinfällig, da für die Bewertung der Steuerrückstellung auf dem laufenden Ergebnis vom steuerlich massgebenden Gewinnausweis auszugehen ist.

BL wie AG

GL wie AG

LU wie AG

- NE** Article 29 : Étant donné que toute réévaluation comptable est constitutive d'une réalisation au sens fiscal du terme, le texte " ... les impôts sur la plus-value en cas de réalisation doivent être pris en considération de manière appropriée" est superflu. En effet, il faut partir du résultat fiscalement déterminant présenté pour évaluer la provision pour impôt en relation avec le résultat ordinaire de l'activité.
- NW** Art. Art. 29 Abs. 2: Die Aufwertung bei Stiftungen sollte nicht speziell über Aufwertungsreserven erfolgen. Hier ist eine Aufwertung indirekt über die Betriebsrechnung dem Stiftungskapital gutzuschreiben.
- SG** wie AG
- SZ** wie AG
- TG** wie AG
- TI** Rileviamo una contraddizione tra l'art. 26 cpv. 3 e art. 29 per quanto attiene alla valutazione dei titoli (valore di borsa / valore di rendimento). Per quanto concerne il valore di rendimento di un titolo non sono espliciti i criteri di determinazione (chi, come?, ecc.).
- ZG** Zukünftige Kosten und Steuern auf den Mehrwerten der Finanzanlagen sollten direkt über die Aufwertungsreserve verbucht werden und nicht über die Erfolgsrechnung. Der Erfolgsrechnung sollten nur geschuldete Steuern belastet werden.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Absatz 1: „Ertragswert“ durch „*Gegenwartswert*“ ersetzen.
Begründung: Ertragswert ist der Barwert zukünftiger Erträge, also periodisierter Zahlungen. Dies führt zu einem falschen Wertausweis, weil die Verzinsung gebundenen Kapitals nicht berücksichtigt wird. Richtiger ist es, den Gegenwartswert zu verwenden. Der Gegenwartswert ist der Barwert der Netto-Zahlungsmittelzuflüsse, die das asset im gewöhnlichen Geschäftsverkehr voraussichtlich erzielen wird.
- Absatz 1: „Mietzinse, Leasing- oder Lizenzgebühren“ durch „*Mieterträge, Leasing- und Lizenzerträge*“ ersetzen.
- Absatz 2: „Wertverminderung“ durch „*Wertminderung*“ ersetzen. Hier und überall im Gesetzestext.
- Absatz 3: Statt „Realisation“ einheitlich „*Realisierung*“ verwenden.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** Artikel 29: Der Passus „.....Steuern auf dem Mehrwert sind angemessen zu berücksichtigen“ ist unter der Annahme, dass jede Aufwertung steuerlich als Realisationstatbestand behandelt wird, hinfällig, da für die Bewertung der Steuerrückstellung auf dem laufenden Ergebnis vom steuerlich massgebenden Gewinnausweis auszugehen ist.
- SBankV** Dass laut Begleitbericht “für sogenannte Renditeliegenschaften eine Bewertung zu Marktwerten generell zugelassen wird” (S. 92), birgt die Gefahr neuer Bewertungswillkür statt einer Fair Presentation in sich. Die Ermittlung der Ertrags- oder Veräusserungswerte bliebe nämlich weitgehend

den Rechnungslegungspflichtigen überlassen. Diesen wird es jedoch kaum möglich sein nachzuweisen, dass die angesetzten Werte, nach Steuern und Veräusserungskosten (Abs. 3), "jederzeit leicht realisierbar" sind (Art. 10 Abs. 2).

Der Begleitbericht spricht sich gegen die Begünstigung einer "aggressiven und unvorsichtigen Aktivierung" (S. 122) aus. Die Formulierung des Vorentwurfs nimmt diesen Grundsatz jedoch nicht auf.

Die Zulassung von Neubewertungen im Sinne von Art. 29 sollte gestrichen werden. Prüfwert ist indessen, für Fälle von Kapitalverlusten (Art. 62) die Regelung von Art. 670 OR sinngemäss beizubehalten.

SGV

Finanzanlagen, die zum Zwecke der Erzielung von Erträgen gehalten werden - wozu auch Liegenschaften und verleaste Gegenstände zählen - können zum Ertragswert, höchstens aber zum Veräusserungswert bewertet werden, auch wenn diese höher sind als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Regelung fand sich schon in Art. 670 des revidierten Aktienrechts, der - allerdings nur zur Beseitigung einer Unterbilanz - Aufwertungen auf Grundstücken und Beteiligungen zuließ.

Die Erweiterung des Kreises aufwertungsberechtigter Anlagegüter ist zu begrüßen, allerdings nur dann, wenn - wie dies im Gesetzesentwurf vorgesehen ist - die Aufwertung nicht zwingend zu erfolgen hat. Dies bedeutet, dass der Buchführungspflichtige den Zeitpunkt der Aufwertung, zum Beispiel aus steuerplanerischer Sicht, selber bestimmen kann.

Dass die bei der Realisation anfallenden Kosten und Steuern auf dem Mehrwert angemessen berücksichtigt, d.h. verbucht werden müssen, ist unzweckmässig, gerade wenn eine Realisierung des Mehrwerts in weiter Ferne steht. Die Berücksichtigung kann dagegen erfolgen, wenn die Realisierung bevorsteht.

THK

Abs. 1: Wertschriften sind zum Börsenkurs zu bilanzieren, sofern sie nicht Anlagen sind (Art. 26, Abs. 2). Werden Wertschriften als Anlagen gehalten, gilt grundsätzlich der Ertragswert, höchstens aber der Veräusserungswert (Börsenkurs). Liegt der Ertragswert unter dem Börsenkurs, macht diese Bewertung wenig Sinn; der Börsenkurs sollte massgebend sein. Antrag:

Finanzanlagen, mit Ausnahme von langfristigen Forderungen und Beteiligungen an kontrollierten Organisationen aber einschliesslich Werte, die mit dem Zweck gehalten werden, Mietzinse, Leasing- oder Lizenzgebühren und ähnliche Erträge zu erzielen, können zum Börsenkurs oder zum Ertrags-, höchstens aber zum Veräusserungswert bewertet werden, auch wenn diese höher sind als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'article 29 traite entre autres des "immobilisations détenues dans le but d'encaisser des loyers". Cela signifie que des immeubles détenus à des fins de placements devraient figurer dans les immobilisations financières. De tels immeubles devraient figurer dans les immobilisations corporelles, mais ils devraient faire l'objet d'une publication dans l'annexe.

OdA L'art. 29 règle l'évaluation des immobilisations financières et prévoit une possibilité d'évaluer celles-ci à la valeur de rendement (avec une limite à la valeur de réalisation) même si celle-ci est plus élevée que la valeur d'acquisition ou que le coût de production. Etant donné que cette valeur de rendement, respectivement de réalisation, peut être plus élevée que les coûts historiques, l'art. 29 al. 2 règle le traitement de la modification de valeur. Selon la LECCA, cette modification n'influence pas le résultat comptable puisqu'elle doit être directement enregistrée dans un poste des capitaux propres, à savoir la réserve de réévaluation.

Ici également les règles actuellement en vigueur en droit fiscal suisse représenteront un obstacle à la bonne introduction de cette disposition. En effet, l'article 58 al. 1 let. c LIFD de même que l'art. 24 al. 1 let. b LHID prévoient que les réévaluations n'influençant pas le résultat seront imposées au niveau des impôts directs. La nouvelle disposition concernant l'évaluation des immobilisations financières restera donc lettre morte si les dispositions fiscales ne sont pas modifiées. Le traitement fiscal doit, pour permettre l'introduction de l'art. 29 LECCA, suivre le traitement comptable et l'imposition des réévaluations doit désormais avoir lieu au moment de la réalisation. C'est d'ailleurs bien l'intention du projet de la LECCA qui précise, à l'art. 29 al. 3 LECCA, que l'évaluation doit tenir compte de la charge fiscale latente. Implicitement, cela sous-entend qu'il n'y a pas d'imposition au moment de la réévaluation comptable mais uniquement en cas de réalisation. Il s'agit donc de modifier la LIFD et la LHID de manière à ce que la réévaluation au sens de l'art. 29 LECCA ne soit pas imposée. L'art. 58 al. 1 let. c LIFD et l'art. 24 al. 1 let. b LHID doivent être amendés dans ce sens.

Artikel 30 Immaterielle Werte

¹ Immaterielle Werte sind zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von Abschreibungen und Wertverminderungen einzusetzen.

² Die Werte sind jährlich zu überprüfen und anzupassen.

Article 30 Valeurs incorporelles

¹ Les valeurs incorporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition ou de production en tenant compte des amortissements et des moins-values.

² Ces valeurs doivent être vérifiées et adaptées chaque année.

Articolo 30 Valori immateriali

¹ I valori immateriali sono valutati al loro prezzo di acquisizione o al loro costo di produzione, tenendo conto degli ammortamenti e dei deprezzamenti.

² Questi valori sono verificati e adeguati annualmente.

Kantone / Cantons / Cantoni

- AG** Art. 30 (Immaterielle Werte): Ob bei immateriellen Werten von Wertverzehr durch Nutzung (= Abschreibungen) oder von Wertverminderung (=Wertberichtigung) die Rede sein soll, ist steuerlich aus heutiger Sicht nicht unerheblich. Wir würden es vorziehen, wenn bei betriebsnotwendigen immateriellen Werten nur Abschreibungen, bei nicht-betriebsnotwendigen immateriellen Werten dagegen nur Wertberichtigungen in Frage kämen.
- BL** wie AG
- GL** wie AG
- LU** wie AG
- NE** Article 30 : S'agissant des valeurs incorporelles et du point de vue fiscal, il n'est aujourd'hui pas indifférent de parler de consommation de valeur par l'utilisation (= amortissement) ou de diminution de valeur (= correction de valeur). Nous préférons que seuls des amortissements soient admis sur des valeurs incorporelles nécessaires à l'exploitation et que les corrections de valeur, elles, n'entrent en ligne de compte que pour les valeurs incorporelles non nécessaires à l'exploitation.
- SG** wie AG
- SZ** wie AG
- TG** wie AG

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Absatz 1: Hinter „Herstellungskosten“ einfügen
„...und, falls sie einer begrenzten Nutzungsdauer unterliegen, ...“
 Statt „...von Abschreibungen...“ besser *„...von planmässigen Abschreibungen...“*.
 Absatz 2: Kann entfallen, weil eine Selbstverständlichkeit. Gilt für alle Bilanzposten.
 „Wertverminderung“ durch *„Wertminderung“* ersetzen. Hier und überall im Gesetzestext.
- UniFR** Zu diesem Artikel ist noch eine Definition der immateriellen Werte analog FER 9 Ziff. 1 einzufügen.
 Gemäss FER 9 Ziff. 4 können (müssen aber nicht) selbst erarbeitete immaterielle Werte unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden. Für kleine und mittlere Organisationen ist unter dieser Bestimmung ebenfalls ein Aktivierungswahlrecht für selbst erarbeitete immaterielle Werte vorzusehen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** wie AG

SGV Die immateriellen Werte sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Berücksichtigung von Abschreibungen und Wertvermindierungen einzusetzen.

In Abs. 2 wird zudem verlangt, die Werte jährlich zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Diese Forderung steht im Zusammenhang mit der „Fair presentation“ und bedingt jährliche - mitunter aufwendige - Bewertungsarbeiten, die kleinen Unternehmen nicht zuzumuten sind. Deshalb sind kleine Unternehmen von diesem jährlichen Prozedere auszunehmen.

THK Abs. 2: Die jährliche Überprüfung betrifft alle Werte der Bilanz und sollte deshalb unter Art. 25 Abs. 2 geregelt werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 2 prévoit que la valeur des immobilisations incorporelles doit être vérifiée et adaptée chaque année. Selon les normes IAS, une telle vérification n'intervient que si les immobilisations sont amorties sur une durée de plus de vingt ans (IAS 38 § 99 b. Norme en vigueur à partir de 2000) et, dans ce cas, les dispositions concernant les corrections de valeurs sont applicables (Il s'agit de la norme IAS 36 [voir les remarques sous article 25]).

Artikel 31 Wertkorrekturen

¹ Die Abschreibungen bei Wertverzehr durch Nutzung sowie die Wertberichtigungen bei anderweitigen Wertvermindierungen sind zulasten der Erfolgsrechnung vorzunehmen. Abschreibungen und Wertberichtigungen dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden. Vorbehalten bleiben die besonderen Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven.

² Ist der Grund für eine Wertminderung oder Abschreibung dahingefallen, so ist sie in entsprechender Weise aufzulösen.

³ Realisierte Aufwertungsreserven sind dem Ertrag gutzuschreiben.

Article 31 Variations de valeur

¹ Les amortissements constatant des diminutions de valeur du fait de l'usage, de même que les corrections de valeur constatant d'autres moins-values sont comptabilisés à charge du compte de résultat. Des amortissements et des corrections de valeur ne doivent pas apparaître au passif. Les dispositions particulières à certaines des catégories d'actifs sont réservées.

² Les amortissements et corrections de valeur dont l'origine a disparu doivent être dissous de manière analogue.

³ Les réserves de réévaluation réalisées sont comptabilisées en produits.

Articolo 31 **Correzioni di valore**

¹ Gli ammortamenti operati in caso di deprezzamento dovuto all'utilizzazione e le rettifiche di valore effettuate in caso di ulteriori deprezzamenti sono iscritti come oneri del conto economico. Gli ammortamenti e le rettifiche di valore non possono essere iscritti nel passivo. Sono salve le disposizioni speciali applicabili alle singole categorie di attivi.

² Se viene meno il motivo che li ha originati, gli ammortamenti e le diminuzioni di valore sono sciolti in modo analogo.

³ Le riserve di rivalutazione realizzate sono accreditate ai ricavi.

Kantone / Cantons / Cantoni

GE Art. 31, al. 1: Il nous semblerait opportun de dire expressément que les amortissements et corrections de valeur doivent apparaître à l'actif.

Art. 31, al. 2: Les termes "de manière analogue" ne nous semblent pas clairs.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Im Absatz 2 statt „dahingefallen“ besser „*entfallen*“.

Absatz 3 neu formulieren:

„Realisierte Aufwertungsreserven sind erfolgswirksam aufzulösen.“

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGV Dass die Abschreibungen und Wertberichtigungen nicht (mehr) unter den Passiven ausgewiesen werden dürfen, ist zu begrüssen und deckt sich übrigens mit der Systematik gemäss „Kontenrahmen KMU“.

Gemäss Art. 34 „Verhältnis zum Steuerrecht“ muss weiterhin die degressive Abschreibungsmethode (Restbuchwertabschreibung) zulässig sein, ob schon dieses Verfahren mit dem Grundsatz der „Fair presentation“ nicht im Einklang steht. Es muss gefordert werden, dass die Steuerbehörden die heute gültigen grosszügigen Abschreibungssätze nicht mit Seitenblick auf die „Fair presentation“ kürzen.

Die heute steuerlich zulässige Sofortabschreibung muss weiterhin zulässig sein.

Abs. 2 verlangt eine Auflösung der Wertverminderung bzw. Aufwertung zuviel vorgenommener Abschreibungen, wenn der Grund für die Wertberichtigung dahingefallen ist.

Auch diese Bestimmung steht im Zusammenhang mit der „Fair presentation“, dient aber ganz sicher nicht der Effizienz der Abschlusserstellung von KMU. Die ultimative Formulierung dieses Gesetzesartikels würde ja faktisch dazu zwingen, das gesamte abschreibungsberechtigte Anlagevermögen jährlich neu zu bewerten. Dieser enorme zusätzliche Aufwand - vom zusätzlichen Revisionsbedarf ganz zu schweigen - kann KMU nicht zugemutet werden. Ganz abgesehen von den steuerlichen Konsequenzen, die mit jeder Auflösung/Aufwertung verbunden wären.

Der Hinweis auf Art. 34 „Verhältnis zum Steuerrecht“ vermag die Bedenken nicht zu zerstreuen, dass den KMU unter dem Begriff „Fair presentation“ eine Reihe bisheriger legaler Steuerplanungsmöglichkeiten verloren gehen würden, was nicht Zweck dieses Gesetzes sein kann und darf.

THK Abs. 1: Analog Art. 25 sollte auch hier von plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen gesprochen werden. Antrag:

Die planmässigen Abschreibungen bei Wertverzehr durch Nutzung sowie die ausserplanmässigen Abschreibungen und Wertberichtigungen bei anderweitigen Wertverminderungen sind zulasten der Erfolgsrechnung vorzunehmen. Abschreibungen und Wertberichtigungen dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden. Vorbehalten bleiben die besonderen Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven.

Abs. 2: Die planmässigen Abschreibungen sollen nicht mehr aufgelöst werden können. Lediglich ausserplanmässige Abschreibungen und Wertverminderungen dürfen bei Wegfall aufgelöst werden. Antrag:

Ist der Grund für ausserplanmässige Abschreibungen oder eine Wertverminderung dahingefallen, so ist sie in entsprechender Weise aufzulösen.

Abs. 3: Andere Umschreibung. Antrag:

Realisierte Aufwertungsreserven sind erfolgswirksam zu verbuchen

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 2 spécifie que les amortissements et corrections de valeur dont l'origine a disparu doivent être dissous. Si la dissolution d'une correction de valeur dont l'origine a disparu est logique, une telle disposition est contestable en ce qui concerne les amortissements, car elle implique qu'un allongement de la durée d'amortissement doit être effectué rétroactivement. Les normes IAS sont muettes à ce sujet, il devrait en être de même de la LECCA qui devrait seulement prévoir l'adaptation des taux d'amortissements mais sans effet rétroactif.

OdA Alinéa 2: Cette disposition prévoit que les amortissements et corrections de valeur dont l'origine a disparu doivent être dissous. Cette disposition, couplée au Massgeblichkeitsprinzip, impliquera l'imposition de la dissolution de ces amortissements et correctifs d'actifs. Cela correspond à l'actuel art. 62 al. 4 LIFD qui est toutefois limité aux participations. Dès lors, toute dissolution d'amortissement et de correctifs de valeur sera imposée, qu'il s'agisse de participations ou d'autres actifs et que cela soit dans le cadre de sociétés de personnes ou de sociétés de capitaux.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 13.

Artikel 32 Rückstellungen

¹ Lassen vergangene Ereignisse Aufwand in künftigen Berichtsperioden erwarten, so sind zulasten der Erfolgsrechnung Rückstellungen in dem Betrag zu bilden, der am ehesten anfallen wird. Die Rückstellungen können keine Wertkorrekturen der Aktiven einschliessen.

² Ist der Betrag nicht abschätzbar, so sind die wesentlichen Angaben im Anhang zu machen.

³ Bestehende Rückstellungen sind der Entwicklung anzupassen.

Article 32 Provisions

¹ Si, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à ce que des charges grèvent des exercices futurs, il y a lieu de constituer, à charge du compte de résultat, des provisions du montant le plus vraisemblable possible. Les provisions ne peuvent avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif.

² Si le montant d'une provision ne peut être estimé, les informations essentielles seront présentées dans l'annexe.

³ Les provisions existantes doivent être adaptées à l'évolution.

Articolo 32 Accantonamenti

¹ Se in base a eventi passati v'è motivo di prevedere che gli esercizi futuri saranno gravati da oneri, sono costituiti a carico del conto economico accantonamenti per un importo quanto più possibile equivalente agli oneri prospettati. Gli accantonamenti non possono includere correzioni di valore degli attivi.

² Se l'importo non può essere stimato, le informazioni essenziali sono presentate nell'allegato.

³ Gli accantonamenti esistenti sono adeguati all'evoluzione.

Kantone / Cantons / Cantoni

TG Art. 32: Dieser Artikel sollte noch mit einem neuen Absatz 4 mit folgendem Wortlaut ergänzt werden:

"Für künftige Ertragsausfälle dürfen keine Rückstellungen gebildet werden."

Universitàten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Neu formulieren:

„Lassen vergangene Ereignisse Leistungen gegenüber Dritten oder Verluste in künftigen Berichtsperioden erwarten, so sind zu Lasten der Erfolgsrechnung Rückstellungen gemäss dem höheren Betrag von Erwartungswert und Median anzusetzen.“

Begründung: Gemeinhin werden Rückstellungen als wahrscheinliche zukünftige Vermögensopfer/Verluste als Folge schwebender Geschäfte oder einer gegenwärtigen Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten definiert. Dies kommt in der Formulierung nicht genügend zum Ausdruck. Dass es sich um Aufwand handelt, kommt aus der Formulierung „zu Lasten der Erfolgsrechnung“ zum Ausdruck.

Warum hier der Erwartungswert oder Median vorgeschlagen wird, wurde einleitend begründet. Vgl. jedoch auch die folgende Meinung zu Absatz 2.

Falls unserer Formulierung nicht gefolgt wird: Im Absatz 1 „Aufwand“ ersetzen durch „Leistungen gegenüber Dritten oder Verluste“, „am ehesten

anfallen wird“ ersetzen durch „*als Erwartungswert geschätzt wird*“. Im Satz 2 ersetzen „können“ durch „dürfen“

Absatz 2: Der Kommentar zum Absatz 2 belegt die Dringlichkeit eines Konzeptes zu „Unsicherheiten und Risiken“. Wir wollen zeigen, dass im dort geschilderten Beispiel sehr wohl ein Betrag angegeben werden kann, d.h. „abschätzbar“ ist.

Der „Maximalbetrag [des Produkthaftpflichtfalls] ist mehr oder weniger klar eruierbar“, sagen wir also er sei im Mittel CHF 10000.—mit CHF 300.—Standardabweichung (Normalverteilung). „...das Unternehmen kann mit ebenso zutreffender Bestimmtheit (sic!) festhalten, dass ein Erfolg für die Kläger sehr unwahrscheinlich ist“. Sagen wir also z.B. die Wahrscheinlichkeit eines Erfolges sei 15% und gehorche ebenfalls einer Normalverteilung mit 10% Standardabweichung. Das Ergebnis ist ebenfalls eine Normalverteilung und liefert einen Mittelwert von CHF 1500.-- mit einer simulierten Standardabweichung von CHF 158.--.

Im übrigen ist der Kommentar in sich widersprüchlich. Einleitend wird festgestellt, „...dass zwar ein künftiger Mittelabfluss...mehr oder weniger sicher feststeht...“(man verliert also den Prozess!!?), dass jedoch „...der am ehesten anfallende Betrag aber auch beim besten Willen nicht einigermassen zuverlässig geschätzt werden kann“. Wir haben gezeigt, dass man den Betrag sehr wohl zuverlässig schätzen kann. Für die Schätzung ist es gleichgültig, ob die Eintrittswahrscheinlichkeit hoch oder tief ist. Für die Bilanzierung relevant ist vielmehr die Frage, ob man unwahrscheinliche Ereignisse (nach unserem Vorschlag solche unter 25%) überhaupt bilanzieren möchte. Wir meinen nein.

Wenn im Kommentar die Rede ist von einer Offenlegungspflicht „...der wichtigsten bekannten Überlegungen und eines Rahmens für die Höhe der möglicherweise anfallenden künftigen Verpflichtungen...“, dann ist das genau das, was wir einleitend gefordert haben: Offenlegung der Verteilungsparameter für Wahrscheinlichkeitsverteilungen, sowie Angabe der Bandbreite, in der die Beträge liegen können, ggfs. Mittelwert und Standardabweichung. Simulationsmodelle einfacher Natur können hier Hilfestellung leisten, wie unsere wenigen Beispiele gezeigt haben.

UniFR Die zwingende Auflösung nicht mehr gerechtfertigter Rückstellungen ist zu regeln. Dafür steht nur die Position "andere betriebliche Erträge" zur Verfügung (sinngemäss den Erläuterungen auf Seite 113 des Begleitberichts).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP C'est avec raison que la future LECCA entend réglementer la constitution de provisions en proscrivant d'emblée la création d'une provision générale pour tous les risques encourus par l'entreprise. Pour constituer une provision, il faut être en présence d'événements qui se sont déjà produits et qui laissent supposer une sortie de fonds future à la charge de l'entité sans contre-prestation correspondante.

SGV Die Willkür beim Bilden von Rückstellungen soll verschwinden, ganz dem Grundsatz der „Fair presentation“ folgend. Rücklagen, wie sie nach heuti-

gem Recht verschiedene Steuerbehörden für betriebsnotwendige Umstellungen und Umstrukturierungen zulassen, müssen jedoch weiterhin möglich sein.

Im Abs. 3 wird zudem verlangt, bestehende Rückstellungen der Entwicklung anzupassen, auch dies eine Konsequenz der „Fair presentation“. Dies erfordert jährlich eine entsprechende Beurteilung der Situation, was möglicherweise mit einem bedeutenden Aufwand verbunden sein kann. Überdies ist jede Auflösung von Rückstellungen mit steuerlichen Konsequenzen verbunden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'article 32 requiert que les provisions existantes soient "adaptées à l'évolution". Il faudrait mentionner

"à l'évolution du risque encouru".

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 13.

Artikel 33 Derivative Finanzinstrumente

¹ Die Bewertung erfolgt nach dem angewandten oder, bei Rechnungslegungspflicht ausschliesslich nach diesem Gesetz, einem gemäss Artikel 36 zugelassenen Regelwerk.

² Im Anhang ist der Gesamtbetrag der am Bilanzstichtag offenen derivativen Finanzinstrumente sowie ähnlicher Positionen anzugeben. Die positiven und negativen Wiederbeschaffungswerte und Kontraktvolumen, gegliedert nach Zinsinstrumenten, Devisen und übrigen Instrumenten, sind separat aufzuführen.

³ Weiter ist im Anhang anzugeben, wie die Risiken aus derivativen Finanzinstrumenten im Geschäftsjahr überwacht worden sind.

Article 33 Instruments financiers dérivés

¹ L'évaluation s'effectue suivant le cadre de référence utilisé ou, si les comptes annuels sont établis exclusivement d'après la présente loi, en utilisant un cadre de référence au sens de l'article 36.

² Il y a lieu d'indiquer dans l'annexe le montant total des instruments financiers dérivés et des positions analogues, ouverts à la date du bilan. Doivent être mentionnés séparément les valeurs de remplacement positives et négatives ainsi que les volumes des contrats, répartis en instruments sur taux d'intérêts, devises et autres instruments.

³ Il y a lieu en outre d'indiquer dans l'annexe comment s'est exercée pendant l'exercice la surveillance des risques découlant d'instruments financiers.

Articolo 33 Strumenti finanziari derivati

¹ La valutazione è compiuta secondo la normativa tecnica utilizzata, oppure, qualora l'obbligo di rendiconto derivi esclusivamente dalla presente legge, conformemente a una normativa tecnica ammessa ai sensi dell'articolo 36.

² Nell'allegato è indicato l'importo complessivo degli strumenti finanziari derivati e delle poste analoghe non pareggiati alla data di chiusura del bilancio. I valori di sostituzione positivi e negativi e i volumi contrattuali, suddivisi in strumenti su saggi d'interesse, divise e altri strumenti, sono indicati separatamente.

³ Nell'allegato è inoltre indicato in che modo durante l'esercizio si è vigilato sui rischi risultanti da strumenti finanziari.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Diese Norm geht Artikel 56a BVV2 vor. Daher ist das Verhältnis zum Recht der beruflichen Vorsorge zu klären.

Das Erfordernis von Angaben über das Risikoüberwachungssystem für derivative Finanzinstrumente in Absatz 3 geht zu weit. Die Verpflichtung zur besonderen Überwachung des Derivat-Geschäftes dürfte genügen. Wir können uns des Eindrucks nicht erwehren, dass auf Grund unliebsamer Vorkommnisse in der jüngeren Vergangenheit hier "übersteuert" wird. Immerhin besteht in Bezug auf die Delegation und die Überwachung das Verantwortlichkeitsrecht der Geschäftsführung.

GE Pour les institutions de prévoyance, cet article devrait être coordonné avec l'art. 56a (instruments dérivés) de l'OPP 2.

Art. 33, al. 2: Nous sommes d'avis qu'il existe aujourd'hui d'autres informations qui devraient être requises à ce propos, notamment le "VAR" (son évolution, le système choisi, etc.).

JU Il n'est pas indispensable de traiter les instruments financiers dérivés de manière distincte, étant entendu que les normes professionnelles qui servent de cadre de référence (article 36 LECCA) les abordent très certainement.

LU Bestimmungen über die Behandlung der derivativen Finanzinstrumente im Rahmen des E-RRG sind mit den entsprechenden Bestimmungen über derivative Finanzinstrumente in der 2. Säule (Art. 56a BVV2) zu koordinieren. Die Koordination ist unseres Erachtens vom Gesetzgeber explizit zu regeln.

NE Article 33 : Pour les institutions de prévoyance, cet afficle doit être coordonné avec l'article 56 a) (instruments financiers dérivés) OPP 2.

NW Art. 33: Die Besonderheiten der Vorsorgeeinrichtungen bzgl. derivativer Finanzinstrumente ist zu beachten.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Die Formulierung der Absätze 1 und 2 ist sehr umständlich und verwirrend. Vorgeschlagen wird folgende Formulierung:

1, „Die Bewertung erfolgt nach dem von der Organisation angewandten Regelwerk. Erfolgt die Rechnungslegung ausschliesslich nach diesem Gesetz, so erfolgt die Bewertung nach einem gemäss Artikel 36 zugelassenen Regelwerk.“

2 „Die positiven und negativen Wiederbeschaffungswerte sowie die Kontraktvolumen der am Bilanzstichtag offenen derivativen Finanzinstrumente sowie ähnlichen Positionen sind im Anhang anzugeben. Die jeweiligen Gesamtbeträge sind aufzugliedern nach Zinsinstrumenten, Devisen und übrigen Instrumenten.“

KBVG Dieser Artikel ist für Vorsorgeeinrichtungen mit Art. 56a BVV2 zu koordinieren.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Par les temps qui courent, le projet de LECCA ne pouvait faire abstraction des produits financiers dérivés qui, dans certains cas, représentent les opérations hors bilan les plus importantes. Vue la complexité de la matière et les mutations rapides que connaît le commerce des produits dérivés, le renvoi, opéré par le projet de LECCA, aux cadres de référence est particulièrement opportun.

SBankV Die Formulierung in Abs. 2 sollte lauten: "Im Anhang anzugeben sind die positiven und negativen Wiederbeschaffungswerte sowie die Kontraktvolumina der am Bilanzstichtag offenen derivativen Finanzinstrumente, gegliedert nach Zinsinstrumenten, Devisen, Beteiligungstiteln/-indices und sonstigen Instrumenten."

SGB Wir begrüßen es, dass Sie eine separate Bestimmung über derivative Finanzinstrumente aufnehmen, sind aber mit der vorgeschlagenen Formulierung nicht einverstanden. Absatz 1 ist unklar formuliert. Der Verweis auf internationale Regeln hilft wenig, wenn diese Regeln noch nicht befriedigend erarbeitet sind.

SGV Die geforderten Angaben zu derivativen Finanzinstrumenten im Anhang sind aufwendig und mit einem entsprechenden Prüfungsaufwand verbunden. Deshalb erfolgt hier die erneute Forderung, kleine Unternehmen von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs und von der Revisionspflicht zu entbinden.

THK Abs. 1: Die Behandlung der derivativen Finanzinstrumente erfolgt immer nach einem explizit erwähnten Regelwerk. Dasselbe gilt für die Risikoüberwachung. Antrag:

Die Bewertung sowie die Umschreibung der Risikoüberwachung und der übrigen Details, die im Anhang auszuweisen sind, erfolgen nach dem angewandten Regelwerk oder, bei Rechnungslegungspflicht aus-

schliesslich nach diesem Gesetz, einem gemäss Artikel 36 explizit zugelassenen Regelwerk.

Abs. 2: Das Regelwerk legt fest was im Anhang bezüglich derivativer Finanzinstrumente offenzulegen ist; Abs. 2 kann mit einer Ergänzung von Abs. 1 gestrichen werden.

Abs. 3: Auch für die Offenlegung der Risikoüberwachung macht das Regelwerk Vorgaben. Abs. 3 kann im Abs. 1 integriert werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC L'alinéa 3 est mal rédigé; il devrait mentionner

"Il y a lieu d'indiquer la politique de gestion des risques découlant des instruments financiers".

Artikel 34 Verhältnis zum Steuerrecht

¹ Soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängt, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind, dürfen die Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und die Rückstellungen höher als nach den Regeln dieses Gesetzes angesetzt werden.

² Wird die vorangehende Bestimmung in Anspruch genommen, ist im Anhang darauf hinzuweisen.

³ Grosse Organisationen im Sinne von Artikel 35 haben zudem im Anhang aufzuzeigen, bei welchen in der Bilanz und Erfolgsrechnung auszuweisenden Positionen und in welcher Höhe sich aus der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften Abweichungen in der Bewertung gegenüber den Bestimmungen dieses Gesetzes ergeben. Sie legen dar, wie sich die Abweichungen in der Erfolgsrechnung auf den Gewinn beziehungsweise Verlust sowie in der Bilanz auf das Eigenkapital insgesamt auswirken.

Article 34 Rapport avec le droit fiscal

¹ Dans le bilan des comptes individuels, à l'exclusion de celui des comptes consolidés, les actifs peuvent être pris en compte à une valeur moindre et les provisions à une valeur supérieure à celle qui résulte des dispositions de la présente loi, pour autant que ces dérogations découlent de l'application de principes fiscaux et que, pour être reconnues, elles doivent être incluses dans le bilan et le compte de résultat.

² Si les dispositions de l'alinéa précédent sont appliquées, il faut le mentionner dans l'annexe.

³ Les grandes entités au sens de l'article 35 doivent en outre indiquer dans l'annexe les postes du bilan et du compte de résultat pour lesquels l'application des dispositions du droit fiscal provoque des différences d'évaluation, le montant pour lequel ces postes sont touchés, ainsi que l'effet global de ces différences sur le bénéfice ou la perte de l'exercice et sur les capitaux propres.

Articolo 34 Rapporto con il diritto fiscale

¹ Nel bilancio del conto individuale, ma non nel bilancio consolidato, gli attivi possono essere valutati a un valore inferiore e gli accantonamenti a un valore superiore a quelli prescritti dalle disposizioni della presente legge, sempre che simili deroghe risultino da principi fiscali applicabili e che, per essere riconosciute, debbano essere considerate nel bilancio e nel conto economico.

² Se la disposizione di cui al capoverso 1 è applicata, occorre farne menzione nell'allegato.

³ Le grandi organizzazioni ai sensi dell'articolo 35 devono inoltre indicare nell'allegato in quali poste del bilancio e del conto economico l'applicazione delle prescrizioni di diritto fiscale comporta valutazioni diverse da quelle prescritte dalle disposizioni della presente legge, specificando l'importo di tali differenze. Devono spiegare in che modo le differenze di valutazione incidono globalmente sull'utile o sulle perdite nel conto economico e sul capitale proprio nel bilancio.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung bekanntlich auf das Prinzip der Massgeblichkeit ab. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung bildet die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzsteuerrechtlich sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten so zu beurteilen, wie sie das steuerpflichtige Unternehmen nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes darstellen muss. Die Steuerbehörden dürfen von der handelsrechtskonformen Jahresrechnung nur dann abweichen, wenn das Steuergesetz Korrekturen vorsieht (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

Nach dem RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) zu entsprechen. Dieses Prinzip verlangt eine "getreue Darstellung" der wirtschaftlichen Lage einer Organisation (Art. 8 Abs. 2 RRG) und bewirkt die Einführung neuer Bewertungsregeln, insbesondere den Verzicht auf die Möglichkeit der Bildung von Willkürreserven.

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht nämlich die grosse Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich letztlich negativ auf die Akzeptanz des RRG auswirken könnten.

Aus diesem Grunde sieht das RRG (Art. 34 RRG) im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und Rückstellungen höher als nach den Regeln des Gesetzes angewendet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängig gemacht wird, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind.

In der handelsrechtlichen Einzelbilanz werden stille Reserven, Einzelabschreibungen und Rückstellungen weiterhin zugelassen, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile erwachsen würden. Der Grundsatz der Fair presentation wird damit weitgehend aufgegeben, auch wenn die Abweichungen im Anhang auszuweisen sind. Aus diesem Dilemma zwischen den Anforderungen eines modernen, auf international allgemein anerkannte Grundsätze abgestimmtes RRG einerseits und den

steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen andererseits hat die Expertenkommission versucht, mit Art. 34 RRG einen Kompromiss zu finden.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen wäre, wie der Begleitbericht auf S. 133 feststellt, die getrennte Rechnungslegung für die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung vorzuziehen. Allerdings lässt sich diese konzeptionelle Änderung nicht kurzfristig über eine Rechnungslegungsrevision erreichen.

Das RRG setzt die für die Rechnungslegung geltenden Bestimmungen des OR ausser Kraft. Damit wird sowohl dem Handels- als auch dem Steuerrecht die Basis entzogen. Art. 34 verweist somit auf nicht mehr bestehende Rechtsgrundlagen.

Das Massgeblichkeitsprinzip muss deshalb neu definiert und bestimmt werden. Zu bevorzugen wäre eine Neudefinition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern ausschliesslich auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis muss für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen - damit am Grundsatz der Buchmässigkeit festhalten - und mit verschiedenen steuerlichen Bewertungskorrekturen, welche über eine "Brücke" nachzuweisen sind, zum steuerlich massgebenden Gewinnausweis gelangen. Die "Brücke" wird in der vom Unternehmen geführten Steuerbilanz ausgewiesen. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen.

Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht lösen müsste.

Aufgrund dieser Konzeption sind in den massgebenden Steuergesetzen (DBG, StHG) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, die die steuerlich zulässigen Abweichungen zum RRG enumerativ festhalten. Diese steuerlichen Anpassungen sollten mit der künftigen Unternehmenssteuerreform 2 (insb. Fusionsgesetz) verknüpft werden.

Bei der Gesetzgebung zu einem neuen RRG darf unter keinen Umständen die Gesamtschau vernachlässigt werden. Die steuerlichen Problemstellungen und deren gesetzlicher Regelungsbedarf sind ebenso miteinzubeziehen. Ausgehend von einer nach den Kriterien des RRG erstellten Handelsbilanz und einem für den Steuervollzug modifizierten Massgeblichkeitsprinzip könnten die Zielkonflikte zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht – im Gegensatz zum Konzept von Art. 34 gelöst werden.

BE

Die neuen Grundsätze der Rechnungslegung werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht die Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich negativ auf seine Akzeptanz auswirken könnten.

Aus diesem Grund sieht der Artikel 34 im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses - nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz - tiefer und Rückstellungen höher bewertet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerken-

nung davon abhängig gemacht wird, dass sie in der Bilanz und der Erfolgsrechnung berücksichtigt worden sind.

Auf Grund ihrer unterschiedlichen Zielsetzungen wäre aber (vgl. S. 133 des Begleitberichts) eine getrennte Rechnungslegung nach handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Grundsätzen wünschenswert. Allerdings liesse sich diese konzeptionelle Änderung nicht ausschliesslich über die Revision des Rechnungslegungsrechts erreichen.

Das Massgeblichkeitsprinzip muss deshalb neu definiert werden. Zu bevorzugen wäre eine Definition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis müsste dabei für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an die Handelsbilanz anknüpfen (Grundsatz der Buchmässigkeit) können. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen. Mittels einer "Brücke" könnte von der Steuer- auf die Handelsbilanz geschlossen werden (und umgekehrt). Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht lösen müsste.

Auf Grund dieser Konzeption wären in den massgebenden Steuergesetzen (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11], Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, welche die steuerlich zulässigen Differenzen zum RRG enumerativ festhielten. Die Anpassungen im Steuerrecht müssten zudem mit der Reform des Unternehmenssteuerrechts koordiniert werden.

Mit einem solchen Vorgehen könnte den Bedürfnissen der Kreditgeber, der Gläubiger nach einer aussagekräftigen Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und den Bedürfnissen des Staats nach Steuereinnahmen entsprochen werden.

BL wie AG

Zum Begleitbericht (S. 134, +. Absatz): Das letzte Beispiel "nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen" entspricht nicht der Steuerpraxis.

GE Nous appuyons l'idée selon laquelle une société peut posséder parallèlement un bilan "fiscal" et un bilan "civil", voire également, sur le plan interne, un bilan "de gestion". Ces trois types de bilan ont leur raison d'être et sont couramment et utilement pratiqués dans les pays qui nous entourent.

GL wie BL

JU Le Gouvernement estime que la solution proposée est intéressante et respecte le principe selon lequel les problèmes fiscaux liés au caractère déterminant de la comptabilité commerciale doivent être réglés par le législateur fiscal (voir ch. 301.051 ci-devant). Il suffit de mentionner les écarts dus aux exigences fiscales dans l'annexe qui fait partie des comptes individuels (art. 13 LECCA).

LU Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung bekanntlich auf das Prin-

zip der Massgeblichkeit ab. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung bildet die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzsteuerrechtlich sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten so zu beurteilen, wie sie das steuerpflichtige Unternehmen nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes darstellen muss. Die Steuerbehörden dürfen von der handelsrechtskonformen Jahresrechnung nur dann abweichen, wenn das Steuergesetz Korrekturen vorsieht (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

Nach dem E-RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der "Fair presentation" ("True and fair view") zu entsprechen. Dieses Prinzip verlangt eine „getreue Darstellung“ der wirtschaftlichen Lage einer Organisation (Art. 8 Abs. 2 E-RRG) und bewirkt die Einführung neuer Bewertungsregeln, insbesondere den Verzicht auf die Möglichkeit der Bildung von Willkürreserven.

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht die Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich letztlich negativ auf die Akzeptanz des RRG auswirken könnten.

Aus diesem Grunde sieht Art. 34 E-RRG im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und Rückstellungen höher als nach den Regeln des Gesetzes angewendet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängig gemacht wird, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind.

In der handelsrechtlichen Einzelbilanz werden stille Reserven, Einzelabschreibungen, Rückstellungen weiterhin zugelassen, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile erwachsen würden. Der Grundsatz der "Fair presentation" wird damit weitgehend aufgegeben, auch wenn die Abweichungen im Anhang auszuweisen sind. Aus diesem Dilemma zwischen den Anforderungen eines modernen, auf international allgemein anerkannte Grundsätze abgestimmtes Rechnungslegungsrecht einerseits und den steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen andererseits hat die Expertenkommission versucht, mit Art. 34 E-RRG einen Kompromiss zu finden.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen des Rechnungslegungs- und des Steuerrechts wäre, wie der Begleitbericht auf S. 133 feststellt, die getrennte Rechnungslegung für die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung vorzuziehen. Allerdings lässt sich diese konzeptionelle Änderung nicht kurzfristig über eine Rechnungslegungsrevision erreichen.

Das Massgeblichkeitsprinzip muss deshalb neu definiert und bestimmt werden. Zu bevorzugen wäre eine Neudefinition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern ausschliesslich auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis muss für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen - damit am Grundsatz der Buchmässigkeit festhalten - und mit verschiedenen steuerlichen Bewertungskorrekturen, welche über eine „Brücke“ nachzuweisen sind, zum steuerlich massgebenden

Gewinnausweis gelangen. Die „Brücke“ wird in der vom Unternehmen geführten Steuerbilanz ausgewiesen. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen.

Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht loslösen müsste.

Aufgrund dieser Konzeption sind in den massgebenden Steuergesetzen (DBG, StHG) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, welche die steuerlich zulässigen Abweichungen zum RRG enumerativ festhalten. Diese steuerlichen Anpassungen sollten mit der künftigen Unternehmenssteuerreform 2 (insb. Fusionsgesetz) verknüpft werden.

Bei der Gesetzgebung zu einem neuen RRG darf unter keinen Umständen die Gesamtschau vernachlässigt werden. Die steuerlichen Problemstellungen und deren gesetzlicher Regelungsbedarf sind ebenso miteinzubeziehen. Ausgehend von einer nach den Kriterien des RRG erstellten Handelsbilanz und einem für den Steuervollzug modifizierten Massgeblichkeitsprinzip könnten die Zielkonflikte zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht – im Gegensatz zum Konzept von Artikel 34 - gelöst werden.

Begleitbericht: S. 134, 1. Absatz: Das letzte Beispiel „nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen“ entspricht nicht der Steuerpraxis.

NE Article 34 (commentaire page 140, 4ème paragraphe) : Le dernier exemple "créances non activées pour des licences" ne correspond pas à la pratique fiscale.

SG Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung bekanntlich auf das Prinzip der Massgeblichkeit ab. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung bildet die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzsteuerrechtlich sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten so zu beurteilen, wie sie das steuerpflichtige Unternehmen nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes darstellen muss. Die Steuerbehörden dürfen von der handelsrechtskonformen Jahresrechnung nur dann abweichen, wenn das Steuergesetz Korrekturen vorsieht (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

Nach dem RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) zu entsprechen. Dieses Prinzip verlangt eine "getreue Darstellung" der wirtschaftlichen Lage einer Organisation (Art. 8 Abs. 2 RRG) und bewirkt die Einführung neuer Bewertungsregeln, insbesondere den Verzicht auf die Möglichkeit der Bildung von Willkürreserven.

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht nämlich die grosse Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich letztlich negativ auf die Akzeptanz des RRG auswirken könnten.

Aus diesem Grunde sieht das RRG (Art. 34) im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und Rückstellungen höher als nach den Regeln des Gesetzes bewertet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängig gemacht wird, dass sie in Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind.

In der handelsrechtlichen Einzelbilanz werden stille Reserven, Einzelabschreibungen, Rückstellungen weiterhin zugelassen, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile erwachsen würden. Der Grundsatz der Fair presentation wird damit weitgehend aufgegeben, auch wenn die Abweichungen im Anhang auszuweisen sind. Aus diesem Dilemma zwischen den Anforderungen eines modernen, auf international allgemein anerkannte Grundsätze abgestimmtes RRG einerseits und den steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen andererseits hat die Expertenkommission versucht, mit Art. 34 RRG einen Kompromiss zu finden.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen wäre, wie der Begleitbericht auf S. 133 feststellt, die getrennte Rechnungslegung für die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung vorzuziehen. Allerdings lässt sich diese konzeptionelle Änderung nicht kurzfristig über eine Rechnungslegungsrevision erreichen.

Das RRG setzt die für die Rechnungslegung geltenden Bestimmungen des OR ausser Kraft. Damit wird sowohl dem Handels- als auch dem Steuerrecht die Basis entzogen. Artikel 34 RRG verweist somit auf nicht mehr bestehende Rechtsgrundlagen. Aus diesem Grund muss das Das Massgeblichkeitsprinzip neu definiert und bestimmt werden. Zu bevorzugen wäre eine Neudefinition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern ausschliesslich auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis muss für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen - damit am Grundsatz der Buchmässigkeit festhalten - und mit verschiedenen steuerlichen Bewertungskorrekturen, welche über eine "Brücke" nachzuweisen sind, zum steuerlich massgebenden Gewinnausweis gelangen. Die "Brücke" wird in der vom Unternehmen geführten Steuerbilanz ausgewiesen. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen.

Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht loslösen müsste.

Aufgrund dieser Konzeption sind in den massgebenden Steuergesetzen (DBG, StHG) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, die die steuerlich zulässigen Abweichungen zum RRG enumerativ festhalten. Diese steuerlichen Anpassungen sollten mit der künftigen Unternehmenssteuerreform 2 (insbesondere Fusionsgesetz) verknüpft werden.

Bei der Gesetzgebung zu einem neuen RRG darf unter keinen Umständen die Gesamtschau vernachlässigt werden. Die steuerlichen Problemstellungen und deren gesetzlicher Regelungsbedarf sind ebenso miteinzubeziehen. Ausgehend von einer nach den Kriterien des RRG erstellten Handelsbilanz und einem für den Steuervollzug modifizierten Massgeblichkeitsprinzip könnten die Zielkonflikte zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht – im Gegensatz zum Konzept von Artikel 34 - gelöst werden.

S. 134, 1. Absatz: Das letzte Beispiel "nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen" entspricht nicht der Steuerpraxis.

SO Die heikle Schnittstelle zum Steuerrecht ist mit dem Vorschlag zur Zeit angemessen geregelt. Eine definitive, besser befriedigende Lösung müsste im Steuerrecht gefunden werden (Abrücken vom Grundsatz der Massgeblichkeit der kaufmännischen Buchführung).

SZ Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung bekanntlich auf das Prinzip der Massgeblichkeit ab. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung bildet die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzsteuerrechtlich sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten so zu beurteilen, wie sie das steuerpflichtige Unternehmen nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes darstellen muss. Die Steuerbehörden dürfen von der handelsrechtskonformen Jahresrechnung nur dann abweichen, wenn das Steuergesetz Korrekturen vorsieht (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

Nach dem E-RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) zu entsprechen. Dieses Prinzip verlangt eine „getreue Darstellung“ der wirtschaftlichen Lage einer Organisation (Art. 8 Abs. 2 E-RRG) und bewirkt die Einführung neuer Bewertungsregeln, insbesondere den Verzicht auf die Möglichkeit der Bildung von Willkürreserven.

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht nämlich die grosse Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich letztlich negativ auf die Akzeptanz des RRG auswirken könnten.

Aus diesem Grunde sieht der E-RRG (Art. 34 E-RRG) im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und Rückstellungen höher als nach den Regeln des Gesetzes angewendet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängig gemacht wird, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind.

In der handelsrechtlichen Einzelbilanz werden stille Reserven, Einzelabschreibungen, Rückstellungen weiterhin zugelassen, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile erwachsen würden. Der Grundsatz der Fair presentation wird damit weitgehend aufgegeben, auch wenn die Abweichungen im Anhang auszuweisen sind. Aus diesem Dilemma zwischen den Anforderungen eines modernen, auf international allgemein anerkannte Grundsätze abgestimmtes RRG einerseits und den

steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen andererseits hat die Expertenkommission versucht, mit Art. 34 E-RRG einen Kompromiss zu finden. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen wäre, wie der Begleitbericht auf S. 133 feststellt, die getrennte Rechnungslegung für die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung vorzuziehen. Allerdings lässt sich diese konzeptionelle Änderung nicht kurzfristig über eine Rechnungslegungsrevision erreichen.

Der E-RRG setzt die für die Rechnungslegung geltenden Bestimmungen des OR ausser Kraft. Damit wird sowohl dem Handels- als auch dem Steuerrecht die Basis entzogen. Artikel 34 E-RRG verweist somit auf nicht mehr bestehende Rechtsgrundlagen.

Das Massgeblichkeitsprinzip muss deshalb neu definiert und bestimmt werden. Zu bevorzugen wäre eine Neudefinition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern ausschliesslich auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis muss für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen - damit am Grundsatz der Buchmässigkeit festhalten - und mit verschiedenen steuerlichen Bewertungskorrekturen, welche über eine „Brücke“ nachzuweisen sind, zum steuerlich massgebenden Gewinnausweis gelangen. Die „Brücke“ wird in der vom Unternehmen geführten Steuerbilanz ausgewiesen. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen.

Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht lösen müsste.

Aufgrund dieser Konzeption sind in den massgebenden Steuergesetzen (DBG, StHG) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, die die steuerlich zulässigen Abweichungen zum RRG enumerativ festhalten. Diese steuerlichen Anpassungen sollten mit der künftigen Unternehmungssteuerreform 2 (insb. Fusionsgesetz) verknüpft werden.

Bei der Gesetzgebung zu einem neuen RRG darf unter keinen Umständen die Gesamtschau vernachlässigt werden. Die steuerlichen Problemstellungen und deren gesetzlicher Regelungsbedarf sind ebenso miteinzubeziehen. Ausgehend von einer nach den Kriterien des RRG erstellten Handelsbilanz und einem für den Steuervollzug modifizierten Massgeblichkeitsprinzip könnten die Zielkonflikte zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht – im Gegensatz zum Konzept von Artikel 34 - gelöst werden.

S. 134, 1. Absatz: Das letzte Beispiel „nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen“ entspricht nicht der Steuerpraxis.

TG wie AG

Es sei hier noch angeregt, kleine Organisationen im Sinne von Art. 43 davon zu befreien, im Anhang Angaben zu machen, sofern sie steuerrechtliche Grundsätze anwenden.

Seite 134, 1. Abs.: Das letzte Beispiel „nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen“ entspricht nicht der Steuerpraxis.

TI L'articolo 34, così come formulato, è contrario allo spirito della legge,

soprattutto riguardo alle valutazioni.

Esso non introduce una possibilità di delega al principio della "fair presentation", come si vorrebbe, ma scardina totalmente l'impostazione della normativa sulla tenuta dei conti. Ci sembra una formula troppo compromettente, che crea maggior confusione di quella che intende dissipare e che comunque non si giustifica in cambio dell'accettazione della legge.

La proposta pertanto non è soddisfacente. Al primo capoverso va trovata una nuova formulazione in modo da garantire l'incolumità del principio della "fair presentation", senza con ciò generare intollerabili pregiudizi fiscali ai contribuenti.

Questo Consiglio ritiene che la prospettiva più realistica sia quella di andare verso la presentazione di bilanci separati, uno commerciale e l'altro fiscale. Si tratta di una soluzione che implicherebbe la modifica di tutte le normative fiscali basate sul principio dell'importanza determinante del bilancio commerciale per il calcolo degli utili, mantenendo comunque in vigore la validità indiscussa di tale principio.

Siamo evidentemente consapevoli che ciò non può avvenire in tempi brevi, e che simile scelta ritarderebbe l'adozione del testo legislativo qui in discussione. Riteniamo comunque che nessun motivo giustifichi il sacrificio del principio della "fair presentation" e che pertanto ci si dovrà indirizzare verso un adeguamento del diritto fiscale a quello contabile.

Tra le soluzioni auspicabili riteniamo di sottoscrivere quelle indicate nella parte III (Rapports entre la LECCA et le droit fiscal) del rapporto della Conferenza dei funzionari fiscali di Stato indirizzata alle amministrazioni fiscali cantonali.

ZH Die steuerrechtlich bedingten Abweichungen vom Grundsatz der getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage («Fair presentation») stehen in gewissem Widerspruch zum RRG. In diesem Zusammenhang verweisen wir ausdrücklich auf die Vernehmlassung der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und die Vernehmlassung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK), die wir nachdrücklich unterstützen. Die im Vernehmlassungsentwurf skizzierte Lösung erachten wir als ungenügend.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Nachdem der Vorentwurf mit der Verankerung des Grundsatzes der Fair presentation einen Systemwechsel anstrebt, ist die Anerkennung des Massgeblichkeitsprinzips und damit des Primats des Steuerrechtes durch den Vorentwurf RRG entschieden abzulehnen. Das Steuerrecht sollte in diesem Bereich unbedingt gleichzeitig angepasst werden, damit der Grundsatz der Fair presentation nicht wieder in den meisten Fällen aus steuerrechtlichen Gründen durchbrochen wird. Steuerrechtliche Bedürfnisse können in der Steuergesetzgebung verwirklicht werden und sollten nicht unnötig in die Regulierung der Rechnungslegung eingreifen. Sinnvollerweise sollte dies über eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes geschehen, damit auch die Kantone gehalten sind, entsprechende Revisionen ihrer Steuergesetze vorzunehmen.

EFK Das RRG ist den Grundsätzen des Handelsrechtes verpflichtet. Eine Vermischung mit dem Steuerrecht, das andere gesetzliche Grundlagen hat, erscheint als wenig hilfreich. Ein separater steuerrechtlicher Abschluss ist vorzuziehen.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Im Prinzip wird durch diesen Artikel der Grundsatz der "fair presentation" für die Einzelabschlüsse aufgehoben. Dies ist leider die Folge des in der Schweiz geltenden Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für das Steuerrecht.

Es bleibt deshalb zu fordern, dass der Gesetzgeber die nötigen Schritte einleitet, um das Steuerrecht vom Handelsrecht abzukoppeln. Damit wäre effektiv die Voraussetzung gegeben, eine "fair presentation" für alle Geschäftsberichte zu erhalten. In Anbetracht dessen, dass bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bereits unter der aktuellen Regelung Aufrechnungen von steuerrechtlich nicht anerkannten, verbuchten Tatbeständen, wie übersetzte Abschreibungen und Geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen, vorgenommen werden, das Massgeblichkeitsprinzip also bereits relativiert ist, sollte eine gänzliche Abkoppelung des Handelsrecht vom Steuerrecht möglich sein.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold Allgemeine Bemerkungen:

Eine der wichtigsten Fragen des vorgeschlagenen Gesetzesentwurfs betrifft das Verhältnis zum Steuerrecht. Diese Problematik könnte zum eigentlichen Stolperstein für das Revisionsvorhaben werden, sofern es nicht gelingt, aus Sicht der Betroffenen befriedigende Lösungen zu finden.

Konkret gilt es zu vermeiden, dass durch ein für die Belange der Rechnungslegung geschaffenes Gesetz die etablierten Grundsätze des Steuerrechts untergraben werden. Aus Sicht der Unternehmen besteht daher die klare Forderung, dass durch das RRG im Vergleich zu heute im Steuerbereich keine Verschlechterungen eintreten darf.

Angesprochen sind aus Sicht der Unternehmen äusserst wichtige Fragen wie:

1. Massgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht
2. Sicherstellung von abweichenden steuerrechtlichen Bewertungen
3. Offenlegung von sensitiven Daten.

Beurteilung: Die in Art. 34 RRG vorgesehenen Lösungen vermögen diesbezüglich nicht zu befriedigen.

Konzept der Expertengruppe löst Steuerproblematik nicht (Art. 34 Abs. 1):

Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung auf das Massgeblichkeitsprinzip ab, d.h. massgebend für die steuerliche Gewinnermittlung ist die nach dem Handelsrecht erstellte Jahresrechnung. Für die Steuerveranlagung darf von der Jahresrechnung nur abgewichen werden, wenn das Steuerrecht entsprechende Ausnahmen vorsieht.

Das RRG soll dem Grundsatz der "fair presentation" Rechnung tragen und enthält damit u.a. Bewertungsvorschriften, die von den geltenden, im OR verankerten Prinzipien abweichen.

Erklärtes Ziel der Expertengruppe ist es jedoch sicherzustellen, dass die Unternehmen durch das RRG steuerlich nicht benachteiligt werden. Sie sieht deshalb folgenden Kompromiss vor:

Um zu vermeiden, dass die neuen, aus Sicht der Unternehmen strengeren Rechnungslegungsvorschriften auch im Steuerrecht zur Anwendung gelangen, sieht Art. 34 ausdrücklich vor, dass für alle Unternehmen beim Einzelabschluss eine vom Gesetz abweichende, für das Unternehmen günstigere Bewertung möglich sein soll, soweit sich diese aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergibt und entsprechend verbucht worden ist. Die daraus resultierenden Abweichungen müssen jedoch im Anhang offengelegt werden.

Mit dem Hinweis, dass die Massgeblichkeit in den Steuergesetzen verankert sei und deshalb im RRG nicht geregelt werden könne, wird die Problematik der steuerlichen Bewertung im Begleitbericht zum RRG dem Steuerrecht zugeschoben. Dies erscheint zwar auf den ersten Blick als elegante Lösung, löst jedoch das Dilemma der sich zum Teil widersprechenden Anforderungen an eine moderne Rechnungslegung ("fair presentation") und den für das Steuerrecht massgebenden Grundsätzen und Bewertungsvorschriften nur scheinbar.

Die Bestimmung von Art. 34 Abs. 1 RRG greift nämlich nur in denjenigen Fällen, in denen die Abweichungen tatsächlich in den Steuergesetzen festgeschrieben sind. Das Steuerrecht selbst enthält jedoch wegen dem Verweis auf die Massgeblichkeit nur wenige explizit ausformulierte Bewertungsregeln. Fehlen diese und beruht die im Vergleich zum RRG andere Lösung (z.B. Anschaffungswerte anstelle der höheren Tageswerte) auf der anwendbaren Praxis oder der derzeitigen OR-Bestimmungen, so würden die Unternehmen nach dem Konzept der Expertengruppe steuerlich schlechter gestellt. Massgebend wären neu nämlich die Bewertungsvorschriften des RRG und damit der nach den RRG-Regeln erstellte erfolgswirksame Ausweis mit entsprechenden Steuerfolgen.

Beurteilung: Eine solche Lösung führt zu hoher Rechtsunsicherheit, da die steuerliche Praxis nicht festgeschrieben ist, und zu steuerlichen Nachteilen. Sie ist für die Unternehmen nicht akzeptabel.

Unumgängliche Klarstellung der steuerlichen Konsequenzen:

Aus Sicht der Unternehmen muss auf jeden Fall sichergestellt sein, dass die bisher für die Steuerveranlagung geltenden Grundsätze nicht verschärft werden. Zudem soll der sich aus der Neuerung ergebende administrative Aufwand für die Unternehmen tragbar sein.

Grundsätzliche Möglichkeiten zur Lösung der steuerlichen Problematik:

- Aufgabe der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und Schaffung eigenständiger steuerlicher Rechnungslegungsvorschriften.
- Beibehaltung der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, jedoch mit verbindlich festgelegten Bewertungsregeln im Steuerrecht (umgekehrte Massgeblichkeit).

A. Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip und Übergang zu einer eigenständigen steuerlichen Rechnungslegung:

Voraussetzung für eine solche Lösung wäre der Erlass von eigenständigen und detaillierten Rechnungslegungsvorschriften in den Steuergesetzen. Die Schweiz würde damit Neuland betreten, wobei sich zahlreiche Fragen hinsichtlich der Ausgestaltung, Fortschreibung und Kontrolle der steuerlichen Vorschriften stellen. Für die Unternehmen würde sich der administrative Mehraufwand gegenüber heute in vielen Fällen verdoppeln, wobei für den steuerlichen Abschluss erst noch spezielle Fachkenntnisse benötigt und allenfalls sogar separate Prüfungen und Testate gefordert würden. Wie die Erfahrungen unserer Unternehmen in anderen Staaten zeigen, besteht beim Loslösen der für die Zwecke der Rechnungslegung und der für die Steuererhebung massgeblichen Rechnungslegungsgrundlagen die sehr konkrete Gefahr von äusserst komplexen steuerlichen Regelungen, die häufig nicht oder nur mit grosser Verzögerung den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Vorgängen folgen und sich zuungunsten der Steuerpflichtigen auswirken.

Beurteilung: Wir teilen die Ansicht der Expertengruppe, dass die Voraussetzungen für eine eigenständige steuerliche Rechnungslegung, nicht gegeben sind (allein schon wegen dem administrativen Mehraufwand für sämtliche Gesellschaften), und lehnen eine Abkehr von der Massgeblichkeit dezidiert ab. Hinzu käme die Problematik für den Steuergesetzgeber, solche Vorschriften losgelöst vom RRG umfassend zu erlassen und festzuschreiben.

B. Beibehaltung der Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Sinne von Art. 34 Abs. 1 RRG, jedoch mit verbindlich festgelegten Bewertungsregeln in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen (umgekehrte Massgeblichkeit):

Auswirkungen für die Unternehmen:

Für die betroffenen Unternehmen würde sich bei Verwirklichung dieser Lösung folgendes ändern: Sie müssten wie bisher einen handelsrechtlich massgebenden Einzelabschluss (u.a. für Gewinnverteilung) erstellen, in welchem aber zwingend Korrekturen aus der Sicht der steuerlichen Bilanzierung und Bewertung enthalten sind. Grosse Organisationen müssten einen Konzernabschluss nach dem gewählten Regelwerk erstellen, könnten aber im Einzelabschluss ebenfalls die steuerrechtlich zulässigen Bewertungskorrekturen vornehmen. Konsolidierungspflichtige Unternehmen würden somit einen Konzernabschluss nach dem gewählten Regelwerk erstellen, und für die einzelnen Konzerngesellschaften würden, wie in der Regel bereits heute üblich, ein Abschluss nach dem gewählten Regelwerk zwecks Konsolidierung sowie ein handelsrechtlich und steuerrechtlich massgebender Einzelabschluss nach eigenständigen Normen erstellt.

Offene Fragen:

Im Vergleich zum Vorschlag der Expertengruppe bestünde hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen wegen der Festschreibung der steuerlichen Bewertungsregeln eine verbesserte Rechtssicherheit. Es würde aber auch bei dieser Regelung in Kauf genommen, dass der Grundsatz der "fair presentation" für den Einzelabschluss stark relativiert wird, da die Unterneh-

men im Einzelabschluss in der Praxis immer von den im Steuerrecht vorgesehenen Bewertungsregeln Gebrauch machen werden.

Wir hätten dann in der Schweiz zwar ein neues, modernes Rechnungslegungsgesetz, dessen Bewertungsregeln aber für den tatsächlich erstellten Einzelabschluss nicht anwendbar wären. Denn beim Einzelabschluss von grossen und kleineren Organisationen würden die Bewertungsregeln sowohl anerkannter Regelwerke als auch des RRG nicht angewendet werden. Damit stellt sich in diesem Bereich notwendigerweise die Frage nach dem Zweck des Gesetzes.

Mit der Pflicht zur Offenlegung der Abweichungen soll nach dem Vorschlag der Expertengruppe dieses Dilemma überbrückt werden, doch besteht für eine derart weitgehende Offenlegungspflicht aus unserer Sicht keine Rechtfertigung (vgl. die untenstehenden Ausführungen zu Art. 34 Abs. 3 RRG).

Ferner entsteht beim Vorschlag der Expertengruppe das Problem, dass ein Unternehmen für einen Einzelabschluss kein uneingeschränktes Testat eines allgemein anerkannten Regelwerkes (FER, IAS etc.) mehr erhält, sobald es von der steuerlichen Ausnahmebestimmung von Art. 34 Abs. 1 RRG Gebrauch macht.

Es stellt sich des weiteren die grundsätzliche Frage, ob die geltende steuerliche Praxis in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen so fixiert und festgeschrieben werden kann, dass den Unternehmen daraus keine Nachteile erwachsen. Diese (u.E. überaus anspruchsvolle) Aufgabe obliegt den Steuerbehörden.

Beurteilung: Wir erachten die Beibehaltung der Massgeblichkeit der Handelsbilanz als notwendig.

Dem von der Expertengruppe vorgeschlagenen Konzept zur Lösung der steuerlichen Problematik (Vorrang der steuerlichen Bewertungsregeln) könnte nur zugestimmt werden, wenn vorgängig die notwendigen steuerlichen Grundlagen geschaffen werden und zudem sichergestellt ist, dass die Unternehmen bei den steuerlichen Bewertungsregeln aufgrund des RRG nicht schlechter gestellt werden als heute. Es muss deshalb sorgfältig geprüft werden, ob und durch wen diese äusserst anspruchsvolle Aufgabe gelöst werden kann, und wie die durch die wirtschaftlichen Entwicklungen bedingte permanente Fortentwicklung zu bewerkstelligen ist.

Die in den Steuergesetzen vorgesehenen Änderungen müssten sodann in den Schlussbestimmungen des RRG festgehalten werden (wie für die Änderungen der ZGB- und OR-Bestimmungen vorgesehen).

Kann dies nicht sichergestellt werden, so ist im RRG auf die vorgesehenen Bewertungsregeln für den Einzelabschluss zu verzichten, da diese weder für die grossen Organisationen noch für die kleineren Unternehmen von praktischer Bedeutung sind.

Keine detaillierte Offenlegung von steuerlichen Bewertungsdifferenzen (Art. 34 Abs. 3):

Art. 34 Abs. 2 und 3 RRG sehen vor, dass die vom RRG (bzw. einem anderen Regelwerk) abweichenden Bewertungen aufgrund der steuerlich massgebenden Grundsätze im Anhang angezeigt (Abs. 2) und von gro-

ssen Organisationen bezüglich der Auswirkungen detailliert offengelegt werden müssen (Abs. 3).

Eine nähere Begründung für diese (sehr weitgehende und administrativ aufwendige) Verpflichtung fehlt in den Kommentaren. Es ist deshalb zu prüfen, was mit dieser Offenlegungspflicht bezweckt werden soll und für wen sie tatsächlich gilt.

Die Steuerbehörden müssen Gewissheit haben, dass die anwendbaren steuerlichen Regelungen in der Steuerveranlagung befolgt werden. Sie erhalten die für sie notwendigen Auskünfte bereits heute in Form der Steuererklärung samt Beilagen direkt vom Unternehmen oder können, wenn nötig, ergänzende Auskünfte einholen. Andererseits besteht aufgrund von Art. 34 Abs. 3 die Gefahr, dass ausländische Steuerbehörden gestützt auf derartige Angaben in publizierten schweizerischen Einzelabschlüssen steuerliche Gewinnkorrekturen zulasten des Schweizer Fiskus vornehmen.

Aus Sicht der Gläubiger besteht kein Bedürfnis, wird doch die Situation im Einzelabschluss aufgrund der steuerlichen Bewertungskorrekturen in der Regel vorsichtiger dargestellt als sie nach den RRG-Bewertungsvorschriften wäre. Die Offenlegung ist damit aus Sicht des Gläubigerschutzes nicht notwendig.

Die an einem Unternehmen interessierten übrigen Kreise könnten zwar grundsätzlich auch ein Interesse an der Offenlegung von derartigen Abweichungen von Grundsatz der "fair presentation" haben, doch müssen (nach unserem Verständnis) nur grosse Organisationen, die weder selbst konsolidierungspflichtig sind (Art. 61 Abs. 2 RRG) noch Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe bilden, einen Einzelabschluss publizieren. Grosse Organisationen, die an einer Börse kotiert sind, müssen in jedem Fall ein anerkanntes Regelwerk anwenden, womit die Bedürfnisse des Anlegerschutzes abgedeckt sind.

Beurteilung: Angesichts der skizzierten Ausgangslage und insbesondere der möglichen Gefahren aus steuerlicher Sicht besteht keine genügende Rechtfertigung für eine derart weitgehende Vorschrift in einem Bereich, der aus Sicht der Unternehmen äusserst sensitiv ist und bereits heute durch Offenlegungspflichten ausreichend abgedeckt ist.

Auf die Bestimmung von Art. 34 Abs. 3 ist deshalb in jedem Fall zu verzichten. Sie entbehrt jeglicher Parallele im Recht anderer Staaten. Soweit aus Sicht der schweizerischen Steuerbehörden ein Bedürfnis nach zusätzlichen Informationen besteht, sind die im Steuerrecht vorgesehenen Möglichkeiten auszuschöpfen.

KSS

Das Steuerrecht stellt bei der Gewinnermittlung bekanntlich auf das Prinzip der Massgeblichkeit ab. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung bildet die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzsteuerrechtlich sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten so zu beurteilen, wie sie das steuerpflichtige Unternehmen nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes darstellen muss. Die Steuerbehörden dürfen von der handelsrechtskonformen Jahresrechnung nur dann abweichen, wenn das Steuergesetz Korrekturen vorsieht (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

Nach dem E-RRG hat die Rechnungslegung neu dem Grundsatz der Fair presentation (True and fair view) zu entsprechen. Dieses Prinzip verlangt eine "getreue Darstellung" der wirtschaftlichen Lage einer Organisation (Art. 8 Abs. 2 E-RRG) und bewirkt die Einführung neuer Bewertungsregeln, insbesondere den Verzicht auf die Möglichkeit der Bildung von Willkürreserven.

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze werden durch das im Steuerrecht verankerte Massgeblichkeitsprinzip behindert. Es besteht nämlich die grosse Gefahr, dass das RRG wegen anderer Bewertungsvorschriften in der steuerlichen Veranlagung Nachteile verursacht, die sich letztlich negativ auf die Akzeptanz des RRG auswirken könnten.

Aus diesem Grunde sieht der E-RRG (Art. 34 E-RRG) im Verhältnis zum Steuerrecht vor, dass Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und Rückstellungen höher als nach den Regeln des Gesetzes angewendet werden dürfen, soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängig gemacht wird, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind.

In der handelsrechtlichen Einzelbilanz werden stille Reserven, Einzelabschreibungen, Rückstellungen weiterhin zugelassen, wenn andernfalls dem Steuerpflichtigen erhebliche Nachteile erwachsen würden. Der Grundsatz der Fair presentation wird damit weitgehend aufgegeben, auch wenn die Abweichungen im Anhang auszuweisen sind. Aus diesem Dilemma zwischen den Anforderungen eines modernen, auf international allgemein anerkannte Grundsätze abgestimmtes RRG einerseits und den steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen andererseits hat die Expertenkommission versucht, mit Art. 34 E-RRG einen Kompromiss zu finden.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen wäre, wie der Begleitbericht auf S. 133 feststellt, die getrennte Rechnungslegung für die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung vorzuziehen. Allerdings lässt sich diese konzeptionelle Änderung nicht kurzfristig über eine Rechnungslegungsrevision erreichen.

Der E-RRG setzt die für die Rechnungslegung geltenden Bestimmungen des OR ausser Kraft. Damit wird sowohl dem Handels- als auch dem Steuerrecht die Basis entzogen. Artikel 34 E-RRG verweist somit auf nicht mehr bestehende Rechtsgrundlagen.

Das Massgeblichkeitsprinzip muss deshalb neu definiert und bestimmt werden. Zu bevorzugen wäre eine Neudefinition, welche sich nicht mehr auf die Gewinnermittlung, sondern ausschliesslich auf den Gewinnausweis beziehen würde. Die Steuerpraxis muss für den steuerlich massgebenden Gewinnausweis nach wie vor an der von der Revisionsstelle genehmigten Handelsbilanz anknüpfen - damit am Grundsatz der Buchmässigkeit festhalten - und mit verschiedenen steuerlichen Bewertungskorrekturen, welche über eine "Brücke" nachzuweisen sind, zum steuerlich massgebenden Gewinnausweis gelangen. Die "Brücke" wird in der vom Unternehmen geführten Steuerbilanz ausgewiesen. Der Steuererklärung wäre sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz beizulegen.

Dieses Vorgehen hätte den Vorteil, dass einerseits das Rechnungslegungsrecht den internationalen Anforderungen gerecht werden könnte und andererseits sich das Steuerrecht mit einem modifizierten Massgeblichkeitsprinzip nicht vollständig vom Handelsrecht loslösen müsste.

Aufgrund dieser Konzeption sind in den massgebenden Steuergesetzen (DBG, StHG) entsprechende Normen und Ausführungsbestimmungen aufzunehmen, die die steuerlich zulässigen Abweichungen zum RRG enumerativ festhalten. Diese steuerlichen Anpassungen sollten mit der künftigen Unternehmenssteuerreform 2 (insb. Fusionsgesetz) verknüpft werden.

Bei der Gesetzgebung zu einem neuen RRG darf unter keinen Umständen die Gesamtschau vernachlässigt werden. Die steuerlichen Problemstellungen und deren gesetzlicher Regelungsbedarf sind ebenso miteinzubeziehen. Ausgehend von einer nach den Kriterien des RRG erstellten Handelsbilanz und einem für den Steuervollzug modifizierten Massgeblichkeitsprinzip könnten die Zielkonflikte zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht – im Gegensatz zum Konzept von Artikel 34 - gelöst werden.

Begleitbericht, S. 134, 1. Absatz: Das letzte Beispiel "nicht aktivierte Forderungen für Lizenzen" entspricht nicht der Steuerpraxis.

SBankV Dass nur grosse Organisationen die Auswirkungen steuerrechtlicher Unterbewertung im Anhang offenzulegen haben (Abs. 3), benachteiligt diese in sachlich nicht begründbarer Weise und widerspricht dem Ziel des neuen Rechnungslegungsgesetzes.

SGV Wird diese Bestimmung in Anspruch genommen, so ist im Anhang darauf hinzuweisen. Damit wird per Gesetz jede Art von Reservenbildung im Anhang präsentiert.

Kleine Unternehmen sollten, auch aus dieser Sicht, von der Erstellung des Anhangs befreit werden.

Die Verweisung vom RRG auf das Steuerrecht setzt voraus, dass das Steuerrecht selbst detaillierte Bewertungsvorschriften enthält. Dies trifft aber nur fallweise zu.

Es ist zu befürchten, dass die Fiskalbehörde sich bei offenen Bewertungsfragen stark an das neue detaillierte Recht zur Rechnungslegung anlehnen und dieses einseitig zu ihren Gunsten auslegen wird.

Zusammenfassend betrachtet muss befürchtet werden, dass Art. 34 RRG nur teilweise mithilft, steuererhöhende Tatbestände zu vermeiden. Die vorgesehenen Regelungen vermögen die durch das RRG generierten Steuerprobleme nur teilweise zu entschärfen.

Wie die Kommentare zu den verschiedenen Bewertungsfragen (Art. 24-34) mit Deutlichkeit aufzeigen, schränkt der angestrebte Grundsatz der „Fair presentation“ den Bewertungsspielraum markant ein. Damit geht ein wichtiges steuerliches Planungselement verloren. Die bislang tolerierte Bildung stiller Reserven wurde gerade von KMU rege benützt, um unterschiedlich hohe Ergebnisse zu nivellieren und damit dem Progressionseffekt entgegenzuwirken.

Es handelt sich dabei keineswegs um einen Tatbestand der Steuerumgehung, da den Steuerbehörden - längerfristig beobachtet - nichts entzogen wird.

Durch die unaufhaltsam in Gang gekommene Umstellung von der zweijährigen Vergangenheitsbesteuerung auf das System der jährlichen Gegenwartsbemessung wird der Steuerplanungsspielraum zusätzlich eingeschränkt.

Dass solche Entwicklungen in einer Zeit mit zunehmendem Konkurrenz- und Margendruck nicht erwünscht sind, leuchtet ein. KMU stehen vor harten Bewährungsproben und da wirken verschärfter Steuerdruck verbunden mit stark zunehmendem Administrationsaufwand zweifellos kontraproduktiv.

Deshalb muss mit Nachdruck gefordert werden, die Pflicht der „Fair presentation“ auf grosse Unternehmen zu beschränken.

Von Publikumsgesellschaften und Organisationen, deren Titel an der Börse kotiert sind, muss schon zum Schutz der Interessen der Aktionäre eine nach objektiven Kriterien erstellte Jahresrechnung mit allen erforderlichen Zusatzangaben verlangt werden.

Kleinen Unternehmen dagegen soll bei Bewertungsfragen das Wahlrecht zugestanden werden, wobei aus Gründen der Vorsicht Überbewertungen gemäss heute geltender Praxis verboten sind. Die Eigentümer solcher Unternehmen sind in der Regel wenige direkt Beteiligte, die bei der Erstellung der Jahresrechnung oft selber mitwirken und somit alle erforderlichen Details kennen, oder aber sich jederzeit den gewünschten Einblick in das Rechnungswesen ihres Unternehmens verschaffen können.

Im Zusammenhang mit Bewertungsfragen und Art. 34, mit möglichen steuerlichen Konsequenzen, steht auch Art. 70 (vgl. die Ausführungen zu Art. 70).

THK

Abs. 1: Mit der Ergänzung „steuerliche Anerkennung“ könnte noch mehr Klarheit geschaffen werden. Antrag:

Soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren steuerliche Anerkennung davon abhängt, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind, dürfen die Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses, nicht jedoch in der konsolidierten Bilanz, tiefer und die Rückstellungen höher als nach den Regeln dieses Gesetzes angesetzt werden.

Abs. 2: Diese Regelung stellt im Vergleich zum geltenden OR insofern einen Rückschritt dar, als die kleinen und mittleren Aktiengesellschaften stille Reserven bilden und auflösen können, ohne eine Offenlegung einer Nettoauflösung im Anhang machen zu müssen. Die entsprechende Anforderung aus Art. 663b OR sollte hier integriert werden. Antrag:

Wird die vorangehende Bestimmung in Anspruch genommen, ist im Anhang darauf hinzuweisen sowie der Gesamtbetrag der aufgelösten stillen Reserven, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten Reserven übersteigt, offenzulegen, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlicher günstiger dargestellt wird.

Abs. 3: Die erwähnten Offenlegungen sollen nicht nur im Jahr der Inanspruchnahme der Möglichkeiten von Art. 34 gemacht werden sondern so lange, bis die Steuerbilanz der Handelsbilanz entspricht. Antrag:

Grosse Organisationen im Sinne von Artikel 35 haben zudem im Anhang aufzuzeigen, bei welchen in der Bilanz und Erfolgsrechnung auszuweisenden Positionen und in welcher Höhe sich aus der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften Abweichungen in der Bewertung gegenüber den Bestimmungen dieses Gesetzes ergeben. Sie legen dar, wie sich die Abweichungen in der Erfolgsrechnung auf den Gewinn beziehungsweise Verlust sowie in der Bilanz auf das Eigenkapital insgesamt auswirken und zwar so lange, bis keine Abweichungen mehr bestehen.

VEB Wir sind der Ansicht, dass das Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision nur dem „true and fair“-Gedanken verpflichtet sein sollte. Aus diesem Grunde sollte eine Vermischung mit dem Steuerrecht auf jeden Fall vermieden werden. Der Artikel 34 ist deshalb ersatzlos zu streichen.

VFGI Der VFGI beantragt, auf das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zu verzichten und auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bewertungsregeln nach "fair presentation" separate steuerrechtliche Rechnungslegungsvorschriften zu erlassen. Dies bedingt eine entsprechende Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) und des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Ferner soll Artikel 34 nur für grosse Organisationen Geltung haben.

Vorort Die Konsequenzen für das Steuerrecht sind ungenügend geregelt. Wir verweisen auf den Bericht der *IHK*, deren Schlussfolgerungen wir unterstützen:

Art. 34 nimmt Stellung zum heute bestehenden Verhältnis der Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen zu den steuerrechtlichen Bewertungsnormen (Höchst- bzw. Niederstwertprinzip). Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeutet, dass die Jahresrechnung sich grundsätzlich nach den handelsrechtlichen Vorschriften zu richten hat. Die steuerliche Gewinn- und Vermögensbestimmung hat sich an das Handelsrecht zu halten, soweit das Steuerrecht keine eigenen Vorschriften aufweist. Konkret heisst das, dass die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften Ausgangspunkt sind.

Die Expertenkommission (Begleitbericht S. 68) ist sich offenbar der Problematik der Transparenz auf der einen Seite und der steuerrechtlichen Konsequenzen auf der anderen Seite bewusst. Sie stellt die grundsätzlichen Überlegungen in den Raum, allerdings ohne konkrete Lösungsansätze aufzuzeigen und beschränkt sich auf den Hinweis, dass dieses Problem nicht im Rahmen der Revision des Rechnungslegungsrechtes, sondern im Rahmen der Steuergesetzgebung zu regeln sei. Das Aufschieben der Problematik in die Zukunft bzw. das Abschieben auf andere Entscheidungsinstanzen kann die *IHK* nicht akzeptieren, da die Lösung damit nicht definitiv berechenbar bzw. voraussehbar ist. Die Rechtssicherheit nimmt Schaden. Sofern "Fair Presentation" konsequent vorgesehen wird, muss der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für den Einzelabschluss aufgegeben werden; für den Konzernabschluss muss - solange die Schweiz kein Konzernsteuerrecht kennt - sichergestellt werden, dass dieser für das steuerrechtliche Gesetz und Praxis nicht relevant ist.

Es genügt somit nicht, heute eine definitive Fassung des Rechnungslegungsrechtes zu erarbeiten und danach die dadurch betroffenen Spezialgesetze (Steuergesetzgebung) unter diesem Gesichtspunkt zu überprüfen und eventuell anzupassen. Es ist zweifelsfrei, dass die Entscheidungsbefugnis für die Steuerfragen beim Steuergesetzgeber liegt, weshalb bereits im Gesetzgebungsverfahren zum neuen RRG der Steuergesetzgeber eingebunden werden muss.

Überlegungen zu allfälligem Fortbestand des Massgeblichkeitsprinzips:

Sollte der Bundesrat nicht bereit sein, auf die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu verzichten - und für das Steuerrecht relevante eigene Rechnungslegungsvorschriften zu erlassen - drängen sich Korrekturen am Entwurf auf.

Die neuen Bewertungsvorschriften in Richtung "Fair Presentation" stehen nämlich im Widerspruch zu den geltenden Steuerbestimmungen und der heutigen Steuerrechtspraxis und begründen massive negative Steuerfolgen. Letztere anerkennt die sog. Zwangsreserven und in einem beschränkten Umfang die sog. Ermessens- und Willkürreserven. Eine Einschränkung von "true and fair view" muss zwingend vorgeesehen werden, sei es, dass letztlich das Realisierungsprinzip gegenüber der erfolgswirksamen Verbuchung den Vorrang hat, sei es, dass den Unternehmen ein gewisser Spielraum über die Wertberichtigungen und betriebsnotwendige stille Reserven hinaus gewährt wird. Es ist unerlässlich, dass die "Fair Presentation" im neuen RRG eingeengt wird, sei es, dass die Bewertungsvorschriften die Bildung von stillen Reserven durch entsprechende gesetzliche Normen tolerieren, sei es, dass auf die erfolgswirksame Verbuchung verzichtet werden kann (Buchmässige Aufwertung) und dass die Offenlegung weder in der Jahresrechnung noch im Anhang vorgeschrieben wird.

Die heutige Regelung im Anhang, nach der die Verbesserung des Jahresergebnisses vor Steuern durch die Nettoauflösung stiller Reserven dargestellt werden muss, genügt der erhöhten Transparenz und vor allem den Bedürfnissen der Adressaten der Rechnungslegung.

Die Anerkennung von Zwangsreserven ist dadurch begründet, dass es betriebswirtschaftlich und steuerrechtlich nicht angängig ist, dass nur buchmässig und nicht tatsächlich realisierte Gewinne ausgewiesen werden müssen, die auf einer Moment-Schätzung basieren und die in wenigen Monaten ein völlig anderes Bild zeigen können; die Bildung von Ermessens- und Willkür-Reserven ist dadurch begründet, dass die Unternehmen und ihre Partner ein starkes Interesse an einer Vorsorge für die Zukunft sowohl im Sinne der Erhaltung einer gesunden Unternehmung und der Sicherung von Arbeitsplätzen als auch vor allem aus steuerlicher Sicht haben, damit nicht reine Buchgewinne ohne tatsächliche Realisation der Besteuerung automatisch und zwangsläufig unterliegen.

Die neuen Bewertungsvorschriften im Sinne von "Fair Presentation" dürfen nicht im Widerspruch zu unternehmenspolitischen Zielsetzungen und steuerrechtlichen Gegebenheiten stehen; sämtliche Beurteilungen müssen in die Interessenabwägung aller Fragen d.h. RRG, Unternehmung als solche und Steuerrecht einfließen. Dies gilt im besonderen für die Bewertung der Vorräte und die Anerkennung der pauschalen Warenreserve, für die pauschale Wertberichtigung der Debitoren (Delkredere) sowie für die Bewertungs- und Abschreibungspolitik auf dem Anlagevermögen.

Der Vollständigkeit halber sei noch auf die Konsequenzen von "true and fair" für die Bewertung von nicht kotierten Aktien nach den Richtlinien der EStV hingewiesen. Die Bewertungsvorschriften nach RRG führen zwangsläufig zu einer Erhöhung der Vermögenssteuerwerte gemäss den heute geltenden Bewertungsmodellen, welche ausschliesslich statisch auf die Momentsituation und nicht dynamisch auf die Zukunft ausgerichtet sind.

Schlussfolgerung: Wird am Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz festgehalten, hat das RRG auf die steuerlichen Konsequenzen bei der Ausgestaltung des RRG im Sinne der vorstehenden Ausführungen Rücksicht zu nehmen. Die Bewertungsvorschriften im RRG sind dergestalt anzulegen, dass sich die Anerkennung von stillen Reserven zwingend aus den Normen ergibt, so dass weder Ausnahmeregelungen notwendig sind, noch das Wohlverhalten der Steuerbehörden Voraussetzung ist. Die Normen müssen KMU-verträglich sein, indem bei der Rechnungslegung für Einzelabschlüsse von KMU und kleinen Firmengruppen differenzierte Bewertungsvorschriften im Vergleich zu "Fair Presentation" bei Grossorganisationen und globalen Konzernen verwirklicht sind.

Ohne gleichzeitige Revision der Steuergesetze auf Bundes- und Kantonsebene, die gewährleisten, dass keine Erhöhung der Steuerbelastung er-

folgt, ist eine Revision des Rechnungslegungsrechtes im vorgeschlagenen Umfange grundsätzlich inakzeptabel.

VSIG wie VFGI

VSWK Es ist darauf hinzuweisen, dass mit dieser Bestimmung eine Ungleichbehandlung zwischen Gesellschaften mit und ohne konsolidierter Rechnungslegung geschaffen wird. Letzteren ist es gestattet, von ihren Eigenmitteln z. B. die Rückstellungen auf Inventar und anderen Vorräten abzuziehen, ersteren nicht. Das kann steuerliche Nachteile beispielsweise bezüglich Bewertung der Aktien und in der Folge dann in der Vermögenssteuer haben.

Auf alle Fälle müssen die im Entwurf vorgeschlagenen neuen Bewertungsvorschriften daraufhin überprüft werden, wie weit sie mit den heute geltenden Steuerbestimmungen und der heutigen Steuerrechtspraxis übereinstimmen. Einige unserer Firmen machen massive negative Steuerfolgen geltend. Entweder ist, in Einschränkung des Grundsatzes "True and Fair", dem Realisierungsprinzip gegenüber der erfolgswirksamen Verbuchung den Vorrang zu geben, oder es ist den Unternehmen ein gewisser Spielraum über die Wertberichtigungen und betriebsnotwendigen Reserven hinaus einzuräumen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Nous sommes d'avis que le droit fiscal fédéral devrait accepter l'idée d'une présentation « true and fair ». Ainsi il faudrait éviter de faire un mélange avec le droit fiscal dans la loi sur la tenue des comptes, et tout simplement supprimer cet article.

OdA Nous ne reviendrons pas sur les critiques formulées à l'encontre de cet article dans la prise de position générale (voir sous chiffre 301.052 ci-dessus). Rappelons que l'introduction d'un Massgeblichkeitsprinzip inversé :

1. n'est possible que pour des "principes" fiscaux indépendants du droit comptable et clairement définis (comme par exemple pour l'évaluation des amortissements, des stocks, des débiteurs, etc.) et
2. que la plupart des principes actuels qui régissent le droit fiscal sont le reflet des principes comptables (ce qui découle du Massgeblichkeitsprinzip) et ne seront donc pas opposables au droit comptable après à l'introduction de la LECCA. Il ne sera, en particulier, plus possible d'opposer que le droit fiscal n'est pas en droit d'évaluer une participation au-delà de son coût d'acquisition.
3. que, le droit fiscal actuel impose les réévaluations (comptabilisées dans le compte de pertes et profits ou non, comme le précise l'art. 58 al. 1 let. c LIFD et l'art. 24 al.1 let. b LHID) et n'applique pas le système de la réduction de participations à ces mêmes réévaluations sur participations (art. 70 al. 2 let. c LIFD) et

Tous les cas où la LECCA prévoit une réévaluation, même une réévaluation sans comptabilisation dans le compte pertes et profits, le droit fiscal sera très vraisemblablement en droit de l'imposer. Il convient donc, parallèlement à la modification de la LECCA, de modifier en conséquence la LIFD et la LHID en ce qui concerne les réévaluations. Il convient également de laisser l'art. 34 tel qu'il est prévu dans le projet de LECCA mais de préciser les principes fiscaux applicables (amortissements, du croire, stock, etc.) dans une disposition fiscale. Les dispositions finales de la LECCA doivent être modifiées en conséquence.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 13.

Selon le rapport explicatif (p.69), les dispositions de cet article doivent être comprises dans le sens d'une solution provisoire, le problème devant se régler en droit fiscal et non en droit comptable. (Voir également l'éditorial de l'Expert-comptable Suisse "Chiffres et comptes" No 1-2/1999).

Plusieurs motifs militent en faveur d'une suppression pure et simple de cet article:

- L'économie de la nouvelle loi est orientée sur la transparence la plus large possible des comptes annuels et, par voie de conséquence, en fonction des besoins des destinataires. La réserve ou l'exception de l'article 34 de l'avant-projet entache cet objectif primordial
- Il n'est pas souhaitable d'insérer une disposition de nature provisoire dans une nouvelle loi destinée à remplacer les règles fondamentales du Code des Obligations sur la comptabilité et le contrôle,.
- Les rapports du droit comptable avec le droit fiscal sont un problème de nature avant tout politique, ce qui revient à envisager une adaptation des législations fiscales, fédérale et cantonales, simultanément à l'adoption du nouveau droit comptable.
- La solution devrait être inverse à celle préconisée par l'article 34. A titre d'exemple, les lois fiscales pourraient exiger de joindre à la décimation fiscale, non seulement les comptes annuels, mais également un tableau contenant le relevé détaillé des enregistrements comptables devant être modifiés sur le plan fiscal et les corrections appropriées. Ce tableau devrait être établi avec la même rigueur que celle exigée pour l'établissement des comptes annuels et selon les mêmes règles de forme.

OBT Bei diesem Artikel handelt es sich um eine schweizerische Kompromisslösung, weil das Steuerrecht nicht mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf harmonisiert. Unseres Erachtens verwässert dieser Artikel diesen Entwurf stark und hat im Gesetz nichts zu suchen. Wir sind der Ansicht, dass mit Inkraftsetzung des RRG auch das Steuergesetz entsprechend revidiert und angepasst werden muss. Wir verweisen auf die einleitenden Bemerkungen.

7. Abschnitt: Die Rechnungslegung grosser Organisationen

Section 7: Etablissement des comptes annuels des grandes entités

Sezione 7: Rendiconto di grandi organizzazioni

Artikel 35 Begriff

¹ Eine Organisation gilt als gross, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreicht wurden:

- a. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken
- b. Umsatzerlöse von 40 Millionen Franken
- c. Arbeitnehmer für 250 Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

² Unterschreitet eine Organisation an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der in Absatz 1 genannten Grössenmerkmale, so gilt sie nicht mehr als grosse Organisation.

³ Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg die Grössenmerkmale präzisieren und sie dem Geldwert und den entsprechenden Bestimmungen in den umliegenden Ländern anpassen.

Article 35 Définition

¹ Une entité est grande lorsque deux des critères de taille suivants sont atteints à deux dates de bilan consécutives :

- a. Total du bilan de 20 millions de francs
- b. Chiffre d'affaires de 40 millions de francs
- c. Moyenne de 250 emplois à plein temps au cours de l'exercice.

² Une entité n'est plus considérée comme grande lorsque, à deux dates de bilan consécutives, deux des critères de taille mentionnés à l'alinéa 1 ne sont pas atteints.

³ Le Conseil fédéral peut par voie d'ordonnance préciser la détermination de ces critères de taille et les adapter à la valeur de l'argent et aux dispositions correspondantes dans les pays voisins.

Articolo 35 Definizione

¹ Un'organizzazione è considerata grande se, a due date consecutive di chiusura del bilancio, raggiunge due dei valori seguenti:

- a. bilancio complessivo di 20 milioni di franchi;
- b. cifra d'affari di 40 milioni di franchi;
- c. media di 250 dipendenti a tempo pieno durante l'esercizio.

² Un'organizzazione non è più considerata grande se a due date consecutive di chiusura del bilancio non raggiunge due dei valori di cui al capoverso 1.

³ Il Consiglio federale può precisare mediante ordinanza i criteri di grandezza di cui al capoverso 1 e adeguarli al valore della moneta e alle pertinenti disposizioni dei Paesi vicini.

Kantone / Cantons / Cantoni

JU L'alinéa 3 est nécessaire si on maintient l'énumération de critères chiffrés dans le texte de la loi. Une autre solution consisterait en l'énumération des critères sans indication de chiffres tout en confiant au Conseil fédéral le soin de les fixer. Cette remarque concerne également l'article 43 LECCA.

NW Art. 35: Es müssten zwingend Limiten, die den verschiedenen Formen gerecht werden, vorliegen (Masseinheit sowie Massgrösse). Auch bei Vereinen oder Stiftungen würde sich eine Anwendung von speziellen Bestimmungen nach Bedeutung oder Grösse rechtfertigen, jedoch kann dies nicht anhand von Umsätzen oder Mitarbeiterzahl geschehen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Die zahlenmässige Definition der grossen Unternehmungen gemäss Art. 35 Abs. 1 Vorentwurf-RRG ist unseres Erachtens vollständig auf Verordnungsstufe zu regeln. Die Aufnahme von Nominalbeträgen in das neue Gesetz und deren Abänderung auf Verordnungsstufe ist aus gesetzesystematischer Sicht abzulehnen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: „Umsatzerlöse“ ersetzen durch „*Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen*“, denn dieses ist der Begriff, der in Artikel 19 benutzt wird.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Es ist unklar, warum die Rechnungslegung grosser Organisationen im 2. Kapitel geregelt wird, aber die Konzernrechnung erst im 3. Kapitel überhaupt zur Sprache kommt.

Die grossen Organisationen sind verpflichtet, ein allgemein anerkanntes Regelwerk einzuhalten. Nach Wortlaut und Systematik des Gesetzes unterstehen sie aber zugleich den Vorschriften des 2. Kapitels (Der Einzelabschluss). Wenn dies die Absicht des Gesetzgebers ist, muss Art. 37 griffiger formuliert werden. Ansonsten hebt sich das Gesetz gleichsam selbst auf. Abs. 1 könnte etwa lauten: „...dürfen die Anforderungen dieses Gesetzes nicht umgangen werden...“.

VEB Abs. 1: Unseres Erachtens genügt eine Unterteilung in „kleine“ und „grosse“ Organisationen. Die Grössen sind in einer Verordnung zu regeln und nicht im vorliegenden Bundesgesetz. Der Wortlaut ist deshalb wie folgt zu präzisieren:

Eine Organisation gilt als gross, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen gemäss Verordnung über die Grössemerkmale erreicht wurden:

- *Bilanzsumme*
- *Bruttoertrag*
- *Arbeitnehmer*

Der Begriff „Bruttoertrag“ ist unseres Erachtens auf Stufe Verordnung wie folgt zu präzisieren. Unser Vorschlag:

Der massgebende Bruttoertrag wird wie folgt berechnet:

- *Bruttoertrag der fakturierten bzw. Bareinnahmen aus Lieferungen und Leistungen inkl. sämtlicher Nebenkosten wie Fracht, Verpackung usw., ohne Mehrwertsteuer.*
- *Bruttoertrag sämtlicher fakturierten bzw. Bareinnahmen aus übrigen Erträgen wie Wertschifterträgen, Bruttomietzinsen ohne Nebenkosten, Dividendenerträgen, Management-Fees usw., ohne Mehrwertsteuer*
- *Bestandeszu- und -abnahmen von Fertigungsaufträgen*

Vorort Die zwingende Befolgung allgemein anerkannter Regelwerke soll nur für wirklich grosse, hingegen nicht für mittelständische Unternehmen gelten. Entsprechend müssen die Kriterien wesentlich erhöht werden. Als grosse Organisationen sollen nur gelten, wenn an zwei aufeinander folgenden

Bilanzstichtagen mindestens zwei der nachfolgenden Grössen erreicht oder überschritten werden:

- a. Bilanzsumme von 50 Mio. Franken (anstelle 20 Mio. Franken)
- b. Umsatzerlöse von 100 Mio. Franken (anstelle 40 Mio. Franken)
- c. Arbeitnehmer für 500 (statt 250) Vollzeitstellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

VSWK Wir beantragen die Definition von "grossen Organisationen" folgendermassen zu ändern:

- Bilanzsumme:* > Fr. 50 Mio.
Umsatz: > Fr. 100 Mio.
Arbeitnehmer: > 500 Vollzeitstellen
Rechtsform: Kapitalgesellschaften

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1. Selon notre considération, une subdivision en « grande » et « petite » entité serait suffisante. Le critère de taille devrait être retenu dans une ordonnance. Ainsi il faudrait modifier le texte comme suit :

« Une entité est grande lorsque, selon l'ordonnance sur les critères de taille, deux des critères de taille suivants sont atteints à deux dates de bilan consécutives :

- *total du bilan*
- *chiffre d'affaires*
- *moyenne d'employés à plein temps. »*

A l'alinéa 4, il faudrait selon nos considérations préciser le terme de « chiffre d'affaires » comme suit :

« Le chiffre d'affaires déterminant est calculé comme suit :

- *Chiffre d'affaires des livraisons ou prestations facturées, encaissées, y compris tous les frais accessoires (port, emballage, etc.) sous déduction de la TVA.*
- *Chiffre d'affaires de toutes les factures, encaissements, pour les autres revenus (revenu des titres, intérêt brut du loyer sans frais accessoires, dividendes, management-fees etc.) sans TVA.*
- *Les indemnités d'assurance ne sont pas à considérer comme chiffre d'affaires. »*

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT vgl. die Ausführungen in Ziff. 301.032

Artikel 36 Regelwerke

¹ Die Rechnungslegung der grossen Organisationen folgt einem allgemein anerkannten Regelwerk wie den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER), den International Accounting Standards (IAS) oder den Generally Accepted Accounting Principles der USA (US GAAP). Kleinere Organisationen dürfen diese Regelwerke anwenden.

2 Ein Regelwerk ist gesamthaft und für die ganze Rechnungslegung zu übernehmen. Artikel 23 bleibt vorbehalten.

3 Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg einzelne Regelwerke ungeachtet der allgemeinen Anerkennung von der Anwendung ausschliessen. Er kann auch die auf grosse Organisationen über dieses Gesetz hinaus anwendbaren Vorschriften gemäss allgemein anerkannten Grundsätzen selber erlassen.

Article 36 Cadres de référence

1 L'établissement des comptes annuels des grandes entités est régi par un cadre de référence généralement reconnu, tel les Recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC), les International Accounting Standards (IAS) ou les Generally Accepted Accounting Principles des Etats-Unis d'Amérique (US - GAAP). Des entités plus petites peuvent utiliser ces cadres de référence.

2 Le cadre de référence choisi doit être repris intégralement et pour l'établissement des comptes annuels dans leur entier. L'article 23 est réservé.

3 Le Conseil fédéral peut exclure par voie d'ordonnance l'application d'un cadre de référence, notwithstanding sa reconnaissance générale. Il peut aussi compléter la présente loi en édictant lui-même des dispositions applicables aux grandes entités, dans le respect des principes généralement reconnus.

Articolo 36 Normative tecniche

1 Il rendiconto delle grandi organizzazioni è redatto secondo una normativa tecnica generalmente riconosciuta, come le Raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti (RPC), gli International Accounting Standards (IAS) o i Generally Accepted Accounting Principles degli Stati Uniti d'America (US GAAP). Le piccole organizzazioni possono utilizzare queste normative tecniche.

2 La normativa tecnica scelta dall'organizzazione deve essere adottata integralmente e per l'intero rendiconto. È salvo l'articolo 23.

3 Il Consiglio federale può mediante ordinanza escludere l'applicazione di talune normative tecniche anche se generalmente riconosciute. Può inoltre emanare disposizioni complementari alla presente legge applicabili alle grandi organizzazioni e conformi ai principi generalmente riconosciuti.

Kantone / Cantons / Cantoni

JU Il serait préférable de ne pas mentionner le nom des différents standards professionnels en matière d'établissement des comptes et de se limiter à une norme de délégation de compétences. La même remarque peut être faite au sujet de l'article 41 LECCA.

TI In riferimento al cpv. 2 sarebbe auspicabile accordare al Consiglio Federale anche la competenza per stabilire eventuali esenzioni dall'applicazione di normative tecniche (o parti di esse) ed, al limite, regolare il ricorso all'art. 23.

Ciò faciliterebbe un conveniente adeguamento all'evoluzione delle normative stesse.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Abs. 3: Der Regulierungsvorbehalt gibt dem Bundesrat die Möglichkeit, eigene Grundsätze für grosse Organisationen zu erlassen, sofern die heute allgemein anerkannten Regelwerke der Rechnungslegung einzelne

Bereiche nicht regeln können oder wollen. Dies betrifft in erster Linie die FER, welche heute in wenigen Bereichen hinter den Anforderungen der international anerkannten Regelwerke wie IAS und US-GAAP zurückbleiben. Als Beispiel dienen die Offenlegungspflichten im Bereich der Entschädigung der Organe einer Organisation sowie des Aktienbesitzes durch Organe einer AG und dessen Veränderung. Obwohl diese Offenlegungspflichten sowohl nach IAS und US-GAAP bestehen, fehlen sie in der FER. Störend ist dies insbesondere bei börsenkotierten Organisationen, wo diese Informationen für den Anleger nach wie vor nicht zugänglich sind, sofern die Organisation sich für die FER als Regelwerk entschieden hat. Für börsenkotierte Organisationen sind deshalb aus unserer Sicht über die FER hinausgehende Offenlegungspflichten notwendig, sofern die FER diese Anpassungen nicht innert nützlicher Frist selber vornimmt.

Die Anforderungen an die Rechnungslegung von börsenkotierten Unternehmungen werden, wie im Kommentar zu Artikel 2 bereits erwähnt, im Kotierungsreglement der Schweizer Börse festgehalten, welches von der EBK genehmigt werden muss. Die EBK wird sich im Rahmen ihrer Kompetenz zur Genehmigung des Kotierungsreglementes für zusätzliche Offenlegungspflichten einsetzen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold Die Rechnungslegung grosser Organisationen nach anerkannten Regelwerken wäre grundsätzlich akzeptierbar.

Bei Art. 36 Abs. 2 entstehen mehrere Probleme. So betrifft ein wichtiger Punkt die Anwendung anerkannter Regelwerke wie der IAS bei nicht-publizierten Einzelabschlüssen. Da Organisationen, die zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung verpflichtet sind, in Anwendung von Art. 61 Abs. 2 RRG anstelle des Einzelabschlusses die konsolidierte Rechnung publizieren müssen, wären zwar sämtliche IAS bei der Erstellung des Einzelabschlusses zwingend anzuwenden, das Resultat müsste aber nicht publiziert werden. Angesichts des beträchtlichen Aufwands eines IAS-Abschlusses, insbesondere was die Offenlegung anbetrifft, stellt dies einen Leerlauf dar.

Diese unbefriedigende Situation sollte dadurch gelöst werden, dass für nicht-publizierte Einzelabschlüsse von konsolidierenden Organisationen die Befolgung eines anerkannten Regelwerkes nur soweit vorgeschrieben wird, als dies zur Erfüllung der vom RRG verlangten Gliederung und Offenlegung im Rahmen des Einzelabschlusses notwendig ist. Im Zusammenhang mit dem Einzelabschluss von konsolidierenden Organisationen sollte auf die Pflicht zur Erstellung von Finanzdaten und Angaben, die nicht publiziert werden und über das RRG hinausgehen, aus Gründen der Wirtschaftlichkeit verzichtet werden. U.E. ist dies in Art. 61 festzuhalten (siehe Bemerkungen zu Art. 61 VE RRG).

Dies bezieht sich sowohl auf den nicht-publizierten Einzelabschluss (gem. Art 61) einer Holdinggesellschaft als auch einer schweizerischen Tochtergesellschaft, welche Teil einer konsolidierenden Organisation ist.

Ein weiterer Punkt betrifft den Vorbehalt bezüglich Art. 23. Dieser Vorbehalt in Art. 36 Abs. 2 kann gestrichen werden, da es sinnlos ist, wenn das

RRG Ausnahmen zulässt, welche der "full compliance" anerkannter Rechnungslegungswerke widersprechen würden.

Art. 36 Abs. 3 ist rechtlich nicht haltbar. Im Extremfall könnte der Bundesrat einzelne, international anerkannte Regelwerke als nicht mehr zulässig erklären. Diese Entscheidung ist an keinerlei Kriterien gebunden, was der Rechtssicherheit abträglich ist.

Vorgeschlagener Wortlaut Art. 36 Abs. 3 (1. Satz):

„Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg einzelne Regelwerke von der Anwendung ausschliessen, wenn diese gegen die in diesem Gesetz festgehaltenen Grundprinzipien (gem. Art. 8) verstossen.“

Die Kompetenz, welche dem Bundesrat gegenüber grossen Organisationen den Erlass von Vorschriften ermöglicht, die über den Gesetzesentwurf hinausgehen, geht zu weit. Die in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf (S. 137) erwähnte Möglichkeit, dass die anerkannten Regelwerke wichtige Entwicklungen „verschlafen“ und den Bundesrat zu einer solchen Massnahme bewegen, lässt einen Realitätsbezug vermissen. Wenn sich der bereits gross angelegte Geltungsbereich des Gesetzes und auch die anerkannten Rechnungslegungswerke dennoch wider Erwarten als ungeeignet erweisen sollten, so ist eine Revision des Gesetzes vorzunehmen. Der zweite Satz in Art. 36 Abs. 3 ist daher zu streichen.

SBankV Bei der Aufzählung der Regelwerke in Abs. 1 sollte verdeutlicht werden, dass Untergesellschaften von Konzernen aus dem EWR auch in Zukunft nach Landesrecht ihrer Obergesellschaft Rechnung legen können. Diese Regelung entspricht dem geltenden Kotierungsreglement.

Es ist unklar, was der Begriff "ganze Rechnungslegung" in Abs. 2 umfasst, da die Konzernrechnung ja erst im 3. Kapitel überhaupt zur Sprache kommt. Zudem erweckt der Hinweis auf Art. 23 den Eindruck, als würde diese Schutzklausel Abstriche bei der konsistenten Anwendung des Regelwerks zulassen, obwohl sie nur die Offenlegung betrifft.

Obergesellschaften, die nicht grosse Organisationen sind, dürfen im Einzelabschluss das Gesetz befolgen, ohne wie in der Konzernrechnung ein anerkanntes Regelwerk anzuwenden. Es verstösst gegen den Transparenzgedanken, wenn ausgerechnet bei der getreuen Darstellung zweierlei Mass genommen wird. Für Konsolidierungszwecke muss zudem der Einzelabschluss ohnehin gemäss dem Regelwerk der Konzernrechnung adjustiert werden.

THK Abs. 1: Die Formulierung mit "...wie den Fachempfehlungen..." ist nicht klar und sollte ergänzt werden mit der Möglichkeit andere, gleichwertige Regelwerke neben den bezeichneten anwenden zu können. Antrag:

Die Rechnungslegung der grossen Organisationen folgt einem allgemein anerkannten Regelwerk wie den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER), den International Accounting Standards (IAS) oder den Generally Accepted Accounting Principles der USA (US GAAP) oder einem anderen gleichwertigen Regelwerk. Kleinere Organisationen dürfen diese Regelwerke anwenden.

Abs. 2: "Art. 23 bleibt vorbehalten." streichen.

Abs. 3: Wenn kleinere Organisationen diese Regelwerke anwenden dürfen, sollten sie dann nicht auch auf Art. 34 Abs. 3 verpflichtet werden?

Vorort Wir unterstützen den Antrag des VSWK (vgl. die Ausführungen VSKW).

VSWK Vgl. die Ausführungen unter Art. 35 VE RRG.

Familiengesellschaften mit weniger als 30 beteiligten Aktionären der Familie sind, unabhängig von den in Art. 35 VE RRG genannten Kriterien, von den Vorschriften von Art. 36 sowie Art. 60 und 61 (VE RRG) ausgenommen.

Sind solche Unternehmen international tätig, so wird der Globalisierungsdruck das vom VE Gewünschte bewirken, wenn nicht, besteht kein Grund, ihnen eine komplizierte Methode aufzuerlegen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

OdA L'art. 36 renvoie, pour les détails de la tenue des comptes annuels, à des cadres de référence. Ce système garantit que les comptes des grandes entités seront établis selon les méthodes les plus modernes mises au point par des organismes privés permettant d'adapter les règles comptables rapidement aux évolutions les plus modernes. Cette technique législative innovative peut être saluée.

La limitation du renvoi à un cadre de référence aux grandes entités semble également raisonnable car il paraît disproportionné d'appliquer les règles strictes des cadres de référence aux petites et moyennes entreprises.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT vgl. die Ausführungen in Ziff. 301.032

Artikel 37 Verhältnis zu diesem Gesetz

¹ Durch die Anwendung eines Regelwerks dürfen die wesentlichen Anforderungen dieses Gesetzes nicht unterlaufen werden.

² Wo das Regelwerk Wahlmöglichkeiten lässt, ist die Möglichkeit zu wählen, die diesem Gesetz am ehesten entspricht.

³ Macht das Regelwerk eine Abweichung von diesem Gesetz erforderlich, so sind die Angaben nach diesem Gesetz im Anhang zu machen, sofern sie wesentlich sind.

Article 37 Relation avec la présente loi

¹ L'application d'un cadre de référence n'autorise pas à déroger aux exigences essentielles de la loi.

² Lorsqu'un cadre de référence laisse des choix, il y a lieu d'adopter celui qui correspond le mieux à la loi.

³ Lorsque l'application d'un cadre de référence rend nécessaire une dérogation à la loi, l'annexe doit contenir les données prescrites par la loi, dans la mesure où elles sont importantes.

Articolo 37 Rapporto con la presente legge

¹ L'applicazione di una normativa tecnica non consente di eludere le esigenze essenziali poste dalla presente legge.

² Se una normativa tecnica consente di scegliere tra diverse possibilità, va adottata quella che corrisponde maggiormente alla presente legge.

³ Se l'applicazione di una normativa tecnica rende necessaria una deroga alla presente legge, nell'allegato vanno fornite, sempre che essenziali, le indicazioni da questa richieste.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Absatz 3 ist der Nachsatz "sofern sie wesentlich sind" zu streichen. Es sollte nicht ins Ermessen der Geschäftsführung gelegt werden, Abweichungen von diesem Gesetz anzuzeigen oder nicht anzuzeigen.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 2: Halbsatz nach dem 2. Komma ersetzen durch
 „die mit diesem Gesetz weitgehend in Einklang steht.“

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold vgl. die Ausführungen unter Ziff. 301.102.

Art. 37 Abs. 2 würde eine praxisgerechte Anwendung eines komplexen Rechnungslegungswerks stark einschränken, da aus methodischen Gründen Wahlmöglichkeiten für die Anwendung aller Einzelbestimmungen notwendig sind. Die in Art. 37 Abs. 3 verlangte Berichterstattung im Anhang über die Abweichungen stellt einen weiteren Einbruch in das System eines anderen Regelwerks dar. Bei international ausgerichteten Unternehmen der Schweiz müssten dann in der Berichterstattung zusätzliche Angaben aufgenommen werden, welche von den international anerkannten Rechnungslegungssystemen gar nicht verlangt werden. Da sich diese Systeme sehr dynamisch entwickeln, ist davon auszugehen, dass sich in relativ kurzer Zeit wichtige neue Methoden und neue Regelungsbereiche ergeben, welche im RRG nicht berücksichtigt sind.

Die Pflicht zur Angabe von RRG-Abweichungen im Anhang würde daher einer zunehmend eingeschränkten Anerkennung internationaler Rechnungslegungssysteme und zu einer unnötigen Aufblähung der Anhänge führen, ohne dass der Informationsgehalt der Berichterstattung verbessert würde. Auch wird das Ziel eines praxistauglichen Rahmengesetzes so nicht erreicht.

Generell löst Art. 37 die Anerkennung international verbreiteter Rechnungslegungssysteme unbefriedigend. Wenn ein Unternehmen ein anerkanntes Regelwerk befolgt, soll es dessen Regeln und Wahlmöglichkeiten anwenden können, auch wenn sich dabei Abweichungen zum RRG ergeben. Die Wahlmöglichkeiten sollten daher nicht durch Art. 37 Abs. 2 eingeschränkt werden.

Wenn ein Rechnungslegungswerk dazu missbraucht werden kann, wesentliche Inhalte des RRG zu unterlaufen, dürfte es ferner kaum allgemein anerkannt sein. Art 37 Abs. 2 und 3 sind daher zu streichen.

THK Abs. 1: "wesentlichen" trägt zur Klarheit in der Formulierung des gewünschten Verhaltens nichts bei, kann daher gestrichen werden. Das gleiche trifft auf Abs. 3 zu. Antrag:

Durch die Anwendung eines Regelwerks dürfen die Anforderungen dieses Gesetzes nicht unterlaufen werden.

Abs. 2: Wo das Regelwerk Wahlmöglichkeiten zulässt, sollen diese bewusst ausgenutzt werden können. Das RRG gibt keine "Benchmarks" vor. Antrag:

Abs. 2: *streichen.*

Vorort Die *Wahlmöglichkeiten* der anerkannten Regelwerke sollen *integral* gelten. Der vorgesehene Art. 37 Abs. 2 würde eine praxisgerechte Anwendung eines komplexen Rechnungslegungswerkes stark einschränken, da aus methodischen Gründen Wahlmöglichkeiten für die Anwendung aller Einzelbestimmungen notwendig sind. Die Offenlegung von Abweichungen des Regelwerkes vom vorliegenden Gesetz stellt einen weiteren Einbruch in das System eines anderen Regelwerkes dar. Bei international ausgerichteten Unternehmen der Schweiz müssten dann in der Berichterstattung zusätzliche Angaben aufgenommen werden, welche von den international anerkannten Regelungssystemen gar nicht verlangt werden. Dies führt zu einer unnötigen Aufblähung der Anhänge, ohne dass der Informationsgehalt der Berichterstattung verbessert würde. Einzig resultieren würde eine zusätzliche diskriminierende Belastung von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, was einer kompetitiven Standortpolitik zuwiderläuft. Einmal mehr bestätigt sich, dass im Rechnungslegungsgesetz auf sämtliche Gliederungs- und Bewertungsvorschriften zu verzichten ist.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASEGH L'alinéa 1 stipule que l'adoption d'un cadre de référence n'autorise pas à déroger à la loi. Cette disposition pourrait être génératrice de conflits, car elle est en contradiction avec l'article 36 qui requiert l'adoption d'un cadre de référence dans certaines conditions.

Il est important de relever que les normes IAS doivent être appliquées dans leur intégralité et il n'est pas possible d'y déroger (IAS 1 (rév 97) § 11). Le législateur a certes réglé ce point à l'alinéa 3 par la publication des différences mais cela conduit à un double traitement. L'article 37 doit être supprimé, car il est contraire au principe de l'autorégulation. Il faut aussi éviter les doubles traitements qui causent la confusion et renchérissent le coût des états financiers.

3. Kapitel: Die konsolidierte Rechnung

Chapitre 3: Comptes consolidés

Capitolo 3: Il conto consolidato

Artikel 38 Pflicht zur Erstellung

¹ Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person eine oder mehrere weitere rechnungslegungspflichtige oder diesen entsprechende ausländische Organisationen, so hat sie neben dem Einzelabschluss für die Gesamtheit der Gruppe eine konsolidierte Rechnung zu erstellen.

² Eine juristische Person kontrolliert eine Organisation, wenn sie direkt oder indirekt:

- a. über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt, oder
- b. über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Geschäftsführungsorgans zu bestellen, oder

kraft Statuten oder Vertrag einen beherrschenden Einfluss ausübt.

Article 38 Obligation d'en établir

¹ Si une personne morale, tenue d'établir des comptes annuels, contrôle une ou plusieurs autres entités soumises aux mêmes obligations ou des entités à l'étranger ayant des obligations correspondantes, elle doit établir, en plus de ses comptes individuels, des comptes consolidés pour l'ensemble du groupe.

² Une personne morale contrôle une entité si, directement ou indirectement, :

- a. Elle dispose de la majorité des voix dans l'organe suprême, ou
- b. Elle dispose du droit de nommer la majorité des membres de l'organe de gestion le plus élevé, ou
- c. Elle exerce une influence dominante en vertu des statuts ou d'un contrat.

Articolo 38 Allestimento obbligatorio

¹ La persona giuridica soggetta all'obbligo di rendiconto che controlla una o più altre organizzazioni soggette al medesimo obbligo o organizzazioni estere analoghe, deve allestire oltre al conto individuale un conto consolidato per l'intero gruppo.

² Una persona giuridica controlla un'organizzazione se direttamente o indirettamente:

- a. dispone della maggioranza dei voti nell'organo supremo, oppure
- b. ha il diritto di nominare la maggioranza dei membri dell'organo di gestione supremo, oppure
- c. vi esercita un'influenza dominante in virtù di disposizioni statutarie o contrattuali.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 38 (Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung): Wir gehen davon aus, dass Wohlfahrtsfonds und überobligatorische Vorsorgeeinrichtungen nicht unter Art. 38 Abs. 2 lit. b zu subsumieren sind, da es sich bei diesen Organisationen um verselbständigte Vermögen mit eindeutig definierter Zweckbindung handelt. Es kann aus unserer Sicht deshalb nicht von Kontrolle im Sinne von Art. 38 Abs. 1 gesprochen werden, auch wenn in den vorgenannten Organisationen die Mehrheit der Mitglieder des obersten Geschäftsführungsorgans tatsächlich von einer anderen juristischen Person bestellt werden.

- GE** Art. 38, al. 2 c.: La référence à "un contrat" nous semble insuffisamment (mais peut-être volontairement) claire : s'agit-il d'un contrat type syndicat d'actionnaires ou aussi d'un contrat type fourniture ou financement ?
- SO** Artikel 38 ff., insbesondere Artikel 41: Wir begrüßen die vorgesehene Pflicht zur Konsolidierung der Rechnungen im Konzern, und zwar auch für "kleine Organisationen" im Sinne von Artikel 43. Für die Konsolidierung von "kleinen Organisationen" sollte jedoch - entgegen Artikel 41 - nicht die Verwendung eines allgemein anerkannten Regelwerkes vorgeschrieben werden. Wir halten den damit entstehenden Aufwand für "kleine Organisationen" für übertrieben und unnötig.
- TI** L'obbligo di consolidamento dei conti dovrebbe essere circoscritto alle medie e grandi aziende definite all'art. 43 cpv. 1.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- KBVG** Art. 38 Abs. 2 lit. b: Danach müssten die meisten Wohlfahrtsfonds und überobligatorischen Personalvorsorgeeinrichtungen in der juristischen Person der Firma (Arbeitgeberfirma) konsolidiert werden, was aber dem Sinn der Stiftung widerspricht.

Universitäten / Universités / Università

- UniBE** Absatz 1: Wir geben zu bedenken, ob man das im Gesetz zur Anwendung kommende Control-Konzept nicht besser als „Beherrschung“ bezeichnen sollte statt als „Kontrolle“, also Control = Beherrschung, to control = beherrschen, steuern, Einfluss nehmen, koordinieren (Controlling!), kontrollieren.

Im Absatz 2 Punkt c. wird vom „beherrschenden Einfluss“ gesprochen!

Absatz 2: Unter b. einfügen

„...des obersten Geschäftsführungorgans zu bestellen oder abzuberufen, oder...“

Neu einfügen hinter c:

„..., oder d. kraft faktischer Beherrschung Einfluss ausübt.“

Begründung: Es gibt nicht nur Bestellungen-, sondern auch Abberufungsrechte.

Auch eine faktische Beherrschung führt nach IAS zu einer Erstellungspflicht, z.B. einem einflussreichen Grossaktionär, der über 48% der Stimmen verfügt, stehen viele Kleinaktionäre gegenüber.

Absatz1 und 2: „Kontrolliert...“ durch „Beherrscht...“ ersetzen. Durchgängig im gesamten Gesetzestext, wenn man sich der oben geäußerten Meinung anschliessen möchte.

- UniFR** Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person eine oder mehrere andere rechnungslegungspflichtige Organisationen, muss sie eine konsolidierte Rechnung erstellen.

Eine Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung gibt es bereits heute für Aktiengesellschaften (Art. 663e ff. OR). Art. 663e Abs. 2 OR

entlastet dabei Aktiengesellschaften von dieser Pflicht, wenn sie bestimmte Grössenkriterien unterschreiten.

Eine Entlastung kleinerer Organisationen wäre auch im RRG wünschenswert. Unser Vorschlag zu einer möglichen Entlastung lautet wie folgt:

"Kleine Organisationen im Sinne von Art. 43 Abs. 1 RRG, die Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind, können auf die Erstellung einer konsolidierten Rechnung verzichten, sofern alle Mitglieder (Aktionäre, Gesellschafter bzw. Genossenschafter) damit einverstanden sind."

Durch diesen Zusatz sind die kleinen Organisationen entlastet, und der Minderheitenschutz bleibt in jedem Fall gewährleistet.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Compte tenu de notre prise de position relative au champ d'application de la future LECCA, nous nous opposons bien évidemment à l'obligation faite aux fondations et associations de présenter des comptes consolidés.

SBankV Für die Konzernrechnung fehlt ein Artikel, der auf die Bestimmungen des 2. Kapitels verweist, allenfalls unter Vorbehalt der besonderen Natur der Konzernrechnung. Ebenso ist ein Artikel mit analogem Wortlaut zu Art. 37 erforderlich.

Der beherrschende Einfluss sollte nicht, wie in Abs. 2 lit. c vorgeschlagen, bloss mit einem darauf gerichteten Rechtsanspruch in Verbindung gebracht werden. Dies entspricht auch nicht den EG-Richtlinien und den IAS.

Abs. 2 lit. b sollte ergänzt werden: "[...] zu bestellen oder abzubestellen, oder" (vgl. EG-Richtlinien und IAS)

SGV Die Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung wurde auf alle juristischen Personen ausgeweitet, und zwar ohne Befreiung kleiner und mittelgrosser Unternehmen, wie dies nach heute gültiger Regelung gemäss Art. 663 e OR im Gesetz verankert ist.

Es geht nicht darum, den Nutzen einer konsolidierten Rechnung für kleine Konzerne zu hinterfragen. Wenn nämlich die Unternehmensleitung aus Gründen der Übersichtlichkeit oder auf Wunsch von Kreditgebern eine Konzernrechnung erstellen will bzw. muss, ist dies längst erfolgt. Abzulehnen ist somit ein durch das Gesetz verordneter Konsolidierungszwang für kleine Unternehmen, weshalb diese zwingend von der gesetzlichen Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung zu befreien sind.

THK Abs. 1: Die Konsolidierungspflicht ist auf alle Organisationen, und nicht nur juristische Personen, auszuweiten. Die Notwendigkeit einer Konzernrechnung hängt nicht von der Gesellschaftsform ab. Antrag:

Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige Organisation eine oder mehrere weitere rechnungslegungspflichtige oder diesen entsprechende ausländische Organisationen, so hat sie neben dem Einzelabschluss für die Gesamtheit der Gruppe eine konsolidierte Rechnung zu erstellen.

Abs. 2 lit. c: entscheidend ist nicht ob eine Kontrolle ausgeübt wird, sondern ob sie ausgeübt werden kann. Antrag:

kraft Statuten oder Vertrag einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

VEB

Abs. 1: Eine konsolidierte Rechnung sollte nicht nur von juristischen Personen, sondern auch von Personengesellschaften erstellt werden müssen. Der Wortlaut ist deshalb wie folgt zu präzisieren:

Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige Organisation eine oder mehrere weitere rechnungslegungspflichtige oder diesen entsprechende ausländische Organisationen, so hat sie neben dem Einzelabschluss für die Gesamtheit der Gruppe eine konsolidierte Rechnung zu erstellen.

Abs. 2: Auf Grund der Aussagen zu Artikel 38 Abs. 1 ist dieser Artikel wie folgt zu präzisieren:

Eine Organisation kontrolliert eine Organisation, wenn sie direkt oder indirekt:

- a. über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt, oder*
- b. über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Geschäftsführungsorgans zu bestellen, oder*
- c. kraft Statuten oder Vertrag einen beherrschenden Einfluss ausübt.*

Abs. 3: Für die Konsolidierungspflicht sind unseres Erachtens die selben Grössemerkmale wie zur Rechnungslegung zu unterstellen. Der Artikel 38 ist deshalb wie folgt mit einem neuen Absatz zu ergänzen:

Eine Organisation ist konsolidierungspflichtig, sobald die Grössemerkmale gemäss Artikel 35 aller kontrollierten Organisationen zusammen die dort genannten Werte übersteigen. Für die Bilanzsumme und den Bruttoertrag sind nur die Werte mit Dritten zu berücksichtigen.

VFGI

Die Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung wurde auf alle juristischen Personen ausgeweitet, und zwar ohne Befreiung kleinerer und mittelgrosser Unternehmen, wie dies nach heutig gültiger Regelung gemäss Artikel 663e OR im Gesetz verankert ist.

Es geht nicht darum, den Nutzen einer konsolidierten Rechnung für kleine Firmen zu hinterfragen. Wenn die Unternehmungsleitung aus Gründen der Übersichtlichkeit oder auf Wunsch von Kreditgebern eine Konzernrechnung erstellen will beziehungsweise muss, ist dies längst erfolgt. Abzulehnen ist somit ein durch das Gesetz verordneter Konsolidierungszwang für kleine Unternehmen, weshalb diese zwingend von der gesetzlichen Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung zu befreien sind.

Vorort

Das RRG will die Konsolidierungspflicht auf alle juristischen Personen ohne Ausnahmemöglichkeiten ausdehnen. Dies widerspricht klar den Anliegen der KMU. Eine kleine Unternehmung muss etwa den Einzelabschluss nicht prüfen lassen; wenn sie eine auch nur kleine Beteiligung hält, muss sie zwingend eine konsolidierte Jahresrechnung erstellen und diese prüfen lassen. Eine Ausdehnung der Konsolidierungspflicht auf alle juristischen Personen ohne gleichzeitiges Festlegen von Ausnahmen, haupt-

sächlich im Grössenbereich des Konzerns, ist unverhältnismässig. Diese Ausdehnung würde für KMU-Betriebe einen inakzeptablen Mehraufwand bedeuten, obschon der Markt in bestimmten Situationen auch ohne gesetzliche Grundlagen die Notwendigkeit zur Erstellung von Konzernrechnungen der einzelnen Organisationen erzwingt.

VSIG wie VFGI

VSA Eine konsolidierte Rechnung sollte nicht nur von juristischen Personen, sondern auch von Personengesellschaften bzw. generell von allen rechnungslegungspflichtigen Organisationen erstellt werden müssen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1, une consolidation ne devrait pas seulement être requise pour les personnes juridiques, mais aussi pour des sociétés de personnes. Il faudrait donc modifier le texte comme suit :

« Si une entité, tenue d'établir des comptes annuels, contrôle une ou plusieurs autres entités soumises aux mêmes obligations ou des entités à l'étranger ayant des obligations correspondantes, elle doit établir, en plus de ses comptes individuels, des comptes consolidés pour l'ensemble du groupe. »

Ainsi il faudrait adapter l'alinéa 2 comme suit :

« Une entité contrôle une entité si, directement ou indirectement »

En ce qui concerne la consolidation, les mêmes critères de taille que pour la tenue des comptes doivent être adoptés. Ainsi il faudrait compléter l'article par un alinéa 3 comme suit :

« Une entité a l'obligation de présenter des comptes consolidés pour toutes les entités qu'elle contrôle si celles-ci dépassent les critères de taille indiqués à l'article 35.

En ce qui concerne le total du bilan et le chiffre d'affaires, il ne faut retenir que les valeurs effectuées avec des tiers. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Artikel 38 - 41:

Die Konzernrechnungslegungspflicht hat sämtliche Organisationen und nicht nur wie in Artikel 38 Abs. 1 festgehalten die juristischen Personen zu betreffen. Einzelfirmen wie auch Personengesellschaften können massgebliche Beteiligungen halten.

Die Ausweitung der Konsolidierungspflicht auf alle kontrollierten rechnungspflichtigen Organisationen geht unseres Erachtens zu weit. Wie bisher sollten unwesentliche Beteiligungen von der Konsolidierungspflicht ausgenommen werden können. Ein Ansatz bezüglich Grössenordnung wäre der bisherige Artikel 663 e Abs. 2 OR. Ebenso geht die Bestimmung, nach einem anerkannten Regelwerk zu konsolidieren, für kleine Organisationen zu weit.

Artikel 39 Ausnahmen

¹ Gehört eine Organisation zu einer Gruppe, deren konsolidierte Rechnung nach schweizerischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und geprüft worden ist, so muss sie eine konsolidierte Rechnung nur erstellen, wenn dies Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber verlangen, die zusammen mindestens zehn Prozent des Kapitals oder der Stimmen vertreten.

² Diese Organisation muss jedoch die konsolidierte Rechnung der Gruppe nach den Vorschriften für die eigene Jahresrechnung bekanntmachen.

Article 39 Exceptions

¹ Lorsqu'une entité appartient à un groupe dont les comptes consolidés ont été établis et contrôlés selon les dispositions du droit suisse ou des dispositions équivalentes d'un droit étranger, elle n'est tenue d'établir des comptes consolidés que si des participants, qui représentent ensemble au moins 10% du capital ou des voix, l'exigent.

² Cette entité doit cependant communiquer les comptes consolidés du groupe conformément aux prescriptions applicables à ses propres comptes annuels.

Articolo 39 Eccezioni

¹ Se fa parte di un gruppo il cui conto consolidato è stato redatto e verificato secondo le disposizioni svizzere o secondo disposizioni estere equivalenti, un'organizzazione allestisce un conto consolidato soltanto qualora lo richiedano titolari di quote di partecipazione rappresentanti insieme almeno il dieci per cento del capitale o dei voti.

² Tale organizzazione comunica tuttavia il conto consolidato del gruppo secondo le disposizioni concernenti il proprio conto annuale.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous sommes d'avis que les employées et employés devraient également pouvoir requérir l'établissement de comptes consolidés.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB Eine konsolidierte Rechnung einer an sich ausnahmeberechtigten Organisation ist nicht nur dann zu erstellen, wenn dies die Anteilhaberinnen und Anteilhaber verlangen, sondern auch wenn es ein Teil der Arbeitnehmenden verlangt.

THK Es sei auf die Problematik der Freistellung von Teilkonzernen bezüglich der Konsolidierungspflicht hingewiesen. Es kann nicht à priori davon ausgegangen werden, dass Gesamtkonzerne für notleidende Teilkonzerne eintreten werden (z.B. Fokker/Daimler Benz).

Artikel 40 Konsolidierungskreis

¹ In die konsolidierte Rechnung sind die kontrollierten Organisationen einzubeziehen.

² Nicht in die konsolidierte Rechnung einzubeziehen sind Organisationen,

- a. an denen die juristische Person auf beschränkte Zeit, längstens zwei Jahre, beteiligt sein will;
- b. welche die juristische Person nur eingeschränkt beeinflussen kann.

Article 40 Périmètre de consolidation

¹ Les comptes consolidés comprennent les entités contrôlées.

² Il n'y a pas lieu d'y inclure les entités :

- a. auxquelles la personne morale entend ne participer que pour une période limitée, de deux ans au plus;
- b. sur lesquelles la personne morale n'a qu'un pouvoir d'influence limité.

Articolo 40 Cerchia da consolidare

¹ Nel conto consolidato occorre includere le organizzazioni che si trovano sotto il proprio controllo.

² Nel conto consolidato non vanno incluse le organizzazioni:

- a. alle quali la persona giuridica intende partecipare per un periodo limitato, di due anni al massimo;
- b. sulle quali la persona giuridica può esercitare soltanto un'influenza limitata.

Kantone / Cantons / Cantoni

GE Art. 40, al. 2 b.: Cette exception nous semble inopportune. Elle peut conduire à affaiblir considérablement le principe posé à l'art. 38.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Nach Absatz 2 Buchstabe b darf eine juristische Person Organisationen, die sie nur eingeschränkt beeinflussen kann, nicht in den Konsolidierungskreis einbeziehen. Wird mit dieser Vorschrift das Faktizitätsprinzip verankert? Dies wäre aus der Sicht der Minderheiten in Teilkonzernen verhängnisvoll.

Eine Umformulierung dieses Konsolidierungsverbots analog IAS 27 Ziff. 13b ist wünschenswert. Danach ist eine Tochterunternehmung nur dann nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen, wenn diese unter schwerwiegenden, langfristigen Beschränkungen arbeitet, die ihre Möglichkeiten zu Zahlungen an das Mutterunternehmen entscheidend beeinträchtigen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Abs. 2: Formulierung unklar. Die Einschränkungen des Einflusses auf Beteiligungen sollten ausformuliert sein. Antrag:

Nicht in die konsolidierte Rechnung einbezogen werden dürfen Organisationen,

- a. *an denen die juristische Person auf beschränkte Zeit, längstens zwei Jahre, beteiligt sein will;*
- b. *die unter langfristigen Restriktionen tätig sind, die einem Kapital- und Gewinntransfer zur Muttergesellschaft stark einschränken.*

VEB Abs. 3: Organisationen, die nicht konsolidiert werden, sind im Anhang zu erwähnen. Der Artikel 40 ist deshalb wie folgt mit einem neuen Absatz zu ergänzen:

Organisationen, die in die konsolidierte Rechnung nicht einbezogen wurden, sind im Anhang mit folgenden Angaben zu erwähnen:

- *Firma*
- *Beteiligung in % des Grundkapitals*
- *Grund der Nicht-Konsolidierung*

Artikel 23 bleibt vorbehalten.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Des entités qui ne sont pas consolidées doivent être indiquées dans l'annexe. Il faudrait donc compléter l'article 40 par un alinéa 3 :

« Entités, qui ne sont pas comprises dans le périmètre de consolidation, doivent être mentionnées dans l'annexe, sous réserve de l'article 23, avec les indications suivantes :

- *entreprises*
- *participation en % du capital social*
- *motif de la non consolidation. »*

Artikel 41 **Regelwerke**

¹ Bestandteile, Gliederung und Bewertungen der konsolidierten Rechnung folgen einem allgemein anerkannten Regelwerk wie den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER), den International Accounting Standards (IAS) oder den Generally Accepted Accounting Principles der USA (US GAAP).

² Ein Regelwerk ist gesamthaft und für die ganze konsolidierte Rechnung zu übernehmen. Artikel 23 bleibt vorbehalten.

³ Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg einzelne Regelwerke ungeachtet der allgemeinen Anerkennung von der Anwendung ausschliessen. Er kann auch die Vorschriften, die auf die Erstellung der konsolidierten Rechnung anwendbar sind, gemäss allgemein anerkannten Grundsätzen selber erlassen.

Article 41 **Cadres de référence**

¹ Le contenu des comptes consolidés, la structure et les évaluations suivent un cadre de référence généralement reconnu, tel les Recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC), les International Accounting Standards (IAS) ou les Generally Accepted Accounting Principles des Etats-Unis d'Amérique (US-GAAP).

² Le cadre de référence choisi doit être repris intégralement et pour l'établissement des comptes consolidés dans leur entier. L'article 23 est réservé.

³ Le Conseil fédéral peut exclure par voie d'ordonnance l'application d'un cadre de référence, notwithstanding sa reconnaissance générale. Il peut aussi édicter lui-même les prescriptions applicables à l'établissement des comptes consolidés, conformément aux principes généralement reconnus.

Articolo 41 Normative tecniche

¹ Gli elementi, l'articolazione e le valutazioni del conto consolidato si attengono a normative tecniche generalmente riconosciute come le Raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti (RPC), gli International Accounting Standards (IAS) o i Generally Accepted Accounting Principles degli USA (US GAAP).

² Una normativa tecnica va adottata integralmente e per l'intero conto consolidato. È salvo l'articolo 23.

³ Il Consiglio federale può per via d'ordinanza escludere dall'applicazione talune normative tecniche anche se generalmente riconosciute. Può anche emanare le disposizioni da applicare per l'allestimento del conto consolidato, tenendo conto di principi generalmente riconosciuti.

Kantone / Cantons / Cantoni

TI Si richiamano le osservazioni già espresse all'art. 36.
Non è chiaro se le competenze del Consiglio Federale si limitano ad escludere normative tecniche intere o soltanto singole disposizioni.

Universitäten / Universités / Università

UniBE Absatz 1: Hinter „Gliederung“ einfügen „..., Konsolidierungen...“.
Die FER sollten aus dem Text gestrichen werden, da die Fachempfehlungen – im Gegensatz zu US-GAAP und IAS – bislang kein geschlossenes oder verpflichtendes Regelwerk bei Börsenzulassungen auf dem globalen Kapitalmarkt darstellen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold Auch bei Art. 41 Abs. 2 sollte der zweite Satz gestrichen werden. Bei Art. 41 Abs. 3 ist der erste Satz wie bei Art. 36 Abs. 3 anzupassen. Der zweite Satz in Art. 41 Abs. 3 ist zu streichen, weil Vorschriften für die konsolidierte Rechnung nicht auf Verordnungs-, sondern auf Gesetzesebene geregelt werden sollten. Art. 38 bis 41 wären auch bei einem Rahmengesetz eine zu dünne Rechtsbasis für den Erlass von Verordnungen über Konsolidierungsregeln.

SBankV Es gelten hier analog die Vorbehalte, welche zu Art. 36 aufgeführt wurden.

STV Antrag Abs. 2: *Letzter Satz streichen*. Begründung: Art. 23 ist gestrichen

THK Analog wie in Art. 36 sind hier die zugelassenen Regelwerke zu ergänzen.
Antrag:

Bestandteile, Gliederung und Bewertungen der konsolidierten Rechnung folgen einem allgemein anerkannten Regelwerk wie den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER), den International Accounting Standards (IAS) oder den Generally Accepted Accounting Principles der USA (US GAAP) oder einem anderen gleichwertigen Regelwerk.

Abs. 2: Ebenso ist der Vorbehalt von Art. 23 zu streichen. Antrag:

Ein Regelwerk ist gesamthaft und für die ganze konsolidierte Rechnung zu übernehmen.

Vorort Für die konsolidierte Rechnung bestehen genügend anerkannte Vorlagen, so dass kein Bedarf für Vorschriften des Bundesrates auf dem Verordnungswege besteht. Entsprechend ist Art. 41 Abs. 3 2. Satz zu streichen. die Fachorganisationen sind für die Weiterentwicklung in dieser Spezialmaterie zweifellos kompetenter als der Gesetzgeber.

4. Kapitel: Jahresbericht

Chapitre 4: Rapport annuel

Capitolo 4: Rapporto annuale

Artikel 42 Funktion und Inhalt

¹ Der Jahresbericht stellt den Geschäftsverlauf der Organisation und gegebenenfalls ihrer Gruppe im Geschäftsjahr sowie ihre Lage an deren Ende unter den Gesichtspunkten dar, welche in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.

² Er berichtet namentlich über:

- a. die Bestellungen- und Auftragslage;
- b. die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit;
- c. den Stand und die Entwicklung wichtiger Sparten;
- d. ausserordentliche Ereignisse;
- e. die Zukunftsaussichten.

³ Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, müssen keinen Jahresbericht erstellen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind.

Article 42 Fonction et contenu

¹ Le rapport annuel expose la marche des affaires de l'entité et, le cas échéant, de son groupe au cours de l'exercice, ainsi que la situation de l'entité à la fin de l'exercice, en soulignant les éléments que les comptes ne révèlent pas.

² Le rapport annuel expose en particulier :

- a. L'état des commandes et des mandats;
- b. Les activités de recherche et de développement;
- c. La situation et le développement des principaux secteurs d'activité;
- d. Les événements extraordinaires;
- e. Les perspectives d'avenir.

³ Dans la mesure où elles ne sont pas des sociétés de capitaux, les entités qui ne remplissent pas les critères de taille définis à l'article 43 n'ont pas l'obligation d'établir un rapport annuel.

Articolo 42 Funzione e contenuto

¹ Il rapporto annuale espone l'andamento degli affari dell'organizzazione e, se del caso, del suo gruppo, durante l'esercizio come pure la sua situazione alla fine dell'esercizio, evidenziandone gli aspetti che non figurano nel conto annuale.

² Esso espone segnatamente:

- a. lo stato delle ordinazioni e dei mandati;
- b. le attività di ricerca e di sviluppo;
- c. la situazione e lo sviluppo dei principali settori d'attività;
- d. gli eventi straordinari;
- e. le prospettive per il futuro.

³ Le organizzazioni che non raggiungono gli ordini di grandezza di cui all'articolo 43 non devono allestire alcun rapporto annuale, sempre che non siano società di capitali.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 42 (Funktion und Inhalt des Jahresberichtes): Entsprechend unserem Vorschlag zu Art. 18 Abs. 2 sprechen wir uns auch in Art. 42 Absatz 3 für den Einbezug der Vorsorgeeinrichtungen und Genossenschaften aus. Aufgrund ihrer besonderen Funktion erscheint es uns richtig, wenn auch diese einen Geschäftsbericht zu erstellen haben. Als Formulierung schlagen wir vor:

³ Organisationen, welche die Grössemerkmale im Sinne von Artikel 43 nicht erfüllen, müssen keinen Jahresbericht erstellen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Vorsorgeeinrichtungen in der Form einer juristischen Person des Privatrechts sind.

BE Absatz 3: vgl. die Bemerkungen zu Artikel 18 Absatz 2.

GE Art. 42, al. 2: Il faudrait mentionner "les risques importants".

SO Die Pflicht, einen Jahresbericht zu erstellen, soll nach dem Entwurf für "kleine Organisationen" nicht gelten. Das unterstützen wir. Die Ausnahme sollte - anders als laut Entwurf - aber auch für die "kleinen" Kapitalgesellschaften gelten. Dem Kapitalmarkt und den Gläubigern ist genügend dadurch gedient, dass "kleine" Kapitalgesellschaften eine Geldflussrechnung erstellen müssen (vgl. Art. 21 Abs. 3).

TI Sembrerebbe opportuno esonerare dall'obbligo di presentazione del rapporto annuale le società che non raggiungono una determinata grandezza, considerato come la maggior parte delle società di capitali hanno dimensioni molto contenute.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 42 Abs. 3: (unter Bezugnahme auf Art. 43) Diese Bestimmung soll explizit nicht nur für grosse Organisationen anwendbar erklärt werden oder aber ausdrücklich auch für Vorsorgeeinrichtungen.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Wie bei Art. 18 und Art. 20 RRG sollten alle kleinen Organisationen ungeachtet ihrer Rechtsform von den zusätzlichen Angaben zur Erfolgsrechnung befreit werden.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Le rapport annuel devrait également s'orienter en direction d'un bilan social avec mention de l'évolution des salaires ainsi que mention des conditions de travail (conventions collectives, relation entre le travail à plein temps et le travail à temps partiel, fréquence et quotité du travail sur appel, etc...) ainsi qu'en direction d'un bilan écologique.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES vgl. die Ausführungen zu Art. 21.

FRSP Articles 42 et 43

A notre avis, les petites sociétés de capitaux, au sens de l'article 35 du projet, ne devraient pas être soumises à l'obligation de présenter un rapport annuel. Nous songeons en particulier aux petits artisans et commerçants qui ont choisi, pour diverses raisons, la forme juridique de la société anonyme.

Quant au contrôle des comptes par une personne qualifiée extérieure à l'entité, nous optons pour la variante I du projet. Le devoir de contrôle au sens de l'article 43, qui de surcroît est une opération relativement onéreuse, ne doit pas concerner les petites entreprises.

IndHold Ein Bericht über die Bestellungen- und Auftragslage gemäss Art. 42 Abs. 2a ist in Branchen mit zahlreichen Absatzkanälen und einer Vielzahl kleiner Abnehmer nicht unbedingt sinnvoll und möglich. Zudem ist in Branchen mit sehr kurzen Bestell- und Lieferfristen, z.B. bei Massengüter ab Lager, die Angabe der Auftragslage nicht aussagekräftig hinsichtlich der Geschäftsaussichten.

SBankV Abs. 2 lit. c fordert eine Berichterstattung über den Stand und die Entwicklung wichtiger Sparten. Ein Management-Informationssystem kann aber auch in geographische Segmente unterteilt werden. In den IAS ist diese Möglichkeit vorgesehen.

SGB Der Jahresbericht soll zusätzlich auch eine Sozialbilanz und eine Ökobilanz enthalten. Zur Sozialbilanz gehört eine Übersicht über die Entwicklung der Löhne und arbeitsvertraglichen Verhältnisse (Unterstellung unter GAV, Verhältnis Voll- und Teilzeitarbeit, Arbeit auf Abruf usw.).

SGV Der Jahresbericht soll nach Abs. 1 des Gesetzesentwurfs den Geschäftsverlauf des Unternehmens im Rechnungsjahr, sowie die wirtschaftliche Lage am Ende der Rechnungsperiode unter den Gesichtspunkten darstellen, welche in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen. Diese Formulierung ist unklar und fast nicht zu erfüllen, da es ausser den im Gesetz formulierten Anforderungen an die Aussagekraft der Jahresrechnung eine Unzahl verschiedener Gesichtspunkte gibt, welche je nach Interessenlage ganz unterschiedliche Aspekte in den Vordergrund stellen können.

Der Jahresbericht soll die Jahresrechnung ergänzen und den Geschäftsverlauf der Rechnungsperiode und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens am Ende des Geschäftsjahres darstellen.

Im Jahresbericht soll der Geschäftsverlauf des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr umschrieben werden. Dazu dient eine kurze Beschreibung des wirtschaftlichen Umfeldes, in dem sich das Unternehmen zu bewähren hatte, mit näheren Hinweisen zu speziellen Entwicklungen und Trends der Branche. Besonders nützlich sind auch Hinweise auf grössere Abweichungen des Ergebnisses von den Vorjahreszahlen und von der Branchennorm. Ebenso ist auf ausserordentliche Ergebnisse des Geschäftsjahres und deren Auswirkungen in der Jahresrechnung hinzuweisen. Wichtige Vorkommnisse, die sich nach dem Bilanzstichtag ereigneten, deren Auswirkungen aber schon bekannt sind, sollten ebenso festgehalten werden, wie eine Beurteilung der Zukunftsaussichten des Unternehmens.

Der Bericht zur wirtschaftlichen Lage des Unternehmens darf knapp ausfallen, können doch die entsprechenden Zahlen der tiefer gegliederten Bilanz und - bei mittleren und grossen Unternehmen - der Geldflussrechnung entnommen werden. Es sind vor allem markante Bilanzverschiebungen und Abweichungen von den Vorjahreswerten zu kommentieren.

Die unter Abs. 2 im Gesetzesentwurf aufgezählten Berichtspunkte sollten entsprechend ergänzt werden.

Abs. 3 nimmt kleine Unternehmen, sofern sie nicht Kapitalgesellschaften sind, von der Pflicht zur Erstellung eines Jahresberichts aus.

Diese Erleichterung muss auf alle kleinen Unternehmen, ungeachtet ihrer Rechtsform, ausgeweitet werden.

STV Antrag *Abs. 3: Streichen*. Begründung: Organisationen, wie sie in Art. 2 Abs. 4 definiert sind, fallen unter die Attestierung.

THK Abs. 1: Unklare Formulierung. Antrag:

Der Jahresbericht stellt den Geschäftsverlauf und die Lage der Organisation und gegebenenfalls ihrer Gruppe während und am Ende des Geschäftsjahres dar, welche in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.

Abs. 2: Weiter sollte der Jahresbericht auf Sachverhalte der neuen Rechnungsperiode hinweisen, wenn sie für die Beurteilung der Lage wesentlich sind. Antrag:

f. Sachverhalte der neuen Rechnungsperiode, wenn sie für die Beurteilung der Lage wesentlich sind.

VFGI Im Jahresbericht soll der Geschäftsverlauf des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr umschrieben werden. Dazu dient eine kurze Beschreibung des wirtschaftlichen Umfeldes, in dem sich das Unternehmen zu bewähren hatte, mit näheren Hinweisen zu speziellen Entwicklungen und Trends der Branche. Besonders nützlich sind auch Hinweise auf grössere Abweichungen des Ergebnisses von den Vorjahreszahlen und von der Branchennorm. Wichtige Vorkommnisse, die sich nach dem Bilanzstichtag ereigneten, deren Auswirkungen aber schon bekannt sind, sollten ebenso festgehalten werden wie eine Beurteilung der Zukunftsaussichten des Unternehmens. Absatz 3 nimmt kleine Unternehmen so fern sie nicht Kapitalgesellschaften sind, von der Pflicht zur Erstellung eines Jahresberichts aus. Wir beantragen Streichung von "sofern sie nicht Kapitalgesell-

schaften sind." Die Entlastung von der Pflicht zur Erstellung eines Jahresberichts muss für alle kleinen Unternehmen Gültigkeit haben, unabhängig von der gewählten Rechtsform.

Vorort Detailangaben über den Inhalt des Jahresberichtes sind fehl am Platz. So sind etwa Aussagen über die Bestells- und Auftragslage, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sowie den Stand und die Entwicklung wichtiger Sparten nur für einen Teil der Unternehmen relevant. Entsprechend beantragen wir Ihnen, Art. 42 Abs. 2 zu streichen.

Die Vorstellung, dass im Jahresbericht Angaben darüber gemacht werden, welche in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen, dürfte etwas allzu blauäugig sein. Es dürfte lediglich bei den "allgemeinen Zukunftsaussichten" bleiben. Niemand ist interessiert, Geschäftsgeheimnisse im Jahresbericht abzdrukken.

Ausserordentlich wichtig ist, dass Aktionäre oder Gesellschafter an der entsprechenden Versammlung auf einen Jahresbericht verzichten können. Für die einzelnen kleinsten Kapitalgesellschaften wäre es schlicht unzumutbar, einen Jahresbericht zu erstellen.

VSIG wie VFGI

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Hier wird auf den Kommentar zu den Artikeln 18, 20 und 21 verwiesen.

4. TITEL: REVISION

TITRE 4: CONTROLE DES COMPTES ANNUELS

TITOLO QUARTO: REVISIONE

1. Kapitel: Revisionspflicht

Chapitre 1: Devoir de contrôle

Capitolo 1: Revisione obbligatoria

Artikel 43 Revisionspflichtige Organisationen

¹ Die Organisationen haben ihren Einzelabschluss gemäss den Bestimmungen dieses Titels durch Abschlussprüfer prüfen zu lassen, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreicht wurden:

- a. Bilanzsumme von 4 Millionen Franken
- b. Umsatzerlöse von 8 Millionen Franken
- c. Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

Unterschreitet eine Organisation an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der in Absatz 1 genannten Grössenmerkmale, so entfällt die Revisionspflicht.

Variante I

² Die konsolidierte Rechnung unterliegt in jedem Fall der Prüfung.

Variante II

² Der Prüfung unterliegen in jedem Fall:

- a. die Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und von Genossenschaften
- b. die konsolidierte Rechnung.

³ Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg die Ermittlung der Grössemerkmale präzisieren und sie dem Geldwert und den entsprechenden Bestimmungen in den umliegenden Ländern anpassen.

Article 43 Entités soumises au contrôle des comptes

¹ Une entité doit faire contrôler ses comptes individuels par un contrôleur des comptes conformément aux dispositions du présent titre lorsque deux des critères de taille suivants sont atteints à deux dates de bilan consécutives :

- a. Total du bilan de 4 millions de francs
- b. Chiffre d'affaires de 8 millions de francs
- c. Moyenne de 50 emplois à plein temps au cours de l'exercice.

N'est plus soumise au devoir de contrôle l'entité qui n'atteint pas à deux dates de bilan consécutives deux des critères de taille mentionnés ci-dessus.

variante I

² Les comptes consolidés sont contrôlés dans tous les cas.

variante II

² Sont contrôlés dans tous les cas

- a. les comptes individuels des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives;
- b. les comptes consolidés.

³ Le Conseil fédéral peut, par voie d'ordonnance, préciser l'application des critères de taille mentionnés à l'alinéa 1 et les adapter à la valeur de l'argent et aux dispositions correspondantes dans les pays voisins.

Articolo 43 Organizzazioni soggette alla revisione obbligatoria

¹ Le organizzazioni devono far verificare il loro conto individuale da un revisore contabile conformemente alle disposizioni del presente titolo se a due date di chiusura del bilancio consecutive sono stati raggiunti due dei valori seguenti:

- a. bilancio complessivo di 4 milioni di franchi;
- b. cifra d'affari di 8 milioni di franchi;
- c. media di 50 dipendenti a tempo pieno durante l'esercizio.

L'organizzazione che a due date di chiusura di bilancio consecutive non raggiunge due dei valori summenzionati non è più soggetta alla revisione obbligatoria.

variante I

² I conti consolidati sono verificati in ogni caso.

variante II

² Sono verificati in ogni caso:

- a. i conti individuali di società di capitali e di società cooperative;
- b. i conti consolidati.

³ Il Consiglio federale può in via d'ordinanza precisare il rilevamento degli ordini di grandezza di cui al capoverso 1 e adeguarli al valore della moneta e alle pertinenti disposizioni dei Paesi circostanti.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 43 (Revisionspflichtige Organisationen): Die privatrechtliche Rechnungslegung bleibt auch bei einer Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip Anknüpfungspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. Wir halten daher eine Revisionspflicht der Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für unumgänglich.

Die Variante II von Art. 43 Abs. 2 wird eindeutig bevorzugt. Die Revisionspflicht auch für kleine Organisationen, welche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind, bietet insbesondere eine gewisse Gewähr, dass diese Organisationen die Vorschriften über die Rechnungslegung auch anwenden und sie nicht bloss Letztbegriffe bleiben. Gerade die GmbH wird zurzeit zunehmend als Rechtsform von risikoscheuen Unternehmern missbraucht, welche weder über genügende betriebswirtschaftliche Kenntnisse noch über liquides Vermögen verfügen. Die heute noch fakultative Bestellung einer Revisionsstelle, d.h. die fehlende Revisionspflicht, ist diesen Kreisen deshalb hochwillkommen. Mit der expliziten Einführung der Revisionspflicht auch für die GmbH wird die nach geltendem Recht unbefriedigende Situation richtigerweise behoben.

Die Bevorzugung der Variante II gilt systemimmanent auch für alle anderen Artikel, welche mit Art. 43 in Zusammenhang stehen (d.h. konkret die Art. 44, 50, 59; auch Art. 819 OR).

BE Die in Absatz 1 dieses Artikel genannten Grössemerkmale sind für Vorsorgeeinrichtungen nicht praktikabel. Der Einzelabschluss von Vorsorgeeinrichtungen ist generell durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen (vgl. auch Art. 53 BVG).

Ebenso ist der Einzelabschluss von andern in der Sozialversicherung tätigen Versicherern (z. Bsp. Krankenversicherer) durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen (vgl. etwa Art. 60 Abs. 4 KVG),

Wir geben in Absatz 2 der zweiten vorgestellten Variante den Vorzug. In die Aufzählung sind - wie bereits in Absatz 1 erwähnt - zumindest die Vorsorgeeinrichtungen, wenn nicht alle in der Sozialversicherung tätigen Versicherer aufzunehmen.

Mit der Variante II wird sichergestellt, dass auch die KMU (Familien-AGs) weiterhin der Prüfungspflicht unterliegen. Letztere hat sich hinsichtlich Gläubigerschutz und Steigerung der Kreditwürdigkeit bewährt.

- BL** Die privatrechtliche Rechnungslegung bleibt auch bei einer Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip Anknüpfungspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. Wir halten daher eine Revisionspflicht der Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für unumgänglich.
- In Absatz 2 ist die Variante II vorzuziehen, wonach sämtliche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einer Revisionspflicht unterliegen.
- FR** Il est préférable de ne pas limiter le contrôle obligatoire aux seuls comptes consolidés ; dès lors, nous optons pour la variante II.
- GE** Art. 43, al. 2: Nous nous prononçons en faveur de la variante II.
- En cas d'adoption de la variante I, un grand nombre d'entités ne seront pas ou plus soumises à l'exigence d'être contrôlées. Cette situation serait mauvaise pour les créanciers et les tiers, car elle permettrait parfois d'occulter les situations difficiles de certaines entités. Ce point justifie à lui seul d'opter pour la variante II.
- GL** wie BL
- JU** Alinéa 2: Le Gouvernement jurassien préfère la variante II (également à l'article 44, alinéas 1 et 2 ainsi qu'aux articles 50 et 59 LECCA).
- Alinéa 3: voir les remarques sous article 35.
- LU** Artikel 43, 44, 50 und 59: Die Expertenkommission stellt zwei Varianten zur Diskussion . Wir bevorzugen Variante II. Es scheint uns gerechtfertigt, dass auch kleine Kapitalgesellschaften und Genossenschaften revisionspflichtig sein sollen. Der Schutz der Anleger und der Genossenschafter rechtfertigt den Aufwand, den die betroffene Firma in diesem Fall zu betreiben hat, zumal die Anforderungen an die Abschlussprüfer bei kleinen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erleichtert werden.
- NE** Article 43 : L'établissement des comptes selon le droit privé demeure le point de rattachement pour établir le résultat fiscalement déterminant même au cas où le principe de l'importance déterminante du bilan commercial pour le bilan fiscal devait être modifié. Par conséquent, nous estimons qu'il est indispensable de soumettre les comptes individuels des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives à l'obligation d'être révisés.
- NW** Art. 43 Abs. 2: Es ist sicherlich sinnvoll, wenn Kapitalgesellschaften sowie Genossenschaften strengeren Normen unterstellt werden (d.h. Variante II ist vorzuziehen). Eine Revisionspflicht sollte auch an die Besitzverhältnisse gekoppelt werden. Bei einer Publikumsgesellschaft drängt sich die Revision eher auf, als bei einer Einmann-Aktiengesellschaft.
- SG** Die privatrechtliche Rechnungslegung bleibt auch bei einer Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip Anknüpfungspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. Wir halten daher eine Revisionspflicht der Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für unumgänglich.
- In Absatz 2 ist die Variante II vorzuziehen, wonach sämtliche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einer Revisionspflicht unterliegen.
- Zusatzbemerkung: Gemäss Art. 43 RRG haben Organisationen ihren Einzelabschluss durch Abschlussprüfer prüfen zu lassen, wenn an zwei auf-

einanderfolgenden Bilanzstichtagen die Bilanzsumme, der Umsatzerlös oder die Anzahl der Arbeitnehmer eine bestimmte Grösse erreicht haben. Der oder die Abschlussprüfer sind gemäss Art. 52 RRG in das Handelsregister einzutragen. Erhält der Handelsregisterführer Kenntnis, dass eine Organisation keinen Abschlussprüfer hat, so setzt er ihr eine Frist zur Ernennung (Art. 52 Absatz 3 RRG).

Weder die Bilanzsumme noch die Umsatzerlöse noch die Anzahl der Arbeitnehmer werden in das Handelsregister eingetragen. Die Publikation der Jahresrechnung ist gemäss Art. 61. Abs. 1 RRG nur für grosse Organisationen im Sinne von Art. 35 RRG vorgesehen. Es stehen dem Handelsregisteramt daher keine verlässlichen Informationsquellen zur Verfügung, mittels welcher es beurteilen könnte, ob eine Unternehmung die in Art. 43 RRG genannten Kriterien erfüllt und somit einen Abschlussprüfer haben und zur Eintragung in das Handelsregisteramt anmelden müsste. Die anders lautende Aussage im Kommentar zu Art. 44 RRG ist für uns daher nicht nachvollziehbar. Denn nicht einmal auf Anzeige hin kann das Handelsregisteramt tätig werden - das Handelsregisteramt hat seit der Abschaffung des Bilanzauflageverfahrens mit der Einführung des Neuen Aktienrechts nicht mehr die Kompetenz, die Einreichung von Jahresabschlüssen zu erlangen - , es sei denn, der Anzeiger liefere dem Handelsregisteramt Insiderinformationen.

SO Artikel 43 Absatz 1: Wir schlagen vor, dass zur Beantwortung der Frage, ob eine Stiftung eine "kleine Organisation" sei, nur auf das Kriterium a) Bilanzsumme von 4 Millionen Franken abgestellt wird. Umsatzerlös (Kriterium b) ist ohnehin kein typisches Merkmal von Stiftungstätigkeiten; gemeinnützige Stiftungen beschäftigen in der Regel keine Arbeitnehmer, jedenfalls kaum deren 50 (Kriterium c). Es wird also kaum je der Fall eintreten, dass eine Stiftung zwei der in Artikel 43 Absatz 1 genannten Kriterien erfüllt. Ein Stiftungsrat wird nun aber - anders als etwa das leitende Organ einer Kapitalgesellschaft - nicht von Anteilseignern kontrolliert, sondern von einer staatlichen Behörde. Diese Aufsicht wird erleichtert, wenn Stiftungen mit einer Bilanzsumme von 4 Millionen Franken und mehr der Revisionspflicht unterstellt werden; das dient der Verwirklichung des Stiftungszweckes, was nach Artikel 84 ZGB ein Ziel des Bundesprivatrechtes ist.

Artikel 43 Absatz 2: Wir befürworten die Variante II. Es liegt im Interesse der Gläubiger, der Steuerbehörden und der ganzen Volkswirtschaft, dass Kapitalgesellschaften - bei denen definitionsgemäss eine persönliche Haftung der Teilhaber ausgeschlossen ist - revisionspflichtig sind.

SZ In Abs. 2 ist die Variante I vorzuziehen. Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu Art. 18 Abs. 2.

TG wie BL

TI Aderiamo alla variante II, con un'aggiunta. Si vorrebbe che il revisore, non abilitato ai sensi della LRR, disponga comunque di una formazione professionale adeguata (da precisare nell'Ordinanza).

La nostra scelta si basa su due considerazioni. La prima è di ordine logico: senza l'obbligo di revisione cadrebbe la possibilità per verificare se nella tenuta dei conti le aziende rispettano la LRR. La seconda è di ordine

pratico: l'esperienza ci ha infatti insegnato che anche nelle aziende di piccole dimensioni, indipendentemente dalla loro forma giuridica, il revisore ha una funzione importante, sia nel senso classico di garante della corretta tenuta dei conti nei confronti degli azionisti (che spesso coincidono con il titolare) e dei creditori, sia quale consulente, soprattutto se l'azienda non dispone di un apparato contabile di tipo professionale. In questi contesti aziendali l'intervento del revisore costituisce un apporto qualitativo utile al funzionamento ed alla crescita senza gravarne eccessivamente gli oneri amministrativi.

Per quanto concerne il nostro Cantone è opportuno evidenziare come, a seguito dell'esistenza di una legge entrata in vigore nel 1985, possono esercitare professionalmente l'attività di revisore soltanto coloro che sono iscritti all'albo dei fiduciari (fiduciari commercialisti), ciò che presuppone requisiti di studio di livello superiore (diplomi federali o titoli accademici).

Nell'ambito di questo articolo riteniamo di formulare infine anche un'osservazione di natura linguistica: al "revisore contabile"; si preferisce l'espressione di "*revisore dei conti*", quando si indica la funzione nonché di esperto contabile quando ci si riferisce al titolo di studio.

ZG Für die Steuerveranlagung ist der Einzelabschluss von Bedeutung. Wir votieren deshalb in Abs. 2 für die Variante II, allerdings mit den Einschränkungen, welche wir unter Ziff. 301.072 ausgeführt haben. Mit Bezug auf Art. 43 Abs. 1 Bst. c votieren wir dafür, als massgebliche Grösse 20 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahrs vorzusehen. Allenfalls könnte die Prüfungspflicht von der Höhe der Fremdfinanzierung abhängig gemacht werden.

ZH Als Voraussetzung für die Revisionspflicht wird eine gewisse Grösse des Unternehmens verlangt. Dies kann zu verschiedenen Unsicherheiten führen. Insbesondere ist nicht klar feststellbar, zu welchem Zeitpunkt die Bestellung eines Abschlussprüfers obligatorisch wird oder wann die Pflicht untergeht. Insbesondere Handelsregisterführer haben diesbezüglich keine Informationsmöglichkeiten, sodass die Gefahr besteht, dass Handelsregistereintrag und Rechtswirklichkeit immer mehr auseinander fallen und die betreffenden Bestimmungen toter Buchstabe bleiben.

Von den zur Wahl gestellten Varianten sprechen wir uns für Variante II aus. Obwohl für die betroffenen kleinen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ein grösserer Aufwand entsteht, wird ein höheres Mass an Sicherheit für die Gesellschafter bzw. Kapitalgeber und Genossenschafter erreicht.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Abs. 2: Variante II ist vorzuziehen. Die Prüfungspflicht für sämtliche Kapitalgesellschaften und Genossenschaft dient auch dem Schutz der aktuellen und potentiellen Gläubiger und dürfte gerade bei kleineren Organisationen im Hinblick auf finanzielle Probleme mit Konkursfolgen sicher vorbeugend wirken.

EFK Wir sind der Auffassung, dass auch kleine rechnungslegungspflichtige Organisationen der Prüfung unterliegen sollen, jedoch nur Kapitalgesell-

schaften und Genossenschaften. Wir empfehlen deshalb die weitere Verfolgung der vorgeschlagenen Variante II.

KBVG Abs. 1: Die Definition ist in bezug auf die Grössenordnung auszuweiten auf die Revisionsstellen.

In Absatz 2 ist der Variante II zu folgen. Unter lit. a hiebei sind die Vorsorgeeinrichtungen hinzuzufügen.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Nach dem Vorentwurf sind die kleinen Organisationen grundsätzlich von der Revisionspflicht befreit. Nicht befreit ist in jedem Fall eine konsolidierte Rechnung. Nach der Variante II zum Absatz 2 sind auch die kleinen Organisationen in der Form einer Kapitalgesellschaft oder der Genossenschaft der Revisionspflicht unterstellt. Diese Revisionspflicht kann unseres Erachtens im Hinblick auf den Minderheitenschutz begründet werden. Die Revisionspflicht kann entfallen, wenn keine Minderheiten zu schützen sind.

Unser Vorschlag lautet daher, die kleinen Gesellschaften, die Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften sind, von der Revisionspflicht grundsätzlich zu befreien, sofern nicht die einzelnen Aktionäre, Gesellschafter bzw. Genosschafter eine Revision ausdrücklich verlangen. Durch diese Regelung wird einerseits der Minderheitenschutz gewährleistet, und andererseits werden die Gesellschaften, die wirtschaftlich gesehen Einzelunternehmungen bzw. Personengesellschaften mit beschränkter Haftung darstellen, entlastet.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous nous prononçons en faveur de la variante II pour les motifs suivants:
Les comptes individuels de l'ensemble des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives appellent un contrôle obligatoire dans la mesure où il n'est pas rare que de telles sociétés soient non seulement financés par des banques privées mais également par des banques cantonales ainsi qu'au moyen de subventions accordées par les pouvoirs publics.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES Nach dieser Bestimmung sollen nur diejenigen Organisationen ihren Einzelabschluss prüfen lassen müssen, die zwei der drei vorgesehenen Grössemerkmale erreichen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass nur ein relativ kleiner Teil der Stiftungen in der Schweiz diese Kriterien erfüllen. Wie dargelegt (vorne Ziff. 301.032), schreibt das ZGB den Stiftungen - und auch den Vereinen - keine Abschlussprüfung vor, doch ist die freiwillig oder auf Ersuchen der Aufsichtsbehörde erfolgende Einsetzung einer Revisionsstelle weit verbreitet. Dies ist gewiss darauf zurückzuführen, dass die Abschlussprüfung grundsätzlich als sinnvolles Institut anerkannt ist und die Tätigkeit der staatlichen Stiftungsaufsicht erheblich vereinfacht. Die Regelung von Art. 43 VE RRG würde somit einen Rückschritt gegenüber der heutigen Rechtswirklichkeit darstellen.

Bei Stiftungen und Vereinen steht das Anliegen im Vordergrund, die Abschlussprüfung mit einem verhältnismässigen Aufwand und zu vertretbaren Kosten durchführen zu lassen. Die Revisionskosten müssen zu den Aufwendungen für die gemeinnützige Zweckerfüllung in einem vernünftigen Verhältnis stehen. Für die Höhe der Revisionskosten sind namentlich der gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsinhalt (Art. 54 VE RRG) und die Anforderungen an den Abschlussprüfer (Art. 44 VE RRG) entscheidend.

Die AGES ist der Auffassung, dass auch Stiftungen und Vereine, welche die Grössemerkmale von Art. 43 VE RRG nicht erreichen, reVISIONSPFLICHTIG sein sollten. Zur vernünftigen Begrenzung der Revisionskosten ist jedoch zu fordern, dass für Stiftungen und Vereine in diesem Gröszenbereich ein "zugelassener Abschlussprüfer" nicht erforderlich ist, sondern ein geeigneter Prüfer genügt. Überdies ist der Prüfungsumfang, wie dies in Art. 54 VE RRG bereits vorgesehen ist, auf die Gesetzeskonformität des (vereinfachten) Einzelabschlusses zu beschränken.

Im Gröszenbereich unter den Limiten von Art. 43 VE RRG ist die Kompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörden hinsichtlich der Abschlussprüfung klar zu umschreiben. Der bisherigen Praxis entsprechend, soll es Aufsichtsbehörden weiterhin möglich sein, im Rahmen des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes die Einsetzung einer Revisionsstelle zu verlangen. Dabei genügt ein geeigneter Revisor.

fenaco Es sollte unbedingt die Variante II gewählt werden.

Begründung: Nicht zuletzt die Mitglieder und Geschäftspartner von kleineren Organisationen sollten eine Gewissheit über die Zuverlässigkeit ihrer Institutionen und Partner haben. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass auch Mitglieder von kleinen Genossenschaften Verluste erleiden mussten. Kleine Genossenschaften haben vielfach noch eine Solidarhaftung und/oder eine Nachschusspflicht.

FRSP Voir les remarques sous article 42.

KSS Artikel 43: Die privatrechtliche Rechnungslegung bleibt auch bei einer Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip Anknüpfungspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung. Wir halten daher eine Revisionspflicht der Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für unumgänglich.

In Absatz 2 ist die Variante II vorzuziehen, wonach sämtliche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einer Revisionspflicht unterliegen.

SBauerV Ziff. 2: Weder Variante I noch Variante II können genügen.

Vorgeschlagen wird:

Der Prüfung unterliegen: Abschlüsse von allen juristischen Personen, die im Handelsregister eingetragen sind.

Begründung: Nicht zuletzt die Mitglieder und Geschäftspartner von kleineren Organisationen sollten eine Gewissheit über die Zuverlässigkeit ihrer Institutionen und Partner haben. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass auch Mitglieder von kleinen Genossenschaften und Vereinen Verluste erleiden mussten. Kleine Genossenschaften haben vielfach noch Solidarhaftung.

SGB Wir ziehen Variante II vor.

SGV An dieser Stelle werden die im Gesetzesentwurf mehrmals zitierten Grössemerkmale festgehalten. Wie eingangs bereits erwähnt, sind die Grössemerkmale für die gesamte Rechnungslegung von grosser Bedeutung, weshalb es sich rechtfertigt, diese am Anfang des Gesetzes für alle Unternehmensgrössen gesamthaft festzuhalten.

Die im Parlament und vom Bundesrat hochgelobten und immer wieder zugesicherten Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sind für die durch diese Unternehmensformen geprägte schweizerische Volkswirtschaft von derart zentraler Bedeutung, dass sie nicht nur im Bereich der Revisionspflicht dargestellt werden dürfen.

Gemäss Gesetzesentwurf gilt ein Unternehmen als klein, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreicht wurden:

- Bilanzsumme von 4 Millionen Franken
- Umsatzerlöse von 8 Millionen Franken
- Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

Um kleine Unternehmen wirksam zu entlasten, sollten zwei Grössemerkmale erhöht werden, nämlich die Bilanzsumme auf 5 Millionen Franken und die Umsatzerlöse auf 10 Millionen Franken.

Von der Revisionspflicht sind alle kleinen Unternehmen, ungeachtet ihrer Rechtsform, zu befreien.

Es ist somit die im Gesetzestext unter Art. 43 Abs. 2 vorgesehene Variante I zu berücksichtigen.

Aus der Sicht der KMU wurde in der Vergangenheit und wird auch heute noch die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (in erster Linie der Aktiengesellschaft) nicht selten aus Überlegungen der Haftungsbeschränkung gewählt. Die sogenannte Einmann-AG wird daher im Volksmund nicht ganz zu Unrecht als „Einzelfirma mit beschränkter Haftung“ bezeichnet. Aus dieser Überlegung heraus müsste man sich, vor dem Hintergrund der geplanten neuen Rechnungslegungsvorschriften, auf den Standpunkt stellen, dass wer von den Vorteilen der Haftungsbeschränkung profitiere, sich konsequenterweise auch den neuen Rechnungslegungsvorschriften zu unterziehen habe. Die Entwicklung in den letzten Jahren hat aber die Gewichte in dieser Sache erheblich verschoben, weshalb das Argument der Haftungsbeschränkung bei der Wahl der Rechtsform der Unternehmung nicht mehr seinen einstigen Stellenwert hat. Zwei Gründe mögen dies belegen:

- Zum einen hat sich seit der Inkraftsetzung des neuen Aktienrechts die Verantwortlichkeitssituation der Organe, welche im Falle von Familienaktiengesellschaften nicht selten mit den Aktionären identisch sind, wesentlich verschärft, indem Verantwortlichkeitsklagen von geschädigten Gläubigern auch in kleineren Verhältnissen häufiger geworden sind und die Gerichtspraxis die Organhaftung – insbesondere die ihr inhärente Solidarhaftung – bestätigt.

- Zum anderen hat die wirtschaftliche Rezession der letzten Jahre eine Änderung der Kreditpolitik der Banken nach sich gezogen, die sich nicht nur im Rating und Pricing, sondern auch in der Sicherheitspolitik niederschlägt. Solidarbürgschaften des Hauptaktionärs zu Gunsten seiner AG zur Sicherstellung von Bankkrediten gehören heute zur Tagesordnung. Damit wird die rechtliche Haftungsbeschränkung des Alleinaktionärs oder Familienaktionärs bei Kapitalgesellschaften illusorisch, besonders wenn man bedenkt, wieviele Kleinaktiengesellschaften nur ein minimales Eigenkapital und eine entsprechend hohe Fremdverschuldung (zur Hauptsache mit Bankkrediten) aufweisen.

STV

Antrag Abs. 1:

Organisationen haben ihren Einzelabschluss gemäss den Bestimmungen dieses Titels durch Abschlussprüfer prüfen zu lassen, wenn sie börsenkotiert sind (Art. 2 Abs. 1 lit. a) oder wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen die in Art. 2 Abs. 1 lit. b erwähnten Grössemerkmale erreicht wurden.

Unterschreitet eine Organisation ... genannten Grössemerkmale, so untersteht sie der Attestierungspflicht gem. Art. ... ff. dieses Gesetzes.

Begründung: Vgl. Die Ausführungen unter Ziff. 301.032.

Antrag Abs. 2: Variante I

Antrag Abs. 3: Dieser Absatz ist bei Art. 2 als neuer Abs. 2 einzufügen.

THK

Antrag 4. Titel: *Prüfung*;

1. Kapitel: *Pflicht zur Abschlussprüfung*;

Randtitel von Art. 43: *Prüfungspflichtige Organisationen*.

Abs. 1: Im Interesse der Verhältnismässigkeit und unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten sollte nur für die in Absatz 1 erwähnten grösseren Unternehmen sowie bei konsolidierten Abschlüssen eine Prüfungspflicht verankert werden. Wir halten es für richtig, jene Unternehmen, welche die kritische Grösse gemäss Art. 43 Abs. 1 nicht überschreiten, nicht in die Prüfungspflicht mit einzubeziehen, sondern ihnen eine freiwillige Prüfung zu ermöglichen. Variante I wird aber in zahlreichen Fällen den Interessen der Aktionäre nicht gerecht werden. Die Prüfung der Jahresrechnung bezweckt in erster Linie den Schutz der Aktionäre und unter ihnen vor allem den Schutz der Minderheitsaktionäre. Die gesetzliche Aufhebung der Prüfungspflicht (Variante I) könnte in vielen Fällen dazu führen, die Aussagekraft und damit die Transparenz der Jahresrechnung im Bereich der KMU von den in der Verwaltung vertretenen Mehrheitsaktionären gesteuert wird. Aus diesem Grund schlagen wir vor, als Korrektiv zur Prüfungsfreiheit gemäss Variante I ein "Opting In" einzuführen. Danach kann die Organisation selbst die Prüfungspflichten des Schuldners verankern und damit eine dauerhafte Entscheidung zugunsten von Transparenz und Minderheitenschutz fällen. Darüber hinaus muss jeder Aktionär verlangen können, dass für das folgende Jahr eine Prüfung durchgeführt wird. Antrag:

Die konsolidierte Rechnung sowie alle in die Konsolidierung einbezogenen Rechnungen unterliegen in jedem Fall der Prüfung.

Abs. 3 neu:

In den Statuten kann die Prüfungspflicht von solchen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verankert werden, die gemäss Absatz 1 nicht von Gesetzes wegen prüfungspflichtig sind.

Abs. 4 neu:

Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind, selbst wenn die Voraussetzungen des Absatz 1 nicht erfüllt sind, prüfungspflichtig, wenn ein Aktionär bzw. Gesellschafter oder Genossenschafter die Prüfung verlangt. Die entsprechende Erklärung muss durch eingeschriebenen Brief an die Organisation oder anlässlich der Generalversammlung (Genossenschafterversammlung) abgegeben werden. Bedingungen sind unzulässig und bewirken die Nichtigkeit der Erklärung. Sie wirkt nur für das laufende Geschäftsjahr.

VEB Abs. 1: Die Revisionspflicht ist unseres Erachtens den selben Grössenmerkmalen wie für die Rechnungslegung zu unterstellen. Dieser Artikel ist deshalb wie folgt zu ändern:

Die Organisationen haben ihren Einzelabschluss oder konsolidierten Abschluss gemäss den Bestimmungen dieses Titels durch Abschlussprüfer prüfen zu lassen, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der Grössen gemäss Artikel 35 - Abs. 1 erreicht wurden.

VFGI Der VFGI beantragt, alle kleinen Unternehmen, ungeachtet Ihrer Rechtsform, von der Revisionspflicht zu befreien.

Vorort Wir geben der Variante I den Vorzug, welche auch kleinere Kapitalgesellschaften von der Revisionspflicht befreit. Die verschärfte Verantwortlichkeit der Organe von Aktiengesellschaften wie auch das Verlangen zusätzlicher Sicherheiten gerade bei Krediten an KMU unterstreichen, dass das Argument der Haftungsbeschränkung bei der Wahl der Rechtsform einer Unternehmung nicht allein ausschlaggebend ist.

Der Vorschlag eines "opting in" der Treuhand-Kammer erscheint uns sachgerecht und prüfenswert (vgl. die Ausführungen der THK).

VSIG wie VFGI

VSA Vgl. die Ausführungen zu Art. 18 Abs. 2

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1: La révision devrait être soumise aux mêmes critères de taille que l'établissement des comptes. Il s'agit donc de modifier l'article comme suit :

« Une entité doit faire contrôler ses comptes individuels ou ses comptes consolidés conformément aux dispositions du présent titre lorsque deux des critères de taille définis dans l'article 35 sont atteints à deux dates du bilan consécutives. »

OdA Cette disposition règle le champ des entités soumises au contrôle des comptes. Elle limite cette obligation aux entités qui remplissent certains critères de taille. Le projet pré-

voit deux variantes. Selon la première, seuls les comptes consolidés sont contrôlés dans tous les cas. Selon la seconde, sont contrôlés dans tous les cas les comptes individuels des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, ainsi que les comptes consolidés.

L'OdA se prononce en faveur de la seconde variante. En effet, l'étendue de l'obligation du contrôle des comptes aux petites sociétés de capitaux est nécessaire pour assurer les dispositions relatives à la protection du capital. Dans le cadre des sociétés de personnes, la responsabilité illimitée des associés crée une sécurité supplémentaire pour les créanciers qui n'existe pas dans le cadre des sociétés de capitaux.

De plus, dans la pratique, la révision des comptes est, pour les petites entreprises, le rendez-vous annuel avec un réviseur qui apporte son savoir non seulement pour l'application des règles comptables mais qui possède également des connaissances juridiques et fiscales souvent bienvenues pour la PME. Cela permet également un regard extérieur sur l'entité, particulièrement important dans les petites sociétés où le patron est occupé par la marche quotidienne des affaires et n'a ni le temps ni les moyens de consulter des mandataires extérieurs qui lui permettraient d'identifier des problèmes particulier. Exclure toutes les petites sociétés de capitaux de l'obligation de faire contrôler leurs comptes reviendrait à ne plus leur permettre de profiter de cet audit annuel bénéfique dans bien des cas.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Die Prüfung der Jahresrechnung bezweckt in erster Linie den Schutz der Aktionäre wie auch der Gläubiger. Die Aufhebung der Prüfpflicht für kleine Organisationen gemäss Variante I könnte dazu führen, dass die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung, d.h. insbesondere die Aussagekraft und Transparenz der Jahresrechnung, mangels Überprüfung nicht mehr voll gewährleistet ist. Unter anderem soll ja die Revision die Qualitätsgewährung für die Rechnungslegung sicherstellen. Dies gilt insbesondere auch für den Minderheitenschutz sowie die Gleichbehandlung der Aktionäre. Zudem ist zu beachten, dass ein grundsätzlicher Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bezüglich der Haftungsbegrenzung sowie Kapitalschutzbestimmungen besteht. Die Prüfung hat deshalb auch einen gesamtwirtschaftlichen Nutzen, da sich auch Dritte auf die geprüfte Jahresrechnung verlassen können. Wir plädieren deshalb eher für Variante II des Gesetzesentwurfes.

Auch wenn wir den Ruf nach Entlastung der KMU im administrativen Sektor begrüssen, so scheinen uns die in Artikel 43 festgesetzten Limiten für kleinere Organisationen zu hoch angesetzt zu sein, was auch daraus hervorgeht, dass rund 95% sämtlicher Organisationen als Kleine Organisationen im Sinne des RRG gelten. Die festgesetzten Limiten gemäss Art. 43 sind unseres Erachtens - sofern Variante I in Betracht gezogen wird - mindestens zu halbieren.

Bei den allenfalls aus der Revisionspflicht fallenden Organisationsformen ist zudem eine Prüfungspflicht in das RRG aufzunehmen, sofern dies durch einen Aktionär oder Gesellschafter verlangt wird. Dies insbesondere auch im Interesse des Minderheitenschutzes.

2. Kapitel: Der Abschlussprüfer
Chapitre 2: Contrôleur des comptes
Capitolo 2: Il revisore contabile

1. Abschnitt: Anforderungen

Section 1: Exigences

Sezione 1: Esigenze

Artikel 44 Fähigkeit

Bei Wahl von Variante I in Artikel 43

¹ Die Prüfung hat durch zugelassene Abschlussprüfer zu erfolgen.

² Der Bundesrat umschreibt die Anforderungen an die Zulassung und die Fälle ihres Entzugs.

Bei Wahl von Variante II in Artikel 43

¹ Der Abschlussprüfer muss zur Prüfung nach Art und Grösse der geprüften Organisation befähigt sein.

² Die Prüfung des Einzelabschlusses von Organisationen mit den Grössemerkmalen von Artikel 43 Absatz 1 sowie der konsolidierten Rechnung erfolgt durch zugelassene Abschlussprüfer.

³ Der Bundesrat umschreibt die Anforderungen an die Zulassung und die Fälle ihres Entzugs.

Article 44 Qualifications

En cas de choix de la variante I à l'article 43

¹ Le contrôle est effectué par un contrôleur des comptes agréé

² Le Conseil fédéral définit les conditions de l'agrément et les cas de retrait

En cas de choix de la variante II à l'article 43

¹ Le contrôleur des comptes doit avoir des qualifications adaptées à la nature et à la taille de l'entité contrôlée.

² Le contrôle des comptes individuels des grandes entités au sens de l'article 43 alinéa 1 et des comptes consolidés est effectué par des contrôleurs des comptes agréés.

³ Le Conseil fédéral définit les conditions de l'agrément et les cas de retrait.

Articolo 44 Qualificazioni

Nel caso della variante I art. 43

¹ La verifica dev'essere effettuata da un revisore contabile abilitato.

Nel caso della variante II art. 43

¹ Il revisore contabile deve avere le qualifiche corrispondenti alla natura e la grandezza delle organizzazioni verificate.

² La verifica dei conti individuali di organizzazioni che raggiungono gli ordini di grandezza di cui all'articolo 43 capoverso 1, nonché del conto consolidato è effettuata da revisori contabili abilitati.

² Il Consiglio federale definisce i requisiti per l'abilitazione e i casi di revoca.

³ Il Consiglio federale definisce i requisiti per l'abilitazione e i casi di revoca.

Kantone / Cantons / Cantoni

- BE** Wir geben der zweiten Variante den Vorzug.
Es sollte auch ein Anforderungsprofil für Abschlussprüfer erstellt werden, die nicht revisionspflichtige Organisationen prüfen, wenn die nicht revisionspflichtige Organisation eine bestimmte Grösse erreicht. Insofern würden wir für mittlere bis kleine Organisationen eine Abschlussprüfung begrüssen, die nicht von Wirtschaftsprüfern vorgenommen werden muss, bei der aber gewisse Fachkenntnisse verlangt werden.
- BL** Die Variante II wird vorgezogen.
- GL** wie BL
- NW** Art. 44: Aufgrund der Wahl von Variante II in Art. 43 ist in Art. 44 die Differenzierung bei den Anforderungen an den Abschlussprüfer sicherlich sinnvoll.
- SG** Die Variante II wird vorgezogen.
Die kantonalen Finanzkontrollen sollen sinnvollerweise weiterhin Vereine und Stiftungen, aber auch Aktiengesellschaften prüfen können, ohne ein Zulassungsverfahren zu durchlaufen. Aus diesem Grund schlagen wir die entsprechende Ergänzung Abs. 2, Variante II vor:
„... erfolgt durch zugelassene Abschlussprüfer oder durch die Finanzkontrolle von Bund oder Kantonen
- SO** Wir schlagen vor, dass eidgenössische und kantonale Finanzkontrollstellen als Abschlussprüfer generell zugelassen und anerkannt werden (wie nach Art. 33 lit. b BVV2).
- SZ** Die Variante I wird vorgezogen.
- TG** wie BL
- TI** Sottoscriviamo di conseguenza la variante II.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EFK** Variante II entsprechend Art. 43.
- KBVG** Es ist der Variante II zu folgen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- fenaco** Gestützt auf Artikel 43 sollte hier Variante II Anwendung finden.
- KSS** Variante II wird vorgezogen.
- SBauerV** wie fenaco
- SGB** Auch hier scheint uns Variante II die angemessene Lösung.

SGV Art. 44 bis 59:

Gegen die im Gesetz formulierten Anforderungen in Bezug auf Fähigkeit, Objektivität und Unvereinbarkeit des Mandates als Abschlussprüfer ist grundsätzlich nichts einzuwenden, decken sie sich doch weitgehend mit der heute gültigen Regelung.

Bei der Unvereinbarkeit wird im RRG die Mitwirkung in der Buchführung explizit als Unvereinbarkeitsgrund aufgeführt.

Dies bedeutet, dass weder der Treuhänder noch die Treuhandgesellschaft, welche sich mit der Buchführung befasste, als Abschlussprüfer wirken darf. Nach heutiger Praxis wird diese Forderung in zahlreichen Fällen nicht eingehalten.

STV Art. 44 – 59

Gegen die im Gesetz formulierten Anforderungen in bezug auf Fähigkeit, Objektivität und Unvereinbarkeit des Mandats als Abschlussprüfer ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Insbesondere befürworten wir die in Art. 48 Abs. 2 lit. b klar geforderte Trennung von Mitwirkung in der Buchführung und Abschlussprüfung. Dieser Forderung, die auch heute schon gilt, müsste noch mehr Nachachtung verschafft werden.

Antrag Art. 44: Variante I

THK Variante I wird vorgezogen.

VEB Bei diesem Artikel soll nur die Variante I Gültigkeit erhalten.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Pour cet article il faudrait choisir la variante I, soit que « le contrôle est effectué par un contrôleur des comptes agréé ». Pour les petites entités le contrôle des comptes n'étant pas requis.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Sowohl Variante I wie auch Variante II gemäss Artikel 43 haben dieselben Anforderungen an Zulassung bzw. fachliche Voraussetzungen zu gewährleisten. Insbesondere im KMU-Bereich wird den fachlichen Voraussetzungen der Revisionsstelle auch heute noch zu wenig Beachtung geschenkt. Die konkreten Anforderungen sind in der Verordnung zu regeln.

Artikel 45 Weitere Anforderungen

¹ Zum Abschlussprüfer können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften ernannt werden.

² Wenigstens ein Abschlussprüfer muss in der Schweiz seinen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung haben.

³ Mehrere Abschlussprüfer übernehmen je die vollen Pflichten nach diesem Gesetz.

Article 45 Autres exigences

- ¹ Peuvent être désignées en qualité de contrôleur des comptes une ou plusieurs personnes physiques ou morales, ou encore des sociétés de personnes.
- ² L'un au moins des contrôleurs des comptes doit avoir en Suisse son domicile, son siège ou une succursale inscrite au registre du commerce.
- ³ S'il y a plusieurs contrôleurs des comptes, chacun assume l'entier des obligations prévues par la présente loi.

Articolo 45 Ulteriori esigenze

- ¹ Possono essere designati revisori contabili una o più persone fisiche o giuridiche oppure società di persone.
- ² Almeno un revisore contabile deve avere in Svizzera il suo domicilio, la sua sede o una succursale iscritta nel registro di commercio.
- ³ Qualora vi siano più revisori contabili, ciascuno assume la totalità degli obblighi della presente legge.

Kantone / Cantons / Cantoni

ZH Die Einschränkung auf die Benennung von natürlichen und juristischen Personen oder Personengesellschaften würde es den Finanzkontrollen von Bund, Kantonen und Städten verunmöglichen, als Abschlussprüfer bei Organisationen, die im Wesentlichen von öffentlichen Mitteln getragen werden, zu wirken. Die Finanzkontrollen nehmen bei solchen Organisationen wichtige Funktionen wahr. Sie sind deshalb ausdrücklich im RRG zur Abschlussprüfung zuzulassen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EFK Gemäss Art. 727 d Abs. 1 OR können als Revisor (Abschlussprüfer) nebst natürlichen Personen oder ihrer Einzelfirmen auch Handelsgesellschaften (Personengesellschaften, Aktiengesellschaften GmbH) oder Genossenschaften in die Revisionsstelle einer Aktiengesellschaft gewählt werden, wenn sie ihren Geschäftssitz in der Schweiz haben. Demnach sind nur Handelsgesellschaften und Genossenschaften des Privatrechts, aber keine öffentlichrechtlichen Körperschaften als Revisionsstelle der AG wählbar. Nach dem Entwurf für das RRG unterliegen künftig der Revisionspflicht durch Abschlussprüfer, welche die heute geltenden Voraussetzungen für die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften erfüllen müssen, alle vom Geltungsbereich dieses Gesetzes (Art. 2) erfassten Organisationen, also insbesondere auch Vereine und Stiftungen. Nach Art. 45 RRG sollen nämlich von den revisionspflichtigen Organisationen nurmehr natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften als Abschlussprüfer ernannt werden können. Die EFK könnte demnach auch bei Vereinen und Stiftungen künftig keine Abschlussprüfungsmandate mehr ausüben.

Auch wenn die Eidg. Finanzkontrolle keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, kommt ihr eine gesetzlich verbriefte Unabhängigkeit zu. Sie ist nur der Verfassung und dem Gesetz verpflichtet (vgl. Art. 1 Finanzkontrollgesetz,

SR 614.0). Der gesetzlich abgesicherte unabhängige Status der EFK ist im Vergleich zu der in Art. 48 RRG geforderten Unvoreingenommenheit für private Revisionsgesellschaften - diese unterliegen in jedem Fall einer Honorarabhängigkeit - in qualifizierter Weise garantiert. Damit die EFK auch künftig als Abschlussprüferin bei Organisationen, welche im wesentlichen durch Bundesmittel getragen werden (z.B. Nationalfonds), wahrnehmen kann, sollte sie im RRG ausdrücklich als zugelassene Abschlussprüferin genannt werden. Sofern die kantonalen Finanzkontrollen einen entsprechend unabhängigen Status haben wie die EFK, wäre es gerechtfertigt, auch diese als Abschlussprüfer zuzulassen.

FDF Nach Art. 45 RRG sollen von den revisionspflichtigen Organisationen nur natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften als Abschlussprüfer ernannt werden können. Die Wahl von öffentlich-rechtlichen Körperschaften ist nicht vorgesehen. Die Finanzkontrollen könnten demnach künftig bei Genossenschaften, Stiftungen, Vereinen usw. keine Abschlussprüfungsmandate mehr ausüben.

Auch wenn die Finanzkontrollen keine eigene Rechtspersönlichkeit haben, kommt ihnen eine vorwiegend gesetzlich verbriefte Unabhängigkeit zu. Der gesetzlich abgesicherte unabhängige Status ist im Vergleich zu der in Art. 48 RRG geforderten Unvoreingenommenheit für private Revisionsgesellschaften - diese unterliegen in jedem Fall einer Honorarabhängigkeit - in qualifizierter Weise garantiert. Damit die Finanzkontrollen (von Bund, Kantonen und Städten) auch künftig als Abschlussprüferinnen bei Organisationen, welche im Wesentlichen durch öffentliche Mittel getragen werden, tätig sein können, sollten sie im RRG ausdrücklich als zugelassene Abschlussprüferinnen genannt werden.

(Damit wäre auch eine Angleichung an Art. 33 BVV 2 [Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge] erreicht.)

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

VEB Abs. 1: Damit auch die öffentlich-rechtlichen Körperschaften als Abschlussprüfer eingesetzt werden können, ist der Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Die eidgenössische Finanzkontrolle sowie die Finanzkontrollen der Kantone und Städte sind als Abschlussprüfer zugelassen, wenn diese mehrheitlich von zugelassenen Abschlussprüfern geführt sind.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1: Afin que des corporations de droit public puissent être agréées comme contrôleurs qualifiés, il faudrait compléter le texte comme suit :

« La commission fédérale des finances ainsi que les commissions cantonales des finances et des villes sont admises en tant que contrôleurs des comptes. »

2. Abschnitt: Zulassungsstelle
Section 2: Instance d'agrément
Sezione 2: Organo d'abilitazione

Artikel 46 Zuständigkeit

- ¹ Die Zulassung der Abschlussprüfer erfolgt durch eine Zulassungsstelle.
- ² Der Bundesrat bestimmt die Mitglieder der Zulassungsstelle, wobei die Mehrheit der Mitglieder zugelassene Abschlussprüfer sein müssen.
- ³ Die Zulassungsstelle untersteht der Aufsicht des zuständigen Departementes.

Article 46 Compétence

- ¹ L'agrément des contrôleurs des comptes est délivré par une instance d'agrément.
- ² Le Conseil fédéral désigne les membres de l'instance d'agrément en veillant à ce que la majorité des membres soient des contrôleurs des comptes agréés.
- ³ L'instance d'agrément est soumise à la surveillance du Département fédéral compétent.

Articolo 46 Competenza

- ¹ L'abilitazione dei revisori contabili è rilasciata da un organo d'abilitazione.
- ² Il Consiglio federale designa i membri dell'organo d'abilitazione e provvede affinché la loro maggioranza siano revisori contabili abilitati.
- ³ L'organo d'abilitazione soggiace alla vigilanza del dipartimento competente.

Kantone / Cantons / Cantoni

- NW** Art. 46: Bei der Zulassung ist auch die Regelung von Organisationen die unter das BVG fallen zu behandeln. Das BVG kennt eine Zulassungsrestriktion von Abschlussprüfern. Zuständig für eine Beurteilung der Zulassung sind die Aufsichtsbehörden.
- TG** Art. 46 Abs.2: Sofern die Mehrheit der Mitglieder der Zulassungsstelle aus Abschlussprüfern besteht, ergibt sich die Gefahr einer unerwünschten Marktregulierung.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EFK** Wir sind der Auffassung dass das EJPD selbst als Zulassungsstelle fungieren sollte und diese Aufgabe nicht ausgelagert werden dürfte. Wenn die vom Entwurf vorgesehene Zulassungsstelle mit Personen, die selbst im Revisionsgeschäft tätig sind, besetzt wird, besteht die Gefahr, dass diese aus Branchenschutzinteressen eine restriktive Zulassungspraxis einführen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGV Die anerkannten schweizerischen Organisationen, d.h. auch der Schweizerische Treuhänder-Verband, müssen in dieser Zulassungsstelle angemessen vertreten sein.

STV 2. Abschnitt: Grundsätzlich genügt es, die Zulassungsstelle in der VZA zu regeln. Art. 46 und 47 könnten im Gesetz wie folgt zusammengefasst werden:

Die Zulassungsstelle ist in der Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern VZA geregelt.

Art. 46 Abs. 2 (neu):

Der Bundesrat bestimmt die Mitglieder der Zulassungsstelle. Diese werden paritätisch aus Vertretungen des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes und der Treuhand-Kammer, sowie allfälliger weiterer interessierten Organisationen zusammengesetzt. Die Mehrheit der Mitglieder müssen zugelassene Abschlussprüfer sein.

Begründung: Angesichts unserer Wirtschaftsstrukturen ist es unabdingbar, in einer so wichtigen Stelle auch diesen Wirtschaftsteil angemessen durch den Schweizerischen Treuhänder-Verband mit ausgewiesenen Praktikern vertreten zu haben. Nur eine paritätische Zusammensetzung kann dies gewährleisten.

VEBIT "Der Bundesrat bestimmt die Mitglieder der Zulassungsstelle, wobei die Mehrheit der Mitglieder zugelassene Abschlussprüfer sein müssen." Dagegen ist nichts einzuwenden. In diesem Gremium müssen aber auch Praktiker vertreten sein. Vor allem aber darf die Zulassungsstelle nicht die Mitglieder eines Verbandes bevorzugen.

Vorort Art. 46 und 47:

Wir begrüßen die Einführung eines Zulassungsverfahrens für Abschlussprüfer. Das Zulassungsverfahren ist jedoch so auszugestalten, dass die Konkurrenz weiterhin möglich bleibt und stimuliert wird. Anstelle einer öffentlich-rechtlich konzipierten Zulassungsstelle würden wir eine privatwirtschaftlich organisierte Zulassungsstelle vorziehen. Damit würde auch dem Anliegen einer schlanken Verwaltung besser Rechnung getragen. Voraussetzung ist, dass die Wirtschaft (d.h. die geprüften Unternehmen) ebenfalls Einsitz in dieser Zulassungsstelle erhält.

Die Zulassung von Abschlussprüfern muss im übrigen differenziert werden. Nur für grosse und komplexere Organisationen rechtfertigen sich die vorgeschlagenen Kriterien. Für einfachere Verhältnisse müssten auch Treuhandexperten, Steuerexperten und Buchhalter/Controller mit einer reduzierten Fachpraxis zugelassen sein. Wie bisher werden der Markt und die Interessen einzelner Adressaten (Kreditgeber, Aktionäre etc.) Gewähr bieten, dass die Revision von genügend qualifizierten Personen durchgeführt wird. Auch ohne gesetzliche Norm wird die Tendenz aufgrund der Verantwortungsbestimmungen für juristische Personen in Richtung qualifizierter Abschlussprüfer weitergehen.

Artikel 47 Zulassungsverfahren

¹ Das Zulassungs- und Entzugsverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes. Der Bundesrat kann weitere Verfahrensvorschriften erlassen. Er kann insbesondere festlegen, wie die Zulassungsstelle für ihre Entscheide zusammengesetzt sein muss.

² Der Bundesrat bestimmt, welche Unterlagen der Gesuchsteller der Zulassungsstelle zur Verfügung stellen muss. Erforderliche Unterlagen können namentlich sein:

- a. Fähigkeitszeugnisse;
- b. Arbeitszeugnisse;
- c. Leumundszeugnisse;
- d. Auszüge aus dem Betreibungs- und Konkursregister;
- e. Strafregisterauszüge.

³ Das zuständige Departement legt die Gebühren für das Zulassungsverfahren fest.

Article 47 Procédure d'agrément

¹ La procédure d'agrément et de retrait est régie par les dispositions de la loi sur la procédure administrative. Le Conseil fédéral peut édicter d'autres prescriptions de procédure. Il peut en particulier fixer la composition que doit avoir l'instance d'agrément pour rendre des décisions.

² Le Conseil fédéral détermine les documents que le requérant doit présenter à l'instance d'agrément. Les documents suivants peuvent notamment être exigés :

- a. Certificats de capacité;
- b. Certificats de travail;
- c. Certificats de bonnes moeurs;
- d. Extraits des registres des poursuites et faillites;
- e. Extraits du casier judiciaire.

³ Le Département fédéral compétent fixe les émoluments de la procédure d'agrément.

Articolo 47 Procedura d'abilitazione

¹ La procedura d'abilitazione e di revoca è retta dalle disposizioni della legge sulla procedura amministrativa. Il Consiglio federale può emanare altre prescrizioni procedurali. Può segnatamente definire la composizione che l'organo d'abilitazione deve avere per pronunciare.

² Il Consiglio federale stabilisce i documenti che il richiedente deve mettere a disposizione dell'organo d'abilitazione. I documenti necessari possono segnatamente essere:

- a. attestati di capacità;
- b. certificati di lavoro;
- c. certificato di buona condotta civile e morale;
- d. estratti del registro delle esecuzioni e fallimenti;
- e. estratto del casellario giudiziale.

³ Il dipartimento competente fissa gli emolumenti per la procedura d'abilitazione.

Kantone / Cantons / Cantoni

SO Wir machen darauf aufmerksam, dass in einigen Kantonen - darunter Solothurn - keine "Leumundszeugnisse" mehr ausgestellt werden. Absatz 2 litera c sollte daher überprüft werden.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGV Auf das Einreichen eines Leumundszeugnisses kann verzichtet werden, da dieses Dokument aufgrund des Datenschutzes nicht mehr sehr aussagekräftig ist.

STV Abs. 2:

Lit. a: Anstelle von Fähigkeitszeugnissen sind Diplome und Fachausweise gem. Art. 1 zu verlangen (als Treuhandexperte, Steuerexperte, Buchhalter/Controller oder Wirtschaftsprüfer).

Lit. b: Anstelle der Arbeitszeugnisse sind Nachweispapiere der Fachpraxis zu verlangen.

Lit. c: Ersatzlos streichen, da das Leumundszeugnis aufgrund des Datenschutzes nicht mehr sehr aussagekräftig ist.

THK Abs. 2: Die Nennung der einzureichenden Unterlagen kann im Gesetz gestrichen werden, da diese bzw. diese Details auch in der Verordnung genannt werden und dort bei allfälligen Änderungen einfacher korrigiert werden können.

VEBIT Anstelle von "Fähigkeitszeugnisse" sind Diplome zu setzen.

Anstelle von "Arbeitszeugnisse" ist Fachpraxis zu setzen.

"Leumundszeugnisse" ist zu streichen, da sie keine Aussagekraft haben.

3. Abschnitt: Objektivität und Unvereinbarkeit**Section 3 : Objectivité et incompatibilité****Sezione 3: Obiettività ed incompatibilità****Artikel 48 Grundsätze**

¹ Der Abschlussprüfer muss sich sein Urteil unvoreingenommen bilden können.

² Unvereinbar mit seiner Stellung ist:

- a. die Funktion als Organ, Mitglied eines Organs oder Arbeitnehmer,
- b. eine wesentliche eigene finanzielle Beteiligung, Schuldnerschaft oder Gläubigerschaft oder eine solche enger Verwandter,
- c. die enge verwandtschaftliche Beziehung zu Organpersonen,
- d. die Mitwirkung in der Buchführung

in der geprüften Organisation.

³ Zulässig sind Schuldnerschaft und Gläubigerschaft im Zusammenhang mit professionellen Bank- und andern Finanzdienstleistungen, sofern diese zu gleichen Bedingungen von Dritten erhältlich sind.

Article 48 Principes

¹ Le contrôleur des comptes doit pouvoir se faire une opinion sans préjugés.

² En relation avec l'entité dont les comptes annuels sont contrôlés, la qualité de contrôleur des comptes est incompatible avec :

- a. la fonction d'organe, de membre d'un organe ou d'employé;
- b. le fait d'avoir, lui-même ou un parent proche, une participation financière, une dette ou une créance, lorsqu'elle est importante;
- c. un lien de parenté étroit avec des membres d'un organe;
- d. le fait de participer à la tenue de la comptabilité.

³ Est admissible le fait d'être débiteur ou créancier, dans le cadre de relations bancaires ou financières rendues à titre professionnel, si les mêmes prestations peuvent être obtenues de tiers à des conditions semblables.

Articolo 48 Principi

¹ Il revisore contabile deve poter formare il suo giudizio senza alcun preconcetto.

² Rispetto all'organizzazione di cui verifica i conti, lo statuto di revisore contabile è incompatibile con:

- a. la funzione di organo, membro di un organo o di dipendente,
- b. una partecipazione finanziaria essenziale propria o d'un parente stretto, un debito o un credito;
- c. una relazione di parentela stretta con membri di un organo;
- d. la partecipazione all'attività contabile.

³ Sono ammessi lo statuto di debitore e creditore in relazione a prestazioni professionali bancarie o finanziarie, sempre che tali prestazioni possano essere ottenute da terzi alle medesime condizioni.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Grundsätze der Objektivität und Unvereinbarkeit (Art. 48): Den statuierten Grundsätzen zur Objektivität und Unvereinbarkeit der Abschlussprüfer ist grundsätzlich zuzustimmen. Allerdings schlagen wir eine weitere Ergänzung der Unvereinbarkeit in Art. 48 Abs. 2 lit. c vor. Neben der Unvereinbarkeit von engen verwandtschaftlichen Beziehungen zu Organpersonen sollte unseres Erachtens auch eine Unvereinbarkeit für Ehegatten und für weitere feste Partnerschaften statuiert werden. Unser Formulierungsvorschlag lautet daher:

² *Unvereinbar mit seiner Stellung ist:*

- c. *die enge verwandtschaftliche, zivilrechtliche oder andere feste partnerschaftliche Beziehung zu Organpersonen,*

GE Art. 48, al. 2: Il faut ajouter à notre avis que la qualité des contrôleurs des comptes est incompatible avec toute activité de conseil (quelle qu'elle soit) donnée à l'entreprise (y compris en matière d'organisation, en matière informatique, de conseils fiscaux, etc.).

Ceci est fondamental pour garantir l'indépendance du contrôleur.

NE Article 48: Il est prévu que "le contrôleur des comptes doit pouvoir se faire une opinion sans préjugés" (al. 1), puis sont énumérés quatre cas d'in-

compatibilité (al. 2). Une telle formulation nous paraît critiquable. A notre sens, c'est la notion objective d'indépendance qui doit déterminer le choix des contrôleurs des comptes, plutôt que celle, essentiellement subjective, d'une opinion formée sans préjugé, assortie de quelques cas d'incompatibilité.

Article 48, alinéa 2, litt c : Un lien de parenté étroit avec un membre d'un organe (pourquoi des membres d'un organe ?) ne devrait pas constituer un motif d'incompatibilité pour exercer le contrôle. En effet, des liens d'amitié, par exemple, devraient également mener à une situation d'incompatibilité si l'on suivait le raisonnement de cette disposition. Seuls des critères objectifs, relatifs à l'indépendance économique ou en relation avec des compétences professionnelles devraient être retenus.

NW Art. 48: Entscheidend ist die Anwendung, resp. die strikte Durchsetzung des Abs. 2 lit. d. Noch allzu oft sind in der Praxis die buchführende und die revisionsdurchführende Stelle identisch. Oder die Revisionsstelle hat einen massgeblichen Einfluss auf den Abschluss. Eine Umgehung durch die Gründung von Firmen, die eine rechtliche Trennung von Buchführung und Revision ausdrücken sollen, in Tat und Wahrheit aber in Personalunion geführt werden, stellen eine Umgehung der beabsichtigten Unvereinbarkeit dar.

ZH Die Bestimmungen regeln die Objektivität und die Unvereinbarkeit des Abschlussprüfers, nicht jedoch inwieweit diese vom Handelsregisterführer zu prüfen sind. Bereits im geltenden Aktienrecht sind in der Praxis immer wieder Unsicherheiten und Diskussionen entstanden. Daher drängt sich eine Umschreibung der Kognition des Handelsregisterführers auf. Allenfalls ist die Handelsregisterverordnung entsprechend anzupassen. Sollten die Finanzkontrollen die Zulassung als Abschlussprüfer von Gesetzes wegen erhalten, bedarf es wegen der gesetzlich garantierten Unabhängigkeit der Finanzkontrollen keiner zusätzlichen Einbindung in Art. 49.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Gemäss dieser Bestimmung dürfen Abschlussprüfer bei der Erstellung der Buchhaltung nicht mitwirken. Dies könnte bei kleinen Personalvorsorgeeinrichtungen Probleme bieten, da der Abschluss meist vom "Prüfer" selbst erstellt wird.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Il n'en demeure pas moins que dans le domaine de la vérification des comptes, les questions d'indépendance et d'impartialité demeureront partiellement ouvertes tant que le contrôleur sera le mandataire du contrôlé.

SBankV Die neuen Unvereinbarkeitstatbestände (Abs. 2) schränken den Rahmen für die Selbstregulierung der Treuhand-Kammer teilweise ein. Während die Mitwirkung in der Buchführung nun zum Vornherein mit der Abschlussprüfung unvereinbar ist, tritt der Vorentwurf auf anderweitige Beratungstätigkeiten des Abschlussprüfers im Unternehmen (z.B. Organisationsberatung) nicht ein. Es könnten sich hier aber ähnlich weitreichende Interessenkonflikte ergeben. Fraglich ist auch, weshalb die aktive Vermö-

gensverwaltung im Unterschied zu geltenden Standesrichtlinien nicht als unvereinbar gilt.

STV Abs. 3: Auch wenn diese Regelung internationalen Normen entspricht, ist sie äusserst fragwürdig und ist deshalb zu streichen.

THK Abs. 1: Unklar, ob die Grundsätze für den an den an der Prüfung beteiligten Abschlussprüfer oder alle in der Prüfungsgesellschaft beschäftigten Mitarbeiter gilt.

Abs. 2 lit. b: Es wäre besser, jede finanzielle Beteiligung an der geprüften Gesellschaft auszuschliessen. Die Gefahr, dass die Unvereinbarkeit gefährdet werden könnte bzw. dass dies gegen aussen so empfunden wird, ist grundsätzlich bei jeder finanziellen Beteiligung vorhanden. Zudem emfällt die schwierige Definition von "wesentlich". Antrag:

b. eine eigene finanzielle Beteiligung, Schuldnerschaft oder Gläubigerschaft oder eine solche enger Verwandter,

Abs. 2 lit. d: Der Begriff "Mitwirkung" könnte jede Tätigkeit bei der Buchführung bzw. beim Jahresabschluss ausschliessen. Auszuschliessen ist die verantwortliche Führung der Buchhaltung. Möglich sein muss jedoch insbesondere die Abschlussberatung des Prüfers, was bei KMU's sehr verbreitet und sinnvoll ist. Es ist deshalb besser, auf das Wort "Mitwirkung" zu verzichten und nur die Buchführung zu erwähnen. Antrag:

d. die Buchführung in der geprüften Organisation.

Abs. 3: Die vorliegende Formulierung könnte ausschliessen, dass der Abschlussprüfer bei seinen Kunden irgendwelche Leistungen oder Dienstleistungen beziehen könnte (Gastronomiebetriebe, Garagen, Papeterien, Möbelhandlungen etc.). Antrag:

Zulässig sind Schuldnerschaft und Gläubigerschaft aus sonstigen, üblichen Geschäftstransaktionen, sofern diese zu gleichen Bedingungen von Dritten erhältlich sind.

VEB Abs. 2 lit. d: Unseres Erachtens ist dieser Artikel wie folgt zu präzisieren:

d. die Mitwirkung in der Geschäfts- oder Buchführung

VEBIT Wir befürworten die Trennung von Mitwirkung in der Buchführung und Prüfung. Diese Anforderung ist bereits heute in Kraft und muss entsprechend angewandt werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 2 lit. d: De notre point de vue cet article devrait être précisé comme suit :

« le fait de participer à la gestion ou à la tenue de la comptabilité »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin L'indépendance est l'état de celui qui ne dépend de personne ou de quoi que ce soit, autrement dit, liberté d'esprit, liberté de jugement et de décision, liberté dans ses actes.

Pour le contrôleur, cette liberté s'exerce dans les limites des dispositions légales réglant la révision des comptes annuels de l'entité.

Selon mon opinion et fort d'une expérience de plus de cinquante ans d'activité professionnelle dans le droit des affaires, l'indépendance du contrôleur reste la clé de voûte de toute la structure de la révision légale des comptes annuels; elle conditionne pratiquement tous les devoirs du contrôleur, y compris ses compétences.

Les facteurs qui peuvent compromettre l'indépendance d'un contrôleur peuvent se classer en deux grandes catégories:

- d'une part, les facteurs extérieurs à son activité professionnelle, tels que dépendance personnelle, financière ou de parenté;
- d'autre part, les facteurs en relation avec son activité professionnelle, tels que mandats incompatibles avec le contrôle des comptes annuels (auto-contrôle), participation de fait à la gestion de l'entité, mission d'expertise.

Le contrôleur doit être indépendant, non seulement par rapport à l'entité dont il vérifie les comptes annuels, mais aussi à l'égard des personnes détenant des droits de propriété ou de participation sur ladite entité ainsi qu'à l'égard des personnes débitrices ou créancières de l'entité.

Le contrôleur doit être indépendant au moment d'accepter sa mission; il doit le rester pendant toute la durée de celle-ci jusqu'à ce qu'il décide sous sa propre responsabilité que sa mission de contrôle est terminée.

En matière de responsabilité, notamment sur le plan pénal, le dol éventuel est assimilé à l'intention, celle-ci étant l'une des conditions de punissabilité de la quasi totalité des infractions contre le patrimoine.

Dans le dol éventuel, l'auteur accepte l'éventualité d'un dommage; il s'en accommode; il manifeste son indifférence par son attitude.

Dans le domaine de la révision des comptes annuels d'une entité, un manque d'indépendance du contrôleur peut l'amener plus facilement par son comportement à une situation de dol éventuel.

Au vu des considérations ci-dessus, l'indépendance du contrôleur apparaît comme un véritable postulat. Par conséquent, il n'est guère concevable que l'avant-projet ignore le terme "indépendance"; fût ce par souci d'adopter une solution moderne et originale par rapport à l'art.727 c CO actuellement en vigueur.

En revanche, comme le constate le rapport explicatif (p.152), ce que signifie en détail l'indépendance d'un contrôleur fait l'objet de discussion et est réglée de diverses manières au plan international. Il est donc indispensable de rester dans les généralités, quitte à mentionner certains cas d'incompatibilité et à préciser leur portée juridique (art.48 al.2 et 49 de l'avant-projet).

Proposition de modification de l'art.48:

Premier alinéa:

"Le contrôleur des comptes doit être indépendant de l'entité, des personnes détenant des droits de propriété ou de participation sur l'entité et des personnes débitrices ou créancières de l'entité, de manière à se faire une opinion sans préjugé."

Deuxième alinéa:

"En particulier, la qualité de contrôleur est incompatible avec:

- a. le fait d'avoir, lui-même ou un parent proche, une participation financière, une dette ou une créance, lorsqu'elle est importante,*
- b. un lien de parenté étroit avec des membres d'un organe,*
- c. la fonction d'organe, de membre d'un organe ou d'employé,*
- d. le fait de participer à la tenue de la comptabilité."*

Troisième alinéa:

A supprimer.

OBT

Artikel 48/49:

Abs. 2 lit. d: Die verantwortliche Führung der Buchhaltung durch den Abschlussprüfer ist auszuschliessen. Die Abschlussberatung muss nach wie vor möglich sein und ist insbesondere im KMU-Bereich Bestandteil einer Abschlussrevision und wird in der Praxis auch verlangt.

Sofern eine klare organisatorische und personelle Trennung gewährleistet ist, sollten innerhalb der gleichen Organisation sowohl die Buchführung als auch die Abschlussprüfung möglich sein. Analog der heute gültigen Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer sollte dies zulässig sein, soweit der Grundsatz der Unabhängigkeit der Prüfung gewahrt wird. Insbesondere muss eine personelle Trennung bestehen, und es ist sicherzustellen, dass die Verantwortung für die Buchführung (d.h. die Weisungs- und Entscheidungsbefugnis) klar beim Kunden liegt.

Artikel 49 Reichweite der Unvereinbarkeit

¹ Ein Unvereinbarkeitsgrund darf weder für die als Abschlussprüfer wirkende juristische Person oder Personengesellschaft, noch für die geschäftsleitenden Personen, noch für eine an der Prüfung beteiligte Person bestehen.

² Kein Arbeitnehmer des Abschlussprüfers kann Organ, Mitglied eines Organs oder Arbeitnehmer der geprüften Organisation sein.

³ Organisationen, welche der gleichen Gruppe wie die Prüfer- oder die geprüfte Organisation angehören, sind dieser zuzurechnen.

Article 49 Portée de l'incompatibilité

¹ Il ne doit y avoir de motif d'incompatibilité ni chez la personne morale ou la société de personnes qui agit comme contrôleur des comptes, ni chez les dirigeants de celle-ci, ni chez une personne qui participe au contrôle.

² Aucun employé du contrôleur des comptes ne peut être organe, membre d'un organe ou employé de l'entité soumise au contrôle.

³ Les entités qui appartiennent au même groupe que le contrôleur des comptes ou que l'entité soumise au contrôle leur sont assimilées.

Articolo 49 Portata dell'incompatibilità

¹ Non deve sussistere motivo d'incompatibilità né presso la persona giuridica o la società di persone che fungono da revisore contabile, né presso i dirigenti della medesima e neppure per una persona che partecipa alla verifica.

² Nessun dipendente del revisore contabile può essere organo, membro di un organo o dipendente dell'organizzazione sottoposta alla verifica.

³ Le organizzazioni che appartengono allo stesso gruppo dell'organizzazione di revisione o dell'organizzazione sottoposta a revisione sono a queste assimilate.

Kantone / Cantons / Cantoni

ZH vgl. die Bemerkungen zu Art. 48.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EFK Wenn die EFK, wie beantragt, die Zulassung als Abschlussprüferin von Gesetzes wegen erhält, bedarf es wegen der gesetzlich garantierten Unabhängigkeit der EFK keiner zusätzlichen Einbindung in Art. 49.

FDF Wenn die Finanzkontrollen, wie beantragt, die Zulassung als Abschlussprüferinnen von Gesetzes wegen erhalten, bedarf es wegen der gesetzlich garantierten Unabhängigkeit der Finanzkontrollen keiner zusätzlichen Einbindung in Art. 49.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Unklar formuliert, nicht gut lesbar und interpretierbar.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT vgl. die Ausführungen zu Art. 48

Artikel 50 Juristische Person oder Personengesellschaft als Abschlussprüfer

Bei Wahl von Variante I in Art 43

¹ Eine juristische Person oder eine Personengesellschaft kann nur Abschlussprüfer sein, wenn zugelassene Abschlussprüfer die Mehrheit der Stimmrechte im obersten Organ sowie in dem von diesem gewählten Geschäftsführungsorgan innehaben.

² Sie sorgt dafür, dass zugelassene Personen die Prüfung leiten.

Bei Wahl von Variante II in Artikel 43

¹ Wo die Prüfung durch einen zugelassenen Abschlussprüfer erfolgen muss, kann eine juristische Person oder eine Personengesellschaft nur Abschlussprüfer sein, wenn zugelassene Abschlussprüfer die Mehrheit der Stimmrechte im obersten Organ sowie in dem von diesem gewählten Geschäftsführungsorgan innehaben.

² Sie sorgt in diesem Fall dafür, dass zugelassene Personen die Prüfung leiten.

Article 50 Personnes morales et sociétés de personnes en tant que contrôleurs des comptes

En cas de choix de la variante I de l'article 43

¹ Une personne morale ou une société de personnes ne peut être contrôleur des comptes que si des contrôleurs des comptes agréés détiennent la majorité des voix dans l'organe suprême, ainsi que dans l'organe de gestion désigné par cet organe suprême.

En cas de choix de la variante II de l'article 43

¹ Lorsque le contrôle doit être effectué par un contrôleur des comptes agréé, une personne morale ou une société de personnes ne peut être contrôleur des comptes que si des contrôleurs agréés détiennent la majorité des voix dans l'organe suprême et dans l'organe de gestion désigné par cet organe suprême.

² Elle veille à ce que des personnes agréées dirigent le contrôle.

² Dans ce cas, elle veille à ce que des personnes agréées dirigent le contrôle.

Articolo 50 Persone giuridiche o società di persone quali revisori contabili

Nel caso della variante I art. 43

¹ Una persona giuridica o una società di persone possono essere revisori contabili soltanto se la maggioranza dei voti nell'organo supremo e nell'organo di gestione da questo designato è detenuta da revisori contabili abilitati.

² Essa provvede affinché la verifica sia diretta da persone abilitate.

Nel caso della variante II art. 43

¹ Ove la verifica debba essere effettuata da un revisore contabile abilitato, una persona giuridica o una società di persone possono essere revisori contabili soltanto se la maggioranza dei voti nell'organo supremo e nell'organo di gestione da questo designato è detenuta da revisori contabili abilitati.

² In tal caso, essa provvede affinché la verifica sia diretta da persone abilitate.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Wir geben der zweiten Variante den Vorzug (vgl. die Bemerkungen zu Artikel 43).

BL Die Variante II wird vorgezogen.

GL wie BL

GR vgl. die Ausführungen unter Ziff. 301.082.

NW Art. 50: Falls die Revision tatsächlich von einer zugelassenen Person vorgenommen wird, drängt sich die Bedingung in Abs. 1 nicht zwingend auf.

SG wie BL

SZ Die Variante I wird vorgezogen.

TG wie BL

TI Questo articolo, la cui sostanza è secondaria rispetto alla tradizionale materia di legge, va derubricato nell'ordinanza.

Inoltre, pur condividendo la preoccupazione di privilegiare al massimo l'esigenza di indipendenza, appare manifestamente restrittivo, oltre che di difficile attuazione, subordinare la qualità di revisore a persone giuridiche o società nelle quali la maggioranza dei voti nell'organo supremo e nell'organo di gestione è detenuta da revisori contabili.

ZH In beiden dargestellten Varianten sollte in Absatz 2 ergänzt werden:

«Prüfungen der Finanzkontrollen werden von einem zugelassenen Abschlussprüfer geleitet.»

Allenfalls wäre die Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) um Unabhängigkeitsanforderungen in den Rechtsgrundlagen von Finanzkontrollen zu ergänzen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- EFK** Absatz 2 (Variante II) sollte wie folgt ergänzt werden:
"Prüfungen der EFK werden von einem zugelassenen Abschlussprüfer geleitet".
- FDF** Absatz 2 (beide Varianten) sollte wie folgt ergänzt werden:
"Prüfungen der Finanzkontrollen werden von einem zugelassenen Abschlussprüfer geleitet".

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- KSS** Variante II wird vorgezogen.
- STV** Antrag: Variante I
- THK** Variante I wird vorgezogen.
 Obwohl diese Regelung den EU-Vorschriften entspricht, ist sie zu überdenken. Durch die Zunahme der multidisziplinären Dienstleistungen bei vielen Treuhandgesellschaften ist es immer weniger der Fall, dass die Mehrheit der Stimmrechte im obersten Organ bei den zugelassenen Abschlussprüfern liegt.
- VEB** Abs. 1: Bei diesem Artikel soll nur die Variante I Gültigkeit erhalten. Der Wortlaut ist wie bei Artikel 45 wie folgt zu ergänzen:
Die eidgenössische Finanzkontrolle sowie die Finanzkontrollen der Kantone und Städte sind als Abschlussprüfer zugelassen, wenn diese mehrheitlich von zugelassenen Abschlussprüfern geführt sind.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

- ASCC** Alinéa 1: La variante I devrait être retenue et le texte devrait être compléter comme à l'article 45 :
« La commission fédérale des finances ainsi que les commissions cantonales des finances et des villes sont admises en tant que contrôleur des comptes. »

4. Abschnitt: Ernennung

Section 4: Désignation

Sezione 4: Designazione

Artikel 51 Amtsdauer

¹ Der Abschlussprüfer wird für die Prüfung von einem bis drei Geschäftsjahren ernannt. Sein Amt endet mit der Abnahme der Jahresrechnung. Wiederwahl ist möglich.

² Tritt ein Abschlussprüfer zurück, so gibt er der obersten Geschäftsleitung der Organisation die Gründe an. Diese teilt sie dem ernennenden Gremium an der nächsten Versammlung mit.

³ Das ernennende Gremium kann einen Abschlussprüfer jederzeit und mit sofortiger Wirkung abberufen.

Article 51 **Durée de fonction**

¹ Un contrôleur des comptes est désigné pour le contrôle de un à trois exercices. Sa fonction prend fin avec l'approbation des comptes annuels. Une réélection est possible.

² Lorsqu'un contrôleur des comptes démissionne, il en indique les motifs à l'organe de gestion le plus élevé; ce dernier les communique à la prochaine assemblée de l'organe qui a le pouvoir de désigner les contrôleurs des comptes.

³ L'organe qui a le pouvoir de désigner le contrôleur des comptes a également celui de le révoquer en tout temps et avec effet immédiat.

Articolo 51 **Durata del mandato**

¹ Il revisore contabile è designato per la verifica di uno fino a tre esercizi. Il suo mandato termina con l'approvazione del conto annuale. È ammessa la rielezione.

² Nel dare le proprie dimissioni, il revisore contabile ne indica i motivi all'organo di gestione supremo dell'organizzazione; questo, all'assemblea successiva, li comunica all'organo che designa i revisori contabili.

³ L'organo di designazione può revocare un revisore contabile in qualsiasi momento e con effetto immediato.

Kantone / Cantons / Cantoni

GE Art. 51, al. 1: Il y a peut-être lieu de prévoir que les personnes physiques qui effectuent le contrôle des comptes doivent être soumises à une rotation au moins tous les trois ans.

Art. 51, al. 2: Les motifs de démission devraient être indiqués par écrit.

Art. 51, al. 3: Les motifs de révocation devraient également être indiqués par écrit.

NW Art. 51 Abs. 3: Bei Stiftungen kann sich diese Bestimmung als problematisch erweisen, da das Geschäftsführende Organ und das die Prüfstelle wählende Organ identisch sind.

TI Alle dimissioni e alle revoche dovrebbe essere dato maggior rilievo formale.

Proponiamo che esse siano motivate in forma scritta e che se ne faccia espresso riferimento nel verbale assembleare.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Abs. 2: Bei allen Organisationsformen sollte es dem Abschlussprüfer möglich sein wie bei der AG das ernennende Gremium selbst einzuberufen, um seinen Rücktritt bekannt zu geben. Antrag:

Tritt ein Abschlussprüfer zurück, so gibt er dem obersten Geschäftsführungsorgan der Organisation die Gründe an. Dieses teilt sie dem ernennenden Gremium an der nächsten Versammlung mit.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Gemäss Abs. 3 wird die Möglichkeit der jederzeitigen und sofortigen Abberufung des Abschlussprüfers durch das ernennende Gremium festgehalten. Dieser Punkt scheint uns bezüglich Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als problematisch. Die Abberufung sollte begründet werden müssen und durch die Revisionsstelle allenfalls bei der Zulassungsstelle angefochten werden können.

Artikel 52 Handelsregister

¹ Das oberste Geschäftsführungsorgan meldet die Ernennung und die Amtsbeendigung des Abschlussprüfers beim Handelsregister unverzüglich an.

² Bei Säumnis von mehr als 30 Tagen meldet der ausgeschiedene Abschlussprüfer selber die Amtsbeendigung an.

³ Erhält der Handelsregisterführer Kenntnis, dass eine Organisation keinen Abschlussprüfer hat, so setzt er ihr eine Frist zur Ernennung.

Article 52 Registre du commerce

¹ L'organe de gestion le plus élevé annonce sans délai au registre du commerce la désignation et la fin des fonctions du contrôleur des comptes.

² Si l'annonce n'est pas faite dans les trente jours, le contrôleur des comptes la fait lui-même.

³ Lorsque le préposé au registre du commerce apprend qu'une entité n'a pas de contrôleur des comptes, il lui impartit un délai pour en désigner un.

Articolo 52 Registro di commercio

¹ L'organo di gestione supremo notifica senza indugio al registro di commercio la designazione e il termine del mandato del revisore contabile.

² Se la notifica non avviene entro trenta giorni, il revisore contabile uscente stesso notifica il termine del suo mandato.

³ Qualora l'ufficiale del registro di commercio apprenda che un'organizzazione non dispone di alcun revisore contabile, le impartisce un termine per designarlo.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Absatz 2 ist das Recht des ausgeschiedenen Abschlussprüfers, die Amtsbeendigung beim Handelsregister anzumelden, nicht vom Säumnis des obersten Geschäftsführungsorgans abhängig zu machen.

Nach Artikel 83 ZGB hat die Aufsichtsbehörde für eine genügende Organisation zu sorgen. Dazu gehört auch ein Abschlussprüfer. Bei Stiftungen hat daher der Abschlussprüfer sein Ausscheiden der Aufsichtsbehörde zu melden und diese hat die nötigen Vorkehrungen zu treffen.

Ebenso haben die Vorsorgeeinrichtung einen Abschlussprüfer zu bestellen (Art. 53 BVG). Nach Artikel 36 Absatz 3 BVV2 hat der Abschlussprüfer der Aufsichtsbehörde unverzüglich zu melden, wenn sein Mandat abläuft.

NE Article 52 : Un renvoi à l'article 36 alinéa 3 OPP2 pourrait être utile quant à la sécurité du droit.

NW Art. 52 und 53: Die geltende Lösung, welche mit der vorgeschlagenen identisch ist, hat sich in der Praxis nicht bewährt. Das Gericht kann einen Abschlussprüfer lediglich dann einsetzen, wenn ein Kostenvorschuss geleistet wird. Und gerade dies ist zu selten der Fall. Somit ist diese Bestimmung nicht durchsetzbar. Auch zeigt sich die Problematik in der Praxis darin, dass die Gerichte eine Auflösung der Gesellschaft mangels Revisionsstelle scheuen. Vielmehr ist bei Fehlen einer Revisions- oder Kontrollstelle die Auflösung der Gesellschaft durch das Handelsregisteramt (unter Ansetzung von Fristen, Publikationen) vorzunehmen.

SG Artikel 52 und 53 RRG: Die Bestimmung von Art. 53 Abs. 1 RRG weist leider den gleichen Mangel wie Art. 727f OR auf. Der Richter wird nämlich nicht verpflichtet, in jedem Fall und auch gegen den Willen der Unternehmung eine Abschlussprüfer zu ernennen. Es stellt sich hier insbesondere die Frage, was passiert, wenn die Unternehmung durch passiven Widerstand oder durch Verweigerung des Prozesskostenvorschusses die Ernennung des Abschlussprüfers zu vereiteln versucht. Ohne Prozesskostenvorschuss wird der Richter untätig bleiben, und der Fall wird irgendwann einmal als erledigt abgeschrieben. Dass der Staat in den Fällen von Art. 53 RRG einen Prozesskostenvorschuss zu leisten und damit die Gerichtskosten zu bevorschussen habe, kann wohl nicht die Meinung sein.

Die Bestimmungen von Art. 52 Abs. 3 sowie Art. 53 RRG sollten daher entweder aus dem Entwurf gestrichen, oder aber griffiger ausgestaltet werden, so dass sie in der Praxis auch umsetzbar sind. Dies würde bedeuten, dass allenfalls die Vorschriften des EU-Rechts (4. und 7. EG-Richtlinie, umgesetzt z.B. im Deutschen Recht in § 325 HGB) übernommen würden.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Ein Verweis auf Art. 36 Abs. 3 BVV2 wäre dienlich im Sinne der Rechtssicherheit.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK In Absatz 1 wird nur das Vorgehen, nicht aber die Eintragungspflicht geregelt. Antrag:

Abs. 1 neu:

Im Handelsregister eingetragene Organisationen, welche der Prüfungspflicht gemäss diesem Gesetz unterstehen, haben Namen oder Firma des Abschlussprüfers unter Angabe des Wohnsitzes, des Sitzes oder einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung im Handelsregister eintragen zu lassen.

Abs. 2 (neu Abs. 3): Im Regelfall sollte das oberste Geschäftsführungsgremium der Organisation die Anmeldung vornehmen. Der Prüfer sollte nur bei Untätigkeit des obersten Geschäftsführungsgremiums die Möglichkeit zur Anmeldung haben. Antrag:

Bei Säumnis von mehr als 30 Tagen kann der ausgeschiedene Abschlussprüfer selber die Amtsbeendigung anmelden.

Abs. 3 (neu Abs. 4):

Erhält der Handelsregisterführer Kenntnis, dass eine prüfungspflichtige Organisation keinen Abschlussprüfer hat, so setzt er ihr eine Frist zur Ernennung.

Vorort Die Meldung der Ernennung oder des Wechsels eines Abschlussprüfers an das Handelsregisteramt ist nur insoweit vorzusehen, als aufgrund der spezifischen gesellschaftlichen Regelung eine Eintragungspflicht besteht.

Artikel 53 Ernennung und Abberufung durch das Gericht

¹ Läuft die von ihm gesetzte Frist unbenutzt ab, so stellt der Handelsregisterführer dem Gericht Antrag auf Ernennung eines Abschlussprüfers.

² Das Gericht kann einen Abschlussprüfer höchstens für ein Jahr einsetzen.

³ Erfüllt ein Abschlussprüfer eine formelle Voraussetzung für seine Ernennung gemäss diesem Gesetz nicht oder nicht mehr, so enthebt ihn das Gericht auf Klage einer interessierten Person seines Amts.

Article 53 Désignation et révocation par le juge

¹ Si le délai fixé par le préposé au registre du commerce expire sans avoir été utilisé, celui-ci requiert du juge la désignation d'un contrôleur des comptes.

² Le juge peut désigner un contrôleur des comptes pour un an au plus.

³ Si un contrôleur des comptes ne remplit pas ou plus les conditions de sa désignation conformément à la loi, le juge le révoque sur demande de tout intéressé.

Articolo 53 Designazione e revoca da parte del giudice

¹ Se il termine impartito dall'ufficiale del registro di commercio trascorre infruttuosamente, quest'ultimo chiede al giudice che sia designato un revisore contabile.

² Il giudice può designare un revisore contabile al massimo per un anno.

³ Qualora un revisore contabile non adempia o non adempia più un requisito formale per la sua designazione secondo la presente legge, il giudice lo revoca ad istanza di una persona interessata.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Ernennung und Abberufung durch das Gericht (Art. 53): Aufgrund von praktischen Erfahrungen in bezug auf die gerichtliche Ernennung eines Abschlussprüfers beim Übergang vom alten zum neuen Aktienrecht (dort noch Revisionsstelle genannt) schlagen wir in einem zusätzlichen Absatz eine gesetzliche Sanktionsmöglichkeit vor. Da gerichtlich eingesetzte Abschlussprüfer in aller Regel erst nach Bezahlung eines Vorschusses tätig

werden, können Organisationen, welche einen Vorschuss verweigern, etwelche Probleme verursachen. Um in dieser Situation künftig ein geeignetes Mittel zur Hand zu haben, schlagen wir deshalb bei Weigerung einer Organisation, einen Vorschuss an den gerichtlich eingesetzten Abschlussprüfer zu bezahlen, die gerichtliche Auflösung der Organisation vor. Die gesetzliche Verankerung einer solchen Sanktionsmöglichkeit erscheint uns dringend erforderlich. Unser Formulierungsvorschlag lautet:

Ist die Organisation nicht willens oder in der Lage, den gerichtlich eingesetzten Abschlussprüfer vorschüssig für seine Tätigkeit zu honorieren, wird sie vom Gericht aufgelöst.

Diese zusätzliche Bestimmung könnte zum neuen Absatz 3 und der bisherige Absatz 3 zum neuen Absatz 4 bestimmt werden.

- LU** Falls die Organisation selbst keinen Abschlussprüfer stellt, kann das Gericht einen solchen einsetzen. Eine analoge Regelung für Aktiengesellschaften ist heute in Art. 727f Abs. 2 OR zu finden und erweist sich in der Praxis als mühsam und wenig wirksam. Effektiv wird das Gericht nur dann einen Abschlussprüfer zur Mandatsübernahme bewegen können, wenn die Organisation einen Kostenvorschuss leistet, was erfahrungsgemäss nur ganz selten geschieht. Hier ist eine praxistauglichere Lösung zu suchen.
- NE** Article 53, alinéa 2 : Il serait judicieux d'assurer le paiement des honoraires du contrôleur désigné par le juge, soit par l'obligation de devoir créer une provision à cet effet, soit en permettant au juge de contraindre l'organe de gestion de provisionner le contrôleur désigné. Actuellement la disposition légale crée passablement de problèmes à ce niveau.
- Article 53, alinéa 3 : En cas de choix de la variante I, on ne voit pas comment le préposé au registre du commerce pourra vérifier les critères susceptibles de déterminer si une société doit être dotée d'un contrôleur ou non.
- OW** Auch hält sich der Vorentwurf bei der Ernennung eines Abschlussprüfers durch den Richter (Art. 53 RRG) an Art. 727f OR und damit an eine Gesetzesbestimmung, welche sich in der Praxis nicht bewährt hat.
- SO** In Absatz 3 ist vorgesehen, dass der Richter einen Abschlussprüfer seines Amtes entheben kann. Wie verhält sich diese Regel zur Stiftungsaufsicht, insbesondere zur Aufsicht über Vorsorgeeinrichtungen nach BVG? Im Rahmen der BVG-Aufsicht setzt gegebenenfalls die Aufsichtsbehörde der Vorsorgeeinrichtung Frist zur Ernennung der Kontrollstelle. Es scheint wenig zweckmässig, auch in diesen Fällen den Richter einzuschalten.
- TI** Il termine di un anno che limita la nomina di un revisore da parte del giudice non appare giustificato da ragioni oggettive. Se ne propone lo stralcio, considerato che debba prevalere il potere di apprezzamento del magistrato.
- ZH** Bereits unter geltendem Aktienrecht ergeben sich Schwierigkeiten, wenn es dem Gericht nicht gelingt, eine Revisionsstelle einzusetzen. Die Rechtsfolgen sind durch das Gesetz nicht definiert, sodass heute eine richterliche Lückenfüllung an dessen Platz treten muss. Die sachgerechte Lösung wäre hier, analog zu Art. 708, 813 und 895 OR die Auflösung der Gesellschaft durch das Gericht vorzusehen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KDKF Falls die Organisation selbst keinen Abschlussprüfer stellt, kann das Gericht einen solchen einsetzen (Art. 53 VE-RRG). Eine analoge Regelung für Aktiengesellschaften ist heute schon in Kraft und erweist sich in der Praxis als mühsam und wenig wirksam. Effektiv wird das Gericht nur dann einen Abschlussprüfer zur Mandatsübernahme bewegen können, wenn die Organisation einen Kostenvorschuss leistet, was erfahrungsgemäss ganz selten geschieht. Hier ist eine praxistauglichere Lösung zu suchen.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Die Ernennung des Abschlussprüfers durch das Gericht nützt wenig, wenn die Organisation sich der Prüfung widersetzt, so beispielsweise durch die Verweigerung der Akteneinsicht.

Die gerichtliche Auflösung der Organisation wäre hier die sinnvollere Lösung, nachdem die Organisation nicht mehr über die gesetzlichen Organe verfügt.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Antrag:

Abs. 1:

Läuft die vom Handelsregisterführer gesetzte Frist unbenutzt ab, so stellt er dem Gericht Antrag auf Ernennung eines Abschlussprüfers.

Abs. 2:

Das Gericht kann einen Abschlussprüfer jeweils höchstens für ein Jahr einsetzen.

Abs. 3:

Erfüllt ein Abschlussprüfer eine formelle Voraussetzung für seine Ernennung gemäss diesem Gesetz nicht oder nicht mehr, so enthebt ihn das Gericht auf Klage einer Person mit berechtigten Interessen seines Amts.

5. Abschnitt: Aufgaben

Section 5: Attributions

Sezione 5: Attribuzioni

Artikel 54 Prüfung und Prüfungsbericht

¹ Der Abschlussprüfer prüft, ob die Jahresrechnung (Einzelabschluss und gegebenenfalls konsolidierte Rechnung) diesem Gesetz entspricht, insbesondere ob sie die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage getreu darstellt.

² Er erstattet einen schriftlichen Bericht über das Ergebnis der Prüfung. Darin gibt er gegebenenfalls an, welches Regelwerk die Organisation befolgt und ob sie es vollständig und für die ganze Rechnungslegung eingehalten hat. Er bestätigt zudem, dass er die Voraussetzungen dieses Gesetzes für die Revision erfüllt.

³ Er empfiehlt dem zuständigen Organ, die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung abzunehmen oder sie zurückzuweisen. Er stellt zudem fest, ob der Antrag zuhanden des zuständigen Organs über die Verwendung des Gewinns dem Gesetz und der internen Ordnung der Organisation entspricht.

Article 54 Contrôle et rapport de contrôle

¹ Le contrôleur des comptes contrôle si les comptes annuels (les comptes individuels et le cas échéant les comptes consolidés) sont conformes à la loi, en particulier s'ils présentent de manière fidèle le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité.

² Il établit un rapport écrit sur le résultat de son contrôle. Le cas échéant, il indique dans ce rapport le cadre de référence que l'entité a suivi et si elle l'a intégralement respecté. De plus, il confirme remplir les conditions fixées par la loi pour le contrôle.

³ Il recommande à l'organe compétent l'approbation des comptes annuels avec ou sans réserves, ou leur renvoi. De plus, il constate si la proposition adressée à l'organe compétent concernant l'emploi du bénéficiaire est conforme à la loi et à l'organisation interne de l'entité.

Articolo 54 Verifica e rapporto di verifica

¹ Il revisore contabile verifica se il conto annuale (conto individuale e se del caso il conto consolidato) è conforme alla presente legge, segnatamente se la situazione patrimoniale, finanziaria e i risultati d'esercizio sono esposti fedelmente.

² Redige un rapporto scritto sull'esito della verifica. Se del caso, nel rapporto indica la normativa tecnica seguita dall'organizzazione precisando se questa è stata adottata integralmente e per tutto il rendiconto. Conferma inoltre di adempiere i requisiti per la revisione ai sensi della presente legge.

³ Raccomanda all'organo competente di approvare con o senza riserve il conto annuale oppure di respingerlo. Stabilisce inoltre se la proposta destinata all'organo competente concernente l'impiego dell'utile è conforme alla legge e all'ordinamento interno dell'organizzazione.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Neben der Rechnungslegung und der Vermögenslage hat der Abschlussprüfer von Vorsorgeeinrichtungen auch die Geschäftsführung zu prüfen (Art. 53 BVG). Auf die Prüfung der Geschäftsführung durch den Abschlussprüfer darf durch das neue Gesetz nicht verzichtet werden.

GE Art. 54, al. 3: Le contrôleur des comptes devrait également confirmer que le dividende peut être payé compte tenu des liquidités qui sont à disposition de l'entreprise.

SO In Absatz 3 ist offenbar nur an gewinnstrebige Organisationen gedacht worden, nicht auch an Stiftungen. Bezüglich Stiftungen sollte der Abschlussprüfer auch bestätigen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet worden ist (vgl. Art. 84 Abs. 2 ZGB).

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Der Ansatz der risikoorientierten Prüfung, der sich sowohl in der Theorie als auch in der Praxis mehr und mehr durchsetzt, bleibt völlig unberücksichtigt (siehe Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Kapitel 3.2). Dies ist bedauerlich. Bei den meisten Revisionsgesellschaften, na-

mentlich im Finanzbereich, hat die Erkenntnis Einzug gehalten, nicht nur primär auf die Rechnungslegung ausgerichtet zu prüfen, sondern risikoorientiert vorzugehen. Der neue Prüfungsansatz ist denn auch Bestandteil der Reformbestrebungen der Treuhand-Kammer im Bereich der Ausbildung für die Wirtschaftsprüfer.

Universitäten / Universités / Università

UniLA A la page 148, le Rapport explicatif indique dans son commentaire de l'art. 42 du projet que si le rapport annuel n'est pas soumis à un éventuel devoir de contrôle, il résulte néanmoins des principes de contrôle généralement reconnus que "le contrôleur des comptes doit s'assurer que le rapport annuel ne contient pas d'indications ou d'explications qui seraient contraires aux informations et aux données des comptes annuels (les comptes individuels et les comptes consolidés)". Cette obligation particulière importante devrait figurer dans la loi, pour que celle-ci soit plus claire et plus complète sur les attributions du contrôleur des comptes. On propose dès lors d'ajouter le passage précité à l'art. 54 al. 1 du projet, pour en faire la 2ème phrase de cet alinéa.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

AGES Die AGES begrüsst die Regelung in Abs. 1, wonach der Abschlussprüfer prüft, ob die Jahresrechnung dem RRG entspricht.

Hingegen entspricht der zweite Satz von Abs. 3 betreffend Antrag über die Gewinnverwendung nicht dem Wesen gemeinnütziger Stiftungen und Vereine. Vielmehr ist diese Klausel namentlich auf Anträge des Verwaltungsrats an die Aktionärsversammlung über die Ausschüttung von Dividenden zugeschnitten. Eine entsprechende Präzisierung - etwa durch das Wort "*gegebenenfalls*" - wäre wünschenswert.

SGV Der Begriff „Gewinn“ in Abs. 3 sollte ersetzt werden durch „*Bilanzgewinn / Bilanzverlust*“.

Die Prüfungspflicht erstreckt sich insbesondere auch auf Fragen der Bewertung. So hat sich der Abschlussprüfer zu vergewissern, ob die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage getreu, d.h. „Fair View-konform“ dargestellt ist. Diese Arbeit ist nach dem neuen RRG wesentlich aufwendiger als bisher, weshalb an dieser Stelle die Forderung nach Befreiung kleiner Unternehmen von der Revisionspflicht mit Nachdruck wiederholt wird.

STV Antrag Abs. 3:

... zuhanden des zuständigen Organs über die Verwendung des Bilanzgewinns / Bilanzverlustes dem Gesetz und der internen Ordnung der Organisation entspricht.

Begründung: Neben dem Gewinn gehört auch der Verlust dazu.

Das gleiche gilt für Art. 57 Abs. 1 (Abnahme der Rechnung und Gewinnverteilung).

THK

Abs. 1: Es wird davon ausgegangen, dass eine Organisation auch weiterhin einen Abschlussprüfer für den Einzelabschluss und einen anderen für die konsolidierte Rechnung ernennen kann. Antrag:

Der Abschlussprüfer prüft, ob der Einzelabschluss und gegebenenfalls die konsolidierte Rechnung diesem Gesetz und allenfalls dem gewählten Regelwerk entsprechen. Die Prüfung erfolgt nach allgemein anerkannten Berufsgrundsätzen.

Abs. 2: Es ist sachgerecht, dass das Gesetz die Durchführung der Prüfung nicht regelt, sondern dies dem Berufsstand überlässt. Ein Bezug auf berufsständische Grundsätze ist deshalb angebracht. Dabei ist in erster Linie an die Grundsätze zur Abschlussprüfung sowie an die International Standards on Auditing zu denken.

Die Anforderungen an die Berichtserstattung sind den Prüfungs- und Berichterstattungsstandards anzupassen.

Bei Anwendung von Art. 34 (evtl. auch Art. 23) kann keine getreue Darstellung bestätigt werden. Beispielsweise sind Abweichungen aufgrund nationaler Erfordernisse in IAS nicht zulässig.

Die Abnahmeempfehlung des Abschlussprüfers stellt im Vergleich zu anderen Ländern ein Unikum dar. Es reicht, wenn der Abschlussprüfer in seinem Bericht wesentliche Mängel offenlegt und somit die nötigen zusätzlichen Informationen für die Beurteilung des Einzelabschlusses bzw. der konsolidierten Rechnung liefert. Antrag Abs. 2:

Er erstattet schriftlich Bericht über die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung. Darin bestätigt er, ob der Einzelabschluss bzw. die konsolidierte Rechnung die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit dem Gesetz bzw. mit dem gewählten Regelwerk darstellt. Macht die Organisation im Einzelabschluss von Art. 34 Gebrauch, bestätigt der Abschlussprüfer lediglich die Einhaltung des Gesetzes. Der Abschlussprüfer legt in seinem Bericht wesentliche Mängel des Einzelabschlusses bzw. der konsolidierten Rechnung offen.

Abs. 3: Diese Aufgabe betrifft den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses. Antrag:

Er stellt zudem fest, ob der Antrag zuhanden des zuständigen Organs über die Verwendung des Gewinns dem Gesetz und der internen Ordnung der Organisation entspricht.

VEB

Abs. 1: Die Praxis zeigt, dass eine Jahresrechnung auch bei einer nicht gesetzlichen Buchführung dem Gesetz entsprechen kann. Unseres Erachtens bedarf es folgender Präzisierung:

Der Abschlussprüfer prüft, ob die Buchführung und Jahresrechnung (Einzelabschluss und gegebenenfalls konsolidierte Rechnung) diesem Gesetz entspricht, insbesondere ob sie Vermögens-, Finanz- und Ertragslage getreu darstellt.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1: La pratique nous indique que des comptes annuels peuvent répondre à la loi même si la comptabilité n'est pas conforme avec la loi. Ainsi nous estimons la précision suivante nécessaire :

« Le contrôleur des comptes contrôle si les comptes annuels ainsi que la comptabilité sont conformes à la loi, en particulier s'ils présentent de manière fidèle le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin L'opinion que doit se faire le contrôleur (art.48 al.1) constitue une limite à la révision des comptes annuels.

En effet, selon le dictionnaire, exprimer une opinion se traduit par les verbes dits d'opinion, tels que considérer, croire, estimer, juger, penser, en admettant généralement, ajoute le dictionnaire, une possibilité d'erreur.

Ce risque d'erreur est inhérent à toute révision légale des comptes annuels, pour autant bien entendu que le contrôleur respecte l'intégralité de ses devoirs.

Il est donc primordial que le rapport de contrôle contienne expressément le terme "opinion" étant donné que celle-ci en est le point central et fondamental.

Le troisième alinéa du rapport standard imposé par la Chambre Fiduciaire à ses membres depuis le 1er janvier 1997 illustre parfaitement cette limite en ces termes: "Nous estimons que notre révision constitue une base suffisante pour former notre opinion".

Proposition de modification de l'art. 54 aliné 2:

"Il établit, sur le résultat de son contrôle, un rapport écrit dans lequel le contrôleur mentionne expressément son opinion sur le fait de savoir si les comptes annuels présentent de manière fidèle le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité. Le cas échéant, il indique le cadre de référence que l'entité a suivi et si elle l'a intégralement respecté. De plus, il confirme remplir les conditions fixées par la loi pour le contrôle."

Artikel 55 Zusatzbericht

¹ Der Abschlussprüfer kann zuhanden des zuständigen Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans einen zusätzlichen Bericht mit Feststellungen über die Buchführung, die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem, die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung erstatten.

Article 55 Rapport complémentaire

Le contrôleur des comptes peut établir à l'intention de l'organe de gestion ou de surveillance compétent un rapport complémentaire contenant des constatations relatives à la comptabilité, l'établissement des comptes annuels, le système de contrôle interne, l'exécution et le résultat du contrôle.

Articolo 55 Rapporto complementare

Il revisore contabile può redigere all'attenzione dell'organo di gestione o di vigilanza competente un rapporto complementare con indicazioni concernenti la contabilità, il rendiconto, il sistema interno di controllo, lo svolgimento e il risultato della verifica.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Artikel 729a OR (vgl. Art. 72 RRG) soll gestrichen werden. Neu wird analog dem bisher gebräuchlichen Managementletter nunmehr der Zusatzbericht gesetzlich verankert. Die Abgabe des Zusatzberichts ist dabei nicht obligatorisch, d.h. es liegt im freien Ermessen des Abschlussprüfers bei Bedarf nebst der formellen Berichterstattung (Prüfungsbericht) auf besondere Vorkommnisse, die keine Einschränkung rechtfertigen, hinzuweisen oder Empfehlungen abzugeben.

Diese Neuerung stellt hinsichtlich des Berichterstattungswesens der Abschlussprüfer qualitativ keine Verbesserung dar.

TI Si ritiene importante mantenere la situazione attuale (art. 729a CO) che prevede l'obbligatorietà per il revisore di allestire un rapporto complementare. Interessate sarebbero soltanto le grandi aziende ai sensi dell'art. 35 LRR.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EFK Im Zusatzbericht sollten auch "*Empfehlungen*" gemacht werden können.

KBVG Als "Kann"-Bestimmung nicht hinreichend, siehe Art. 56 hienach.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Antrag:

Randtitel: *Zusätzliche Berichterstattung*

Abs. 1:

Der Abschlussprüfer kann zuhanden des zuständigen Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans einen zusätzlichen Bericht mit Feststellungen über die Buchführung, die Rechnungslegung, die Interne Kontrolle, die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung erstatten.

VEB Unseres Erachtens ist der Zusatzbericht ein absolutes „Muss“ und gehört zu jeder Revision. Der Wortlaut ist wie folgt zu präzisieren:

Der Abschlussprüfer muss zuhanden des zuständigen Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans einen zusätzlichen Bericht mit Feststellungen über die Buchführung, die Rechnungslegung, den Umgang mit internen und externen Risiken, die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung erstellen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC A notre avis le rapport complémentaire est une obligation et devrait faire partie intégrante du contrôle. Ainsi il faudrait préciser :

« Le contrôleur des comptes doit établir à l'intention de l'organe de gestion ou de surveillance compétent un rapport complémentaire contenant des constatations relatives à la comptabilité, l'établissement des comptes annuels, le système interne, l'exécution et le résultat du contrôle. »

Artikel 56 Meldepflicht

¹ Stellt der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Prüfung Verstösse gegen das Gesetz oder die interne Ordnung der Organisation fest, so meldet er dies schriftlich dem obersten Geschäftsführungsorgan.

² Bestehen Anhaltspunkte, dass das oberste Geschäftsführungsorgan an den Verstössen beteiligt ist oder ergreift es keine angemessenen Massnahmen, so geht die Meldung auch an die Gesellschafterversammlung oder, im Fall der Stiftung, an die Aufsichtsbehörde.

Article 56 Obligation d'annoncer

¹ Si, au cours de son contrôle, le contrôleur des comptes constate des violations de la loi ou de l'organisation interne de l'entité, il en avertit par écrit l'organe de gestion le plus élevé.

² S'il y a lieu de craindre que l'organe de gestion le plus élevé soit impliqué dans les violations ou si cet organe ne prend aucune mesure appropriée, l'avis est également envoyé à l'assemblée des associés ou, dans le cas d'une fondation, à l'autorité de surveillance.

Articolo 56 Notifica obbligatoria

¹ Se nel corso della sua verifica il revisore contabile constata infrazioni alla legge o all'ordinamento interno dell'organizzazione, lo notifica per scritto all'organo di gestione supremo.

² Se vi sono indizi che l'organo supremo di gestione è implicato nelle infrazioni o se detto organo non adotta alcuna misura adeguata, la nota va anche all'assemblea dei soci oppure, nel caso di una fondazione, all'autorità di vigilanza.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Absatz 2 ist der letzte Satz wie folgt zu ergänzen:

"... an die Gesellschafterversammlung oder, im Fall der Stiftung oder der Vorsorgeeinrichtung, an die Aufsichtsbehörde."

Da nicht alle Stiftungen Vorsorgeeinrichtungen und nicht alle Vorsorgeeinrichtungen Stiftungen sind, kommen wir um diese Formulierung nicht herum.

Im Übrigen ist der Begriff "Gesellschafterversammlung" mit dem Fusionsgesetz abzustimmen, wo von "Mitgliederversammlung" gesprochen wird.

GE Art. 56, al. 2: Sont soumises à la surveillance étatique, non seulement les fondations, mais aussi les institutions de prévoyance (qui peuvent être constituées également sous la forme d'institutions de droit public ou de coopératives). En conséquence, cet alinéa devrait être complété comme suit :

"... l'avis est également envoyé à l'assemblée des associés ou, dans le cas d'une fondation ou d'une institution de prévoyance, à l'autorité de surveillance."

NE Article 56, alinéa 2 : Il conviendrait de mentionner expressément les institutions de prévoyance et les fondations.

NW Art. 56: Im Gegensatz zur Mehrheit der restlichen Artikel wird hier auf die stiftungsrechtlichen Bestimmungen hingewiesen. Dies ist zu begrüssen.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Es sind Vorsorgeeinrichtungen und Stiftungen ausdrücklich zu erwähnen. Wichtig ist uns, dass Aufsicht nicht gestrichen wird.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

TS Transparency Switzerland geht davon aus, dass der neue Art. 56 über die Meldepflicht von Gesetzesverstössen weiter geht, als der Art. 729b Abs. 1 des OR, der nur Gesetzesverstösse im Zusammenhang mit der Rechnungslegung umfasste.

Transparency Switzerland fordert den Bundesrat auf, in seiner Botschaft klarzustellen, dass mit Art. 56 alle Gesetzesverstösse inklusive der Bestechung inländischer und ausländischer Beamter sowie die privatrechtliche Bestechung nach Art. 4 UWG erfasst sind.

Artikel 57 Abnahme der Rechnung und Gewinnverwendung

¹ Die Organisation darf die Jahresrechnung nur dann abnehmen und über die Verwendung des Gewinnes beschliessen, wenn ein Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung vorliegt und ein Abschlussprüfer anwesend ist.

² Fasst die Organisation einen solchen Beschluss, ohne dass ihr der Prüfungsbericht vorliegt, so ist er nichtig. Ist kein Abschlussprüfer anwesend, so ist der Beschluss anfechtbar.

³ Auf die Anwesenheit eines Abschlussprüfers kann das beschliessende Organ durch einstimmigen Beschluss verzichten.

Article 57 Approbation des comptes et emploi du bénéfice

¹ Pour approuver les comptes annuels et décider de l'emploi du bénéfice, il est nécessaire de disposer d'un rapport relatif au contrôle des comptes annuels et qu'un contrôleur des comptes soit présent.

² Les décisions visées au premier alinéa sont nulles si aucun rapport n'est présenté et annulables si aucun contrôleur n'est présent.

³ L'organe d'approbation peut, par une décision prise à l'unanimité, renoncer à la présence d'un contrôleur des comptes.

Articolo 57 Approvazione dei conti e impiego dell'utile

¹ L'organizzazione può approvare il conto annuale e decidere circa l'impiego dell'utile soltanto se dispone di un rapporto di verifica del conto annuale e in presenza di un revisore contabile.

² Le decisioni di cui al capoverso 1 sono nulle se non si dispone di alcun rapporto di verifica ed impugnabili se il revisore è assente.

³ L'organo d'approvazione può con voto unanime rinunciare alla presenza di un revisore contabile.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Familienunternehmen werden entsprechend Absatz 3 auf die Anwesenheit eines Abschlussprüfers verzichten, wenn sie mit dessen Bericht nicht einverstanden sind. Bis zur Wahl eines neuen Abschlussprüfers werden sie dann ein Jahr zuwarten. Diesen Machenschaften ist entgegenzutreten, wenn die Stellung des Abschlussprüfers gestärkt werden soll.

GE Art. 57: Est-il possible de décider - et à quelle majorité - que l'on renonce à la présence du contrôleur de comptes ?

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

ASIP Art. 57 Abs. 1 und 2 VE sehen unter anderem vor, dass die Organisation über die Verwendung des Gewinnes nur in Anwesenheit des Abschlussprüfers beschliessen kann. Andernfalls ist der Beschluss anfechtbar, unter Umständen sogar nichtig. Allerdings kann aufgrund von Art. 57 Abs. 3 VE das beschliessende Organ durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit eines Abschlussprüfers verzichten.

Vorsorgeeinrichtungen sind keine gewinnorientierten Unternehmungen. Eine allfällige Verteilung des Gewinns bzw. der freien Mittel folgt anderen Grundsätzen als bei gewinnorientierten Unternehmungen. Grundlage ist regelmässig eine versicherungstechnische Beurteilung und Empfehlung des Pensionsversicherungsexperten. Die Anwesenheit des Abschlussprüfers macht unter diesen Umständen keinen Sinn, weshalb diese Regelung für Vorsorgeeinrichtungen nicht übernommen werden sollte. Wenn bei solchen Beschlüssen auch bei Vorsorgeeinrichtungen eine entsprechende Fachperson anwesend sein soll, müsste dies der Pensionsversicherungsexperte sein, nicht der Abschlussprüfer.

fenaco Abs. 3 neu:

Auf die Anwesenheit eines Abschlussprüfers kann bei Organisationen, welche die Grössenmerkmale im Sinn von Artikel 43 nicht erfüllen, verzichtet werden. Bei den übrigen Organisationen kann das beschliessende Organ durch einen Beschluss mit einer 2/3 Mehrheit der anwesenden Stimmen ebenfalls auf die Anwesenheit eines Abschlussprüfers verzichten.

Begründung: Der vorgeschlagene Text erscheint uns etwas unklar und zu streng.

SBauerV wie fenaco

SGV Der Begriff „Gewinn“ sollte ersetzt werden durch „Bilanzgewinn / Bilanzverlust“.

Wichtig ist, dass gemäss Abs. 3 nach wie vor auf die Anwesenheit des Abschlussprüfers an der Jahresversammlung verzichtet werden kann, wenn das zuständige Gremium – bei einer Aktiengesellschaft die Generalversammlung – dies einstimmig beschliesst.

STV vgl. die Ausführungen zu Art. 54

Artikel 58 Auskunftsrecht und Geheimhaltung

¹ Die geschäftsleitenden Organe der geprüften Organisation übergeben dem Abschlussprüfer alle erforderlichen Unterlagen und erteilen ihm die benötigten Auskünfte, auf Verlangen auch schriftlich.

² Der Abschlussprüfer wahrt bei der Berichterstattung und Auskunfterteilung das Geheimnis über seine Feststellungen bei der Prüfung, soweit er nicht zur Bekanntgabe verpflichtet ist.

Article 58 Droit aux renseignements et maintien du secret

¹ Les organes de gestion de l'entité soumise au contrôle remettent au contrôleur des comptes tous les documents nécessaires. Ils lui communiquent les renseignements dont il a besoin, par écrit s'il le demande.

² Lorsqu'il établit son rapport et donne des renseignements, le contrôleur des comptes tient secrètes les constatations qu'il a faites lors du contrôle, dans la mesure où il n'est pas tenu de les révéler.

Articolo 58 Diritto d'informazione e tutela del segreto

¹ Gli organi di gestione dell'organizzazione sottoposta a verifica consegnano al revisore contabile tutti i documenti necessari e gli forniscono le informazioni di cui necessita, su domanda anche per scritto.

² Nella redazione del rapporto e quando fornisce informazioni, il revisore contabile mantiene il segreto su quanto constatato nel corso della verifica, sempre che non sia obbligato a fornire ragguagli in merito.

Kantone / Cantons / Cantoni

TG Art.58 Abs. 2: Es sollte präzisiert werden, dass die Schweigepflicht nur gegenüber Externen zu beachten ist.

TI Art. 58 cpv. 2: Si ritiene inutile la prima parte della frase "Nella redazione del rapporto e quando fornisce informazioni" in quanto si tratta di attività che per definizione sono di competenza del revisore.

L'attuale formulazione (art. 730 CO cpv. 2) è comunque preferibile in quanto definisce nei confronti di chi va mantenuto il riserbo, "*a singoli azionisti o a terzi*".

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KSBS Art. 58 des Entwurfes übernimmt im wesentlichen den Inhalt von Art. 730 OR im Bezug auf die Verschwiegenheitspflicht der Revisoren. Die Bestimmung kann zu Unsicherheiten führen, wenn Revisoren als Zeugen im Strafverfahren aussagen sollen. Zur Verdeutlichung wäre es deshalb angebracht, im neuen Art. 58 zu präzisieren, dass die Verschwiegenheitspflicht dem Richter im Strafverfahren nicht entgegengehalten werden kann.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

THK Antrag Abs. 1:

Die geschäftsführenden Organe der geprüften Organisation übergeben dem Abschlussprüfer alle erforderlichen Unterlagen und erteilen ihm die benötigten Auskünfte, auf Verlangen auch schriftlich.

6. Abschnitt: Freiwillige Revision

Section 6: Contrôle volontaire

Sezione 6: Revisione volontaria

Artikel 59 Anwendbare Bestimmungen

Bei Wahl von Variante I in Artikel 43

¹ Lässt eine Organisation ohne Revisionspflicht eine Revision durchführen, so sind dafür die Bestimmungen dieses Gesetzes anzuwenden, mit Ausnahme von Artikel 44 Absatz 1.

² Der Abschlussprüfer muss in diesem Fall zur Prüfung nach Art und Grösse der Organisation befähigt sein.

Bei Wahl von Variante II in Artikel 43

Lässt eine Organisation ohne Revisionspflicht eine Revision durchführen, so sind dafür die Bestimmungen dieses Gesetzes anzuwenden.

Article 59 Dispositions applicables

En cas de choix de la variante I à l'article 43

¹ Si une entité fait procéder au contrôle de ses comptes annuels sans en avoir l'obligation, les dispositions sur le contrôle sont applicables à l'exception de l'article 44 alinéa 1.

² Dans ce cas, le contrôleur des comptes doit avoir des qualifications adaptées à la nature et à la taille de l'entité contrôlée.

En cas de choix de la variante II à l'article 43

Si une entité fait procéder au contrôle de ses comptes annuels sans en avoir l'obligation, les dispositions sur le contrôle sont applicables.

Articolo 59 Disposizioni applicabili

Nel caso della variante I art. 43

¹ Se un'organizzazione lascia effettuare una revisione senza esservi obbligata, sono applicabili le disposizioni della presente legge, ad eccezione dell'articolo 44 capoverso 1.

² In tal caso il revisore contabile deve avere le qualifiche corrispondenti alla natura e la grandezza delle organizzazioni verificate

Nel caso della variante II art. 43

Se un'organizzazione lascia effettuare una revisione senza esservi obbligata, sono applicabili le disposizioni della presente legge.

Kantone / Cantons / Cantoni

- BE** Wir geben der zweiten Variante den Vorzug.
- BL** wie BE
- GL** wie BE
- SG** wie BE
- SZ** Die Variante I wird vorgezogen.
- TG** wie BE
- TI** Richiamato l'art. 43 la scelta cade sulla seconda variante. Per quanto concerne la formulazione linguistica, e considerato come l'iniziativa spetta all'azienda, si propone di stralciare il termine "lascia" in quanto non significativo e di sostituirlo con "*commissiona*".

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

- KBVG** Es ist der Variante II zu folgen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- AGES** Im Falle der freiwilligen Revision des Einzelabschlusses von Stiftungen und Vereinen muss ein *geeigneter Revisor* genügen. Dies ist in Art. 59 VE RRG - welche Textvariante auch gewählt wird - festzuhalten.
- KSS** Variante II wird vorgezogen.
- SGV** Auch wenn kleine Unternehmen von der Revisionspflicht befreit werden, können doch Umstände wie z.B. der Druck durch Kreditgeber dazu führen, dass die Rechnung trotzdem geprüft werden muss. Dabei haben die gleichen Kriterien zu gelten wie bei der gesetzlich vorgeschriebenen Revision.
- STV** Antrag: Variante I (ohne letzten Satzteil im Abs. 1)
- THK** Antrag:
Titel des 6. Abschnitts: *Freiwillige Prüfung*
Abs. 1:
Lässt eine Organisation ohne Revisionspflicht eine Revision durchführen, so sind dafür die Bestimmungen dieses Gesetzes anzuwenden.
- VEB** Bei diesem Artikel soll nur die Variante I Gültigkeit erhalten.
- Vorort** Dieser Artikel ist ersatzlos zu streichen. Es ist nicht ersichtlich, warum eine Organisation, die grundsätzlich nicht revisionspflichtig ist, sollte sich freiwillig einer Revision unterziehen (jeder Verein bestimmt zwecks Kontrolle der Buchführung einen "Revisor"), lediglich durch Revisoren, die Art. 44 Abs. 2 ff entsprechen müssen, revidiert werden kann. Insbesondere bei den Vereinen wird die "Revision" durch Mitglieder durchgeführt. Mitglieder eines Vereins sind aber gleichzeitig Mitglieder eines Organs dieses Vereins, nämlich der Mitgliederversammlung. Eine Organisation, die nicht revisionspflichtig ist, sollte sich freiwillig kontrollieren können, ohne dass ein gesetzeskonformer "Revisor" zu berufen ist.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC La variante I devrait être retenue.

**5. TITEL: PUBLIZITÄT
TITRE 5: PUBLICITE
TITOLO QUINTO: PUBBLICITÀ**

Artikel 60 Einsichtnahme

Alle Organisationen haben den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in den Geschäftsbericht, sowie gegebenenfalls in den Bericht des Abschlussprüfers zu gewähren.

Article 60 Consultation

Tout créancier qui démontre un intérêt digne de protection doit être autorisé à consulter le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport du contrôleur des comptes.

Articolo 60 Consultazione

Tutte le organizzazioni sono tenute a garantire ai creditori che dimostrano di avere un interesse degno di protezione, la consultazione della relazione sulla gestione nonché, se del caso, del rapporto del revisore contabile.

Kantone / Cantons / Cantoni

GE S'agit-il des créanciers actuels ? Potentiels ? A qui le créancier doit-il s'adresser ?

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Nous demandons que les employées et employés puissent être autorisés à consulter le rapport de gestion ainsi que le rapport du contrôleur de compte dans la mesure où doit leur être reconnu un intérêt digne de protection à connaître la politique d'entreprise pratiquée par leur employeur.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold Diese Bestimmung geht zu weit, da sie sich auf alle Organisationen bezieht. Wenn ein Gläubiger Zweifel an der Wahrung seiner Interessen hat, so kann er bei Vertragsabschluss die Einsichtnahme in den Geschäftsbericht und Bericht des Abschlussprüfers zur Bedingung machen. Die Interessen des Gläubigers werden im SchKG genügend geregelt. Art. 60 sollte daher gestrichen werden.

SBankV Art. 60 und 61:

Grosse Organisationen gemäss Art. 35 müssen die Vorschriften dieser beiden Artikel erfüllen. Im Begleitbericht (S. 57) wird dargelegt, dass die neuen Vorschriften zur Rechnungslegung und Berichterstattung für alle

Gesellschaftsformen des Privatrechts mit juristischer Persönlichkeit (AG, Kommandit-AG, GmbH, Genossenschaft) Anwendung finden soll. Unklar ist, ob Kollektiv- und Kommanditgesellschaften davon befreit sind.

- SGB** Wir begrüßen es, dass für kleine und mittlere Organisationen ein Einsichtsrecht der Gläubigerinnen und Gläubiger eingeführt wird, verlangen aber, dass dieses Einsichtsrecht zwingend auch den Arbeitnehmenden zusteht. Gerade sie können – sehr leicht und unfreiwillig – in die Funktion von Gläubigerinnen und Gläubigern geraten.
- SGV** Art. 60 und 61:
Die Einsichtnahme in den Geschäftsbericht gilt für alle Unternehmensformen, ungeachtet ihrer Rechtsform und Grösse. Wichtig ist, dass die Einsicht nur Gläubigern zu gewähren ist, welche ein schutzwürdiges Interesse nachweisen können.
Es fragt sich, ob nicht – gemäss heute gültigem Recht nach Art. 963 OR – beigefügt werden sollte: „und der Richter diese Unterlagen für den Beweis als notwendig erachtet“. Es könnte sich sonst nämlich eine Praxis herausbilden, dass alle Gläubiger eines Unternehmens grundsätzlich ein Einsichtsrecht in die Geschäftsbücher geltend machen könnten, was vermieden werden muss.
- STV** Ergänzungsantrag:
Alle Organisationen haben den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, und bei denen der Richter dies als gegeben erachtet, Einsicht in den Geschäftsbericht zu gewähren.
Begründung: Dies entspricht heute gültigem Recht nach Art. 963 OR, womit vermieden wird, dass alle Gläubiger grundsätzlich ein Einsichtsrecht in die Geschäftsbücher geltend machen können.
- THK** Es wird davon ausgegangen, dass dem obersten Organ der Organisation diese Recht auch zustehen.
- VEBIT** Eine Einsichtnahme der Gläubiger, "die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen", ist zu präzisieren in die ein schutzwürdiges Interesse haben und bei denen der Richter dies als gegeben erachtet. (OR Art. 963).
- Vorort** Diese Bestimmung geht so weit, dass sie sich auch auf kleine Organisationen bezieht. Wenn ein Gläubiger Zweifel an der Wahrung seiner Interessen hat, so kann er bei Vertragsabschluss die Einsichtnahme in den Geschäftsbericht und den Bericht des Abschlussprüfers zur Bedingung machen. Die Interessen des Gläubigers werden im SchKG genügend geregelt. Art. 60 sollte daher gestrichen werden. Falls auf den Streichungsantrag nicht eingetreten wird, muss die Einsichtnahme entsprechend geltendem Recht (Art. 963 OR) auf Fälle des Nachweises eines schutzwürdigen Interesses, und wenn der Richter diese Unterlagen für den Beweis als notwendig erachtet, begrenzt sein.
- VSA** Das Recht auf Einsichtnahme in den Geschäftsbericht gem. Art. 60 muss nicht nur den Gläubigern, sondern auch den Arbeitnehmenden zugestanden werden.
- VSWK** Vgl. die Ausführungen unter Art. 35 VE RRG.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OdA Cette disposition prévoit la consultation des comptes par tout créancier qui démontre un intérêt digne de protection. Il est injustifié de limiter la possibilité de consulter les comptes aux seuls créanciers. Les comptes ne s'adressent pas qu'aux créanciers mais également à d'autres destinataires comme les actionnaires, les salariés ou les fournisseurs. Il faut donc étendre la possibilité de consulter la comptabilité à quiconque démontre un intérêt digne de protection.

Artikel 61 Veröfentlichung

¹ Grosse Organisationen im Sinne von Artikel 35 haben ihre Jahresrechnung mit dem Bericht des Abschlussprüfers im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die es innerhalb eines Jahres nach Ablauf der Abschlussfrist gemäss Artikel 7 Absatz 1 verlangt, auf deren Kosten in einer Ausfertigung zuzustellen.

² Organisationen, die zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung verpflichtet sind, haben anstelle der Einzelrechnung die konsolidierte Rechnung mit dem Bericht des Abschlussprüfers entsprechend zugänglich zu machen, sofern die Gruppe als ganze die Grössenmerkmale überschreitet.

Article 61 Publication

¹ Les grandes entités au sens de l'article 35 doivent publier leurs comptes annuels, ainsi que le rapport des contrôleurs des comptes dans la Feuille officielle suisse du commerce ou les délivrer à toute personne qui en fait la demande dans les douze mois à compter de la date d'expiration du délai pour l'établissement du rapport de gestion (article 7 alinéa 1), en un exemplaire et aux frais du requérant.

² Les entités qui sont tenues d'établir des comptes consolidés doivent rendre accessibles en lieu et place des comptes individuels les comptes consolidés avec le rapport des contrôleurs des comptes, pour autant que le groupe dans son ensemble dépasse les critères de taille déterminants pour les grandes entités.

Articolo 61 Pubblicazione

¹ Le grandi organizzazioni ai sensi dell'articolo 35 sono tenute a pubblicare il loro conto annuale con il rapporto del revisore contabile nel Foglio ufficiale svizzero di commercio oppure ad inviarne un esemplare, a spese del richiedente, ad ogni persona che ne faccia richiesta entro un anno dalla data di chiusura di cui all'articolo 7 capoverso 1.

² Le organizzazioni tenute a redigere un conto consolidato devono consentire l'accesso al conto consolidato e al rapporto del revisore contabile invece che al conto individuale, sempre che nel suo insieme il gruppo superi gli ordini di grandezza determinanti.

Kantone / Cantons / Cantoni

JU Alinéa 2: Pour les raisons évoquées sous chiffre 301.062 ci-devant, il serait souhaitable d'élargir quelque peu les obligations des entités contrôlées en matière de publicité.

NW Art. 61: Die gesetzlichen Informationspflichten der Vorsorgeeinrichtungen sind zu beachten.

- TI** Manca la definizione di "grande gruppo".
 Se sussiste analogia tra grande gruppo e grande azienda (organizzazione) ai sensi dell'art. 35 cpv. 1, occorre menzionarlo in modo esplicito.

Universitäten / Universités / Università

- UniFR** Diese Vorschriften erscheinen unverhältnismässig. Wer läse diese umfangreichen Publikationen im SHAB? Es genügt, wenn jede interessierte Person - ähnlich der Regelung für die Banken (Art. 26 Abs. 1 BankV) - eine Ausfertigung der Jahresrechnung verlangen kann. Dabei ist eine vom Bankengesetz abweichende Kostenregelung vertretbar.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- IndHold** Gemäss Art. 61 Abs. 1 RRG sind sog. grosse Organisationen zur Publikation ihrer Jahresrechnung (Einzelabschluss) verpflichtet. Nach Art. 61 Abs. 2 RRG müssen jedoch konsolidierungspflichtige Unternehmen (von einer gewissen Grösse) anstelle des Einzelabschlusses die konsolidierte Rechnung veröffentlichen.

Aus dem Gesetzeswortlaut sowie den Kommentaren ist nicht klar ersichtlich, dass die Verpflichtung zur Veröffentlichung des Einzelabschlusses (Abs. 1) nicht gilt, wenn die betreffende grosse Organisation Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe ist.

Da das konsolidierungspflichtige Unternehmen nach Art. 61 Abs. 2 RRG nur eine konsolidierte Rechnung veröffentlichen muss und andererseits für sog. Zwischenholdings die Konsolidierungspflicht entfällt (Art. 39 RRG), müsste die Publikationspflicht konsequenterweise auch für all diejenigen grossen Organisationen entfallen, die Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe sind.

Dafür spricht auch Art. 60 RRG, nach dem alle Organisationen verpflichtet sind, den Gläubigern mit einem schutzwürdigen Interesse die Einsichtnahme in den Geschäftsbericht (u.a. Einzelrechnung) zu gewähren.

Wir plädieren dafür, im Gesetz ausdrücklich zu verankern, dass die Publikationspflicht für den Einzelabschluss nicht gilt für grosse Organisationen, die Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe sind.

Vorgeschlagener Wortlaut: Art. 61 Abs. 3 (neu) Veröffentlichung:

"Gehört eine Organisation zu einer Gruppe, die eine konsolidierte Rechnung erstellt, so entfällt für sie die Verpflichtung aus Abs. 1."

Wie unter Punkt 3.6 bereits erläutert, soll bei Einzelabschlüssen konsolidierender Organisationen nicht verlangt werden, dass aufwendige Angaben vorbereitet werden müssen, ohne dass diese publiziert werden.

Vorgeschlagener Wortlaut: Art. 61 Abs. 4 (neu):

"Bei Organisationen, die unter Abs. 2 und 3 fallen, ist beim Einzelabschluss die Befolgung der angewendeten Regelwerke nur soweit notwendig, als dies zur Erfüllung der in diesem Gesetz verlangten Gliederung und Offenlegung erforderlich ist."

Durch diesen Absatz kann verhindert werden, dass beim Einzelabschluss umfangreiche Arbeiten zur Erstellung nicht publizierter Informationen anfallen. Die Angaben, welche für die Offenlegung im Zusammenhang mit der publizierten Konsolidierung benötigt werden, wären gemäss vorgeschlagenem Art. 61 Abs. 4 vollumfänglich zu erstellen.

THK Dieser Artikel geht weiter als bisher im Aktienrecht (Art. 697h). Aufgrund der Grössenkriterien für grosse Organisationen werden auch mittlere Familiengesellschaften publizitätspflichtig. Dies sollte nochmals überdacht werden. Antrag:

Abs. 1:

Grosse Organisationen im Sinne von Artikel 35 haben ihre Jahresrechnung mit dem Bericht des Abschlussprüfers im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die es innerhalb eines Jahres nach Ablauf der Abschlussfrist gemäss Artikel 7 Absatz 1 verlangt, in einer Ausfertigung zuzustellen. Die entsprechenden Kosten sind von der nachfragenden Person zu tragen.

Abs. 2:

Organisationen, die zur Erstellung einer konsolidierten Rechnung verpflichtet sind, haben anstelle des Einzelabschlusses die konsolidierte Rechnung mit dem Bericht des Abschlussprüfers entsprechend zugänglich zu machen, sofern die Gruppe als ganze die Grössenmerkmale überschreitet.

VFGI Der VFGI beantragt, den Kreis der zur Veröffentlichung verpflichteten Unternehmen auf börsenkotierte Unternehmen zu beschränken. Ebenso fordern wir auch in Artikel 61 den Nachweis eines schutzwürdigen Interesses. In Anlehnung an Artikel 963 OR regen wir an den folgenden Passus beizufügen: " ... und der Richter diese Unterlagen für den Beweis als notwendig erachtet." Es könnte sich sonst nämlich eine Praxis herausbilden, dass alle Gläubiger eines Unternehmens grundsätzlich ein Einsichtsrecht in die Geschäftsbücher geltend machen könnten. Dies gilt es unter allen Umständen zu verhindern.

Vorort Gemäss Art. 61 Abs. 1 RRG sind sog. grosse Organisationen zur Publikation Ihrer Jahresrechnung (Einzelabschluss) verpflichtet. Bei Verpflichtung zur Konsolidierung wird anstelle des Einzelabschlusses die konsolidierte Rechnung veröffentlicht. Es muss klargestellt werden, dass die Verpflichtung zur Veröffentlichung des Einzelabschlusses nicht gilt, wenn die betreffende grosse Organisation Teil einer konsolidierungspflichtigen Gruppe ist.

VSIG wie VFGI

VSWK Vgl. die Ausführungen unter Art. 35 VE RRG.

6. TITEL: KAPITALVERLUST, ÜBERSCHULDUNG UND ZAHLUNGSUNFÄHIGKEIT

TITRE 6 : PERTE DE CAPITAL, SURENDETTEMENT ET INSOLVABILITE

TITOLO SESTO: PERDITA DI CAPITALE, ECCE DENZA DI DEBITI ED INSOLVENZA

1. Kapitel: Kapitalverlust

Chapitre 1: Perte de capital

Capitolo 1: Perdita di capitale

Artikel 62 Kapitalverlust bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Zeigt die letzte Jahresbilanz, dass die Hälfte des Aktienkapitals einer Aktiengesellschaft, des Stammkapitals einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder des Genossenschaftskapitals einer Genossenschaft mit Anteilscheinen nicht mehr gedeckt ist, orientiert das oberste Geschäftsführungsorgan unverzüglich die Gesellschafter und teilt ihnen mit, welche Sanierungsmassnahmen ergriffen werden sollen.

Article 62 Perte de capital pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives

S'il ressort du dernier bilan annuel que la moitié du capital-actions d'une société anonyme, du capital social d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative n'est plus couverte, l'organe de gestion le plus élevé en informe sans délai les actionnaires ou les associés et leur indique les mesures d'assainissement à prendre.

Articolo 62 Perdita di capitale in società di capitale e società cooperative

Se dall'ultimo bilancio annuale risulta che la metà del capitale azionario di una società anonima, del capitale sociale di una società a garanzia limitata o del capitale sociale di una società cooperativa non è più coperta da quote, l'organo di gestione supremo ne informa senza indugio i soci e comunica loro le misure di risanamento da adottare.

Kantone / Cantons / Cantoni

- GE** Art. 62: Il y a lieu d'indiquer "capital social" (et non pas "capital-actions").
A la fin de l'article, il nous semble plus opportun de se référer aux *"mesures d'assainissement qu'il suggère de prendre"*.
- SG** Artikel 62ff RRG: Bei der Kapitalverschuldung, Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erachten wir es als positiv, dass die bewährte Lösung nach Aktienrecht neu auch für Nicht-Kapitalgesellschaften gelten.
- TI** Si ritiene che in riferimento alla società cooperativa la formulazione dell'art. 903 cpv. 3 CO sia più chiara. Proponiamo pertanto di aggiungere la seguente precisazione:
"che ha emesso certificati di quote",
togliendo "da quote". In effetti per le cooperative che non hanno capitale l'art. 62 LRR non ha senso.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Les employées et employés devraient également être informés des mesures d'assainissement préconisées par l'organe de gestion.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB Bei einer Kapitalunterdeckung sind nicht nur die Gesellschafterinnen und Gesellschafter, sondern vor allem auch die Arbeitnehmenden sofort zu orientieren.

STV Änderungsantrag:

Zeigt die letzte Jahresbilanz, dass die Hälfte des Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nicht mehr gedeckt ist, orientiert das oberste Geschäftsführungsorgan und teilt ihnen mit, welche Sanierungsmassnahmen ergriffen werden.

Begründung: Zum Schutz der Gläubiger ist es entscheidend, dass sie informiert werden, wenn das Eigenkapital nur noch zur Hälfte gedeckt ist und dass Sanierungsmassnahmen ergriffen werden und nicht „werden sollen“.

THK Der Begriff "unverzüglich" stammt aus dem Art. 725 Abs. 1 OR. Dort geht es aber bloss um eine Orientierung. Wenn aber konkrete Sanierungsmassnahmen dargelegt werden sollen, ist möglicherweise eine unverzügliche Orientierung nicht möglich (gleicher Mangel in Art. 725 Abs. 1 OR).

Antrag:

"Unverzüglich" ist durch einen weniger strengen und realistischeren Ausdruck zu ersetzen.

VSA Sind die in Artikel 62 enthaltenen Voraussetzungen gegeben, müssen zwingend nebst den Gesellschaftern auch die Arbeitnehmenden sofort orientiert werden.

2. Kapitel: Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit

Chapitre 2 : Surendettement et insolvabilité

Capitolo 2: Eccedenza di debiti ed insolvenza

Artikel 63 Zwischenbilanzen und Einberufung der Versammlung

¹ Besteht begründete Besorgnis, dass eine Organisation aufgrund des Einzelabschlusses überschuldet oder dass sie zahlungsunfähig ist, so

- a. erstellt das oberste Geschäftsführungsorgan unverzüglich je eine Zwischenbilanz des Einzelabschlusses zu Fortführungs- und zu Liquidationswerten und lässt sie vom Abschlussprüfer prüfen;
- b. beruft es gleichzeitig eine Gesellschafterversammlung ein und beantragt ihr Sanierungsmassnahmen.

² In einer Organisation, die keinen Abschlussprüfer hat, ernennt das oberste Geschäftsführungsorgan für die Prüfung der Zwischenbilanzen eine fachkundige Person.

Article 63 Bilan intermédiaire et convocation de l'assemblée

¹ S'il existe des raisons sérieuses d'admettre que sur la base de ses comptes individuels, une entité est surendettée ou qu'une entité est insolvable, l'organe supérieur chargé de la gestion :

- a. Fait établir sans délai un bilan intermédiaire des comptes individuels aux valeurs de continuation et de liquidation et les fait vérifier par le contrôleur des comptes;
- b. Convoque simultanément une assemblée générale ou une assemblée des associés et lui propose des mesures d'assainissement.

² Si l'organisation n'a pas de contrôleur des comptes, l'organe de gestion le plus élevé désigne une personne compétente pour le contrôle des bilans intermédiaires.

Articolo 63 Bilanci intermedi e convocazione dell'assemblea

¹ Se esiste fondato timore che in base al conto individuale un'organizzazione abbia un'eccedenza di debiti o sia insolubile, l'organo supremo di gestione:

- a. allestisce immediatamente un bilancio intermedio del conto individuale stimando i beni secondo il valore d'esercizio e di liquidazione e lo sottopone alla verifica del revisore contabile;
- b. convoca nel contempo l'assemblea generale dei soci e le propone misure di risanamento.

² Se l'organizzazione non dispone di alcun revisore contabile, per la verifica dei bilanci intermedi l'organo di gestione supremo designa una persona competente.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Der Begriff "fachkundige Person" in Absatz 2 sollte durch den Begriff des "zugelassenen Abschlussprüfers" ersetzt werden. Dieser hat höhere fachliche Anforderungen zu erfüllen. Den Gläubigerinteressen kann dadurch besser Rechnung getragen werden. Speziell wenn begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht (bilanztechnische Grösse), hat das Publikum Anspruch auf eine professionelle, qualitativ einwandfreie Prüfung.

NE Articles 63 à 66 : La réglementation proposée en cas de surendettement et d'insolvabilité nous paraît insuffisamment développée, en ce sens qu'elle n'opère pas les distinctions qui s'imposent, selon que l'entité concernée :

- est une raison individuelle, une société de personnes ou une personne morale
- est ou n'est pas soumise à la poursuite ordinaire par voie de faillite (art. 39 LP).

TI Già commentando l'art. 1 LRR avevamo rilevato come nella legge, ma anche nel rapporto, non si trova traccia del concetto di insolvenza.

Se per insolvenza il legislatore intende l'incapacità di onorare con regolarità i propri debiti a causa di una cronica carenza di liquidità, ciò va chiaramente evidenziato.

Universitäten / Universités / Università

UniFR Diese Vorschriften bestehen durch ihre Klarheit. Besonders dringlich erscheint die Unterstellung aller Organisationen unbeachtlich ihres Rechtsträgers unter die Vorschriften über die Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB Bei Verdacht auf Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit ist nicht nur vom obersten Geschäftsführungsorgan eine Gesellschafterversammlung einzuberufen, sondern auch die Arbeitnehmenden sind sofort zu orientieren.

SGV Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit kann alle Rechtsformen betreffen und entsprechend wurde der Gesetzestext erweitert.

In Unternehmen, die über keinen Abschlussprüfer verfügen, ernennt das oberste Geschäftsführungsorgan für die Prüfung der Zwischenbilanzen eine fachkundige Person. Das Gesetz stellt an die Befähigung keine Bedingungen, was zu begrüssen ist.

THK Abs. 1: Sprachlich inkorrekt, denn aufgrund gibt eine Ursache an, der Einzelabschluss ist jedoch nicht die Ursache. Diese Bemerkung trifft auch auf andere Stellen zu (z. B. Art. 64 Abs. 1). Antrag:

Abs. 1: ... *aufgrund des Einzelabschlusses* ist zu streichen oder dann ist der Sachverhalt anders zu formulieren (z. B. *anhand* oder *gemessen am*).

Abs. 1 lit. a: Bei Zahlungsunfähigkeit kann doch nicht das gleiche, häufig schwerfällige Verfahren mit der Erstellung von zwei Zwischenbilanzen gefordert werden. Ob Zahlungsunfähigkeit besteht, ist auf andere Weise festzustellen.

Der Begriff "Zwischenbilanz des Einzelabschlusses" ist unzutreffend; es ist - wenn schon - die Zwischenbilanz der Organisation. Dass hier nicht die konsolidierte Rechnung massgebend ist, dürfte selbstverständlich sein. Wenn es gleichwohl hervorgehoben werden soll, ist anders zu formulieren. Ebenso in Art. 64 Abs. 1.

Abs 1 lit. b: Eine gleichzeitige Einberufung ergäbe in der Praxis wohl häufig böse Überraschungen. Will man nämlich Sanierungsmassnahmen beantragen, muss man auf das Ergebnis der Zwischenbilanzen abstellen. Die Einberufung wird somit erst möglich sein, wenn man den Fortgang und den Abschluss der Arbeiten zur Zwischenbilanz in etwa abschätzen kann.

VEB Abs. 1 lit. a: Bei diesen schwierigen Sachverhalten sollte der Abschlussprüfer die Anforderungen gemäss Artikel 44 ff erfüllen. Unseres Erachtens ist der Wortlaut wie folgt zu präzisieren:

erstellt das oberste Geschäftsführungsorgan unverzüglich je eine Zwischenbilanz des Einzelabschlusses zu Fortführungs- und zu Liquidationswerten und lässt sie von einem zugelassenen Abschlussprüfer gemäss Artikel 44 ff prüfen.

Abs. 2: Bei diesen schwierigen Sachverhalten sollte der Abschlussprüfer die Anforderungen gemäss Artikel 44 ff erfüllen. Unseres Erachtens ist der Wortlaut wie folgt zu präzisieren:

In einer Organisation, die keinen Abschlussprüfer hat, ernennt das oberste Geschäftsführungsorgan für die Prüfung der Zwischenbilanzen einen zugelassenen Abschlussprüfer gemäss Artikel 44 ff.

VSA Nebst der in Art. 63 Abs. 1 vorgesehenen Einberufung der Gesellschafterversammlung müssen zwingend auch die Arbeitnehmenden sofort informiert werden.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Alinéa 1 lit. a: Dans ces cas complexes, le contrôleur des comptes devrait satisfaire aux exigences de l'article 44. Il s'agirait donc de préciser le texte comme suit :

« Fait établir sans délai un bilan intermédiaire des comptes individuels aux valeurs de continuation et de liquidation et les fait vérifier par le contrôleur des comptes conforme à l'article 44 et suivants. »

Alinéa 2: Dans ces cas complexes, le contrôleur des comptes devrait satisfaire aux exigences de l'article 44. Il s'agirait donc de préciser le texte comme suit :

« Si l'organisation n'a pas de contrôleur des comptes, l'organe de gestion le plus élevé désigne une personne compétente selon l'article 44 et suivants pour le contrôle des bilans intermédiaires. »

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Artikel 63 - Artikel 66:

Verschiedene vorgesehene Regelungen erachten wir als nicht praxistauglich:

So hat gemäss Artikel 63 Abs. 2 in einer Organisation ohne Abschlussprüfer das oberste Geschäftsführungsorgan für die Prüfung der Zwischenbilanz zu Fortführungs- und Liquidationswerten eine fachkundige Person zu ernennen. Gemäss Artikel 65 hat die Benachrichtigung des Gerichts durch den Abschlussprüfer, resp. die fachkundige Person im Falle der offensichtlichen Überschuldung zu erfolgen, sofern diese Pflicht durch das oberste Geschäftsführungsorgan nicht wahrgenommen wird. Gerade die Praxis zeigt aber, dass bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung die erforderlichen Massnahmen nur auf Druck der Revisionsstelle vorgenommen werden. Es besteht hier die Gefahr, dass überschuldete Organisationen ohne Revisionsstelle diesem Artikel nicht nachleben werden. Die heutige Regelung vermag dem Gläubigerschutz besser zu dienen.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage der Haftung des involvierten Treuhänders, welcher für die Buchführung zuständig ist. Falls die Organisation offensichtlich überschuldet ist, das oberste Geschäftsführungsorgan aber keinen Auftrag für die Prüfung der Zwischenbilanz erteilt, stellt sich rasch die Frage der Haftung des involvierten Treuhänders. Hätte dieser, als fachkundige Person, auch ohne Auftrag gemäss Artikel 65 handeln müssen, sofern das oberste Geschäftsführungsorgan seine Pflicht gemäss Artikel 63 und 64 nicht wahrnimmt?

Nachdem das RRG sämtliche Organisationen umfasst (inkl. Einzelfirmen und Personengesellschaften) dürfte die Frage der Überschuldung einer Organisation gerade in diesem Bereich objektiv sehr schwer feststellbar sein, müssten doch auch die privaten Vermögenswerte der voll haftenden Gesellschafter miteinbezogen werden.

Artikel 64 Benachrichtigung des Gerichtes durch das oberste Geschäftsführungsorgan

¹ Ergibt sich aufgrund der Zwischenbilanzen des Einzelabschlusses, dass die Organisation überschuldet ist, oder ist sie zahlungsunfähig, so muss das oberste Geschäftsführungsorgan das Gericht benachrichtigen.

² Das Gericht ist nicht zu benachrichtigen, sofern:

- a. Gläubiger der Organisation im Ausmass der Unterdeckung zu Fortführungswerten im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten und ihre Forderungen stunden; oder
- b. konkrete Aussicht besteht, dass die Überschuldung beziehungsweise die Zahlungsunfähigkeit innerhalb von 60 Tagen seit Erstellung der Zwischenbilanzen beziehungsweise seit Feststellung der Zahlungsunfähigkeit behoben wird.

³ Besteht eine Nachschusspflicht, so ist das Gericht erst zu benachrichtigen, wenn die Überschuldung beziehungsweise die Zahlungsunfähigkeit nicht innerhalb von 60 Tagen nach der Feststellung durch die Nachschusspflichtigen behoben wird.

Article 64 Information au juge par l'organe de gestion le plus élevé

¹ En cas de surendettement ressortant des bilans intermédiaires des comptes individuels ou en cas d'insolvabilité, l'organe de gestion le plus élevé doit en informer le juge.

² Il n'y a pas lieu d'informer le juge :

- a. Si, dans la mesure de l'insuffisance des actifs estimés à leur valeur de continuation, des créanciers de l'entité placent leurs créances à un rang inférieur à celles de tous les autres créanciers et sursoient à l'encaissement de leurs créances; ou
- b. S'il existe des perspectives concrètes d'élimination du surendettement ou de l'insolvabilité dans un délai de soixante jours au plus dès la remise des bilans intermédiaires ou dès la constatation de l'insolvabilité.

³ Si des personnes se sont obligées à procéder à des versements supplémentaires, le juge ne doit être avisé que si ces personnes ne couvrent pas la perte de capital ou ne remédient pas à l'insolvabilité dans un délai de 60 jours.

Articolo 64 Avviso del giudice da parte dell'organo di gestione supremo

¹ Se dai bilanci intermedi del conto individuale risulta che l'organizzazione ha un'eccedenza di debiti o è insolubile, l'organo di gestione supremo avvisa il giudice.

² Non occorre avvisare il giudice qualora:

- a. i creditori dell'organizzazione accettino, per l'insufficienza d'attivo stimata secondo il valore d'esercizio, di essere relegati a un grado inferiore a quello di tutti gli altri creditori e di soprassedere all'incasso dei loro crediti; oppure
- b. vi siano prospettive concrete che il sovraindebitamento o l'insolvenza siano eliminati entro 60 giorni dall'allestimento dei bilanci intermedi o dalla constatazione d'insolvenza.

³ Ove vi sia l'obbligo di fare versamenti suppletivi, il giudice va avvisato soltanto se le persone soggette a tale obbligo non rimediano all'eccedenza di debiti o all'insolvenza entro 60 giorni dalla constatazione.

Kantone / Cantons / Cantoni

- GE** Art. 64, al. 2 a.: Il faudrait peut-être préciser la durée "de subordination".
 Art. 64, al. 2 b.: A notre avis, cette hypothèse devrait être éliminée : les sociétés croient très souvent qu'elles pourront régler leurs problèmes, or c'est au juge de trancher et non pas à l'organe de gestion (qui est juge et partie).

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

- SP** Dans le prolongement des deux remarques ci-dessus, les employées et employés devraient également être informés de l'avis aux juges en cas de surendettement de la société de manière à ce qu'ils puissent éventuellement anticiper la négociation de plans sociaux avant que soient prononcés un sursis concordataire ou l'ouverture de la faillite.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

- SGB** Bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit ist nicht nur das Gericht, es sind auch sofort die Arbeitnehmenden zu benachrichtigen.

- THK** Vgl. die Bemerkungen zu Art. 63.

Abs. 1: Es sollte klarer zum Ausdruck kommen, dass die Benachrichtigung erst bei Unterdeckung beider Zwischenbilanzen erforderlich wird. Antrag:

Ergibt sich anhand der Zwischenbilanzen, dass die Organisation sowohl zu Fortführungs- als auch zu Liquidationswerten überschuldet ist, oder ist sie zahlungsunfähig, so muss das oberste Geschäftsführungsorgan das Gericht benachrichtigen.

Abs. 2 lit. a: "Im Ausmass der Unterdeckung": In der praxisnahen Literatur und auch im GzA Nr. 15 Ziff. 4.19 wird darauf hingewiesen, dass ein Rangrücktritt nur gerade im Ausmass der Unterdeckung meist nicht ausreichen wird. Die im Vorentwurf gewählte Wortlaut ist von der Idee her zwar richtig, verleitet in dieser Formulierung aber zu unzweckmässigen Lösungen.

Die Stundung ist ein Merkmal eines qualitativ hinreichenden Rangrücktritts und braucht somit nicht ausdrücklich gefordert zu werden.

Abs. 2 Ziff. b: Da die Erstellung der Zwischenbilanzen häufig eine zeitraubende Angelegenheit ist, muss klar zum Ausdruck kommen, dass sich die 60 Tage-Frist nicht ab Beginn der Arbeiten bemisst.

Der Aufbau des Artikels 64 wirkt nicht logisch. Die Benachrichtigung in Absatz 1 bezieht sich auf die Überschuldung und auf die Zahlungsunfähigkeit. Die Nichtbenachrichtigung in Absatz 2 hingegen trifft nur auf die Überschuldung zu.

Antrag: Aufbau des Artikels umstellen oder: Ziff. 2 lit. a. beginnen lassen mit:

..., sofern bei Überschuldung Gläubiger der Organisation ...

VEB Abs. 2: Bei diesen schwierigen Sachverhalten sollte der Abschlussprüfer die Anforderungen gemäss Artikel 44 ff erfüllen. Unseres Erachtens ist der Wortlaut wie folgt zu ergänzen:

Bei den unter Absatz 2, a und b erwähnten Ausnahmen sind die Vermögenswerte der Zwischenbilanzen durch einen zugelassenen Abschlussprüfer gemäss Artikel 44 ff auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen.

VSA Sinngemäss sind auch hier die Arbeitnehmenden zu benachrichtigen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin L'organe de gestion le plus élevé doit informer le juge en cas de surendettement ressortant des bilans intermédiaires des comptes individuels ou en cas d'insolvabilité (art.64 al.1)

Si cet organe de gestion n'assume pas cette obligation, le contrôleur des comptes doit aviser le juge en cas de surendettement ou d'insolvabilité manifeste (art.65).

Au vu de ces dispositions, d'ailleurs similaires "mutatis mutandis" à celles du CO actuellement en vigueur (art.725 al.2 et 729 b al.2), l'on pourrait en déduire qu'il y a deux catégories de surendettement ou deux catégories d'insolvabilité:

- un surendettement ressortant des bilans intermédiaires et un surendettement manifeste;
- une insolvabilité et une insolvabilité manifeste.

Or tel n'est pas le cas:

Il n'y a qu'un seul surendettement, celui qui ressort des bilans intermédiaires. Ceux-ci étant vérifiés par le contrôleur des comptes, ce surendettement est par définition manifeste c'est-à-dire indéniable en dépit d'une appréciation optimiste de la situation (Message du Conseil Fédéral concernant la révision du droit des sociétés anonyme du 23 février 1983 p.112).

Quant à l'insolvabilité, elle existe, qu'elle soit manifeste ou pas, dès que l'entité est hors d'état de payer ses dettes.

Par conséquent en cas de surendettement ressortant des bilans intermédiaires ou d'insolvabilité, l'obligation du contrôleur d'aviser le juge ne dépend pas de savoir si ce surendettement ou cette insolvabilité est manifeste ou pas. Cette obligation dépend exclusivement du fait que l'organe de gestion le plus élevé ne l'assume pas. C'est pourquoi, dans le seul but de protéger le contrôleur des comptes d'une appréciation qui pourrait engager sa responsabilité civile ou pénale, je propose de supprimer le qualificatif "manifeste" à la fin de l'art.65 et d'adopter la même rédaction que celle prescrite pour l'organe de gestion le plus élevé.

Proposition de modification de l'art. 65:

"Si l'organe de gestion le plus élevé n'assume pas ses obligations conformément aux articles 63 et 64, le contrôleur des comptes individuels ou la personne compétente nommée en vertu de l'article 63 alinéa 2 avise le juge en cas de surendettement ressortant des bilans intermédiaires des comptes individuels ou en cas d'insolvabilité. "

Artikel 65 Benachrichtigung des Gerichts durch den Abschlussprüfer

Nimmt das oberste Geschäftsführungsorgan seine Pflichten nach den Artikeln 63 und 64 nicht wahr, so benachrichtigt bei offensichtlicher Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Abschlussprüfer des Einzelabschlusses oder die fachkundige Person gemäss Artikel 63 Absatz 2 das Gericht.

Article 65 Avis au juge donné par le contrôleur des comptes

Si l'organe de gestion le plus élevé n'assume pas ses obligations conformément aux articles 63 et 64, le contrôleur des comptes individuels ou la personne compétente nommée en vertu de l'article 63 alinéa 2 avise le juge en cas de surendettement ou d'insolvabilité manifeste.

Articolo 65 Avviso del giudice da parte del revisore contabile

Se in caso di eccedenza di debiti o di insolvenza l'organo di gestione supremo non adempie i suoi obblighi di cui agli articoli 63 e 64, il revisore dei conti individuali o la persona competente ai sensi dell'articolo 63 capoverso 2 avvisa il giudice.

Kantone / Cantons / Cantoni

TI Siccome spetta al revisore dei conti stabilire se esiste insolvenza e valutare se l'organo di gestione suprema ha agito in conformità agli articoli 63 e 64 LRR, la nuova normativa (contrariamente a quanto sostenuto nel commentario) va ben oltre il contenuto del 729 lett. b C.O. poiché conferisce al revisore poteri di apprezzamento molto più estesi rispetto alla situazione attuale.

Per tale ragione si ritiene che l'insolvenza debba essere definita in modo inequivocabile nella legge oppure nell'ordinanza (vedi art. 63). In caso contrario, eventuali diversità di interpretazione (e quindi di valutazione) tra ufficio di revisione e organo di gestione supremo potrebbero ripercuotersi in modo controproducente sulla vita dell'azienda.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP vgl. die Bemerkungen zu Art. 64 VE RRG.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB Sinngemäss benachrichtigt die Abschlussprüferin oder der Abschlussprüfer nicht nur das Gericht, sondern auch die Arbeitnehmenden.

VSA Sinngemäss sind auch hier die Arbeitnehmenden zu benachrichtigen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

Bourquin Pour les remarques, voir sous article 64.

Artikel 66 Massnahmen des Gerichtes

¹ Das Gericht eröffnet auf die Benachrichtigung nach Artikel 64 oder 65 hin den Konkurs. Es kann ihn auf Antrag des obersten Geschäftsführungsorgans oder eines Gläubigers aufschieben, falls Aussicht auf Sanierung besteht. In diesem Fall trifft es Massnahmen zur Erhaltung des Vermögens.

² Das Gericht kann einen Sachwalter bestellen und entweder den Organen die Verfügungsbefugnis entziehen, oder deren Beschlüsse von der Zustimmung des Sachwalters abhängig machen. Es umschreibt die Aufgaben des Sachwalters.

³ Der Konkursaufschub muss nur veröffentlicht werden, wenn dies zum Schutze Dritter erforderlich ist.

Article 66 Mesures du juge

¹ Au vu de l'avis donné selon les articles 64 ou 65, le juge déclare la faillite. Il peut l'ajourner à la requête de l'organe de gestion le plus élevé ou d'un créancier, si l'assainissement de l'entité paraît possible. Dans ce cas, il prend les mesures propres à la conservation du patrimoine.

² Le juge peut désigner un curateur et soit priver les organes de leur pouvoir de disposition soit subordonner leurs décisions à l'accord du curateur. Il définit les attributions du curateur.

³ L'ajournement de faillite n'est publié que si la protection de tiers l'exige.

Articolo 66 Misure adottate dal giudice

¹ Ricevuto l'avviso secondo gli articoli 64 o 65 il giudice dichiara il fallimento. Può tuttavia differirlo, ad istanza dell'organo di gestione supremo o di un creditore, quando il risanamento appaia probabile. In tal caso prende le misure appropriate per la conservazione del patrimonio.

² Il giudice può designare un commissario e privare gli organi del loro potere di disposizione o subordinare le loro decisioni all'approvazione del commissario. Definisce in modo dettagliato le attribuzioni del commissario.

³ Il differimento del fallimento è pubblicato solo se la tutela dei terzi lo esige.

7. TITEL: ÜBERGANGS- UND SCHLUSSBESTIMMUNGEN

TITRE 7: DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

TITOLO SETTIMO:DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

1. Kapitel: Übergangsbestimmungen

Chapitre 1: Dispositions transitoires

Capitolo 1: Disposizioni transitorie

Artikel 67 Zeitpunkt der Anwendung des Gesetzes

¹ Die Vorschriften dieses Gesetzes sind spätestens für das Geschäftsjahr anzuwenden, das zwei Jahre nach Inkrafttreten beginnt.

² Die Pflicht zur Konsolidierung nach den Vorschriften dieses Gesetzes gilt spätestens für das Geschäftsjahr, das drei Jahre nach Inkrafttreten beginnt.

³ Bestimmungen in Statuten, Reglementen, Gesellschaftsverträgen und andern Rechtsgrundlagen der Organisationen, die diesem Gesetz zuwiderlaufen, sind vom Zeitpunkt der Anwendbarkeit der neuen Vorschriften an ungültig.

Article 67 Première application

¹ La présente loi s'applique aux exercices qui débutent deux ans après son entrée en vigueur. Toutefois, les entités peuvent l'appliquer dès son entrée en vigueur.

² L'obligation de consolider selon les dispositions de la présente loi s'applique au plus tard aux exercices qui débutent trois ans après l'entrée en vigueur de la loi.

³ A compter de la première application de la loi, sont nulles les dispositions incompatibles avec la présente loi que contiennent les statuts ou les règlements d'entités ou les contrats de sociétés ou d'autres bases juridiques.

Articolo 67 Applicazione della legge

¹ Le prescrizioni della presente legge vanno applicate al più tardi per l'esercizio che inizia due anni dopo la sua entrata in vigore.

² L'obbligo di consolidamento secondo la presente legge è applicabile al più tardi per l'esercizio che inizia tre anni dopo la sua entrata in vigore.

³ Le disposizioni contemplate in statuti, regolamenti, contratti di società e altri basi legali delle organizzazioni che contraddicono la presente legge sono nulle a partire dall'applicazione delle nuove prescrizioni.

Kantone / Cantons / Cantoni

GE Art. 67: Certaines dispositions devraient à notre avis s'appliquer immédiatement, notamment les articles 63 à 66.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Antrag Abs. 1 und 2:

... fünf Jahre nach Inkrafttreten ...

Begründung: Eine Übergangsfrist von lediglich 2 bzw. 3 Jahren für ein solch grundlegendes Gesetz ist eindeutig zu kurz bemessen.

THK Für folgende Bereiche sollten Übergangsbestimmungen erarbeitet werden:

- Neue Handhabung der eigenen Aktien
- Beteiligungen (Altbeteiligungen: Umbuchung des einmal bezahlten Goodwills und dann Notwendigkeit, diesen abzuschreiben ?)

Schlussbestimmungen: Einberufungsrecht für den Prüfer einer General- oder Eignerversammlung bei allen Organisationen zwecks Mandatsrücktritt.

VEBIT Eine Übergangsfrist von lediglich 2 bzw. 3 Jahren für dieses grundlegende Gesetz ist unserer Ansicht nach zu kurz. Wir beantragen eine Übergangsfrist von 5 Jahren.

VPA Zum Übergangsrecht: Zunächst ist es sehr erfreulich, dass bereits in diesem Stadium das Übergangsrecht formuliert vorliegt.

Dass indessen den immerhin rund 390'000 betroffenen Organisationen nur eine Frist von zwei Jahren für alle notwendigen Anpassungen (ausgenommen Konsolidierung), also einschliesslich der Anpassung der Statuten, Gesellschaftsverträge etc. eingeräumt werden soll, ist unrealistisch und nicht akzeptabel zugleich.

Antrag: Die Anpassungsfrist ist auf mindestens fünf Jahre auszudehnen, es sei denn, es lägen zwischen Ablauf der Referendumsfrist und formellem Inkrafttreten mindestens drei Jahre.

Artikel 68 Grössenmerkmale

Für die Ermittlung der Grösse der Organisation nach den Artikeln 35 und 43 wird bei Einführung des Gesetzes auf die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse der Vorjahre abgestellt.

Article 68 Critères de taille

Pour l'application des critères de taille selon les articles 35 et 43, lors de l'introduction de la loi, la somme des bilans et les chiffres d'affaires des années précédentes seront déterminants.

Articolo 68 Ordini di grandezza

Per determinare la grandezza dell'organizzazione secondo gli articoli 35 e 43, all'introduzione della legge ci si fonda sul bilancio complessivo e sulla cifra d'affari degli anni precedenti.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

VPA Was die Grössenmerkmale anbetrifft, ist zu präzisieren, dass sich die Vorjahreszahlen noch nicht auf das neue RRG zu beziehen haben. Alternativ wäre – der Voraussehbarkeit wegen – zu erwägen, ob nicht erst die ersten zwei Jahre unter neuem RRG für die Bestimmung der entsprechenden Grössenmerkmale entscheidend sind, sind doch – namentlich bei der Bilanzsumme – bei der Umstellung auf das neue RRG erhebliche Differenzen zu erwarten.

Artikel 69 Gestaltung der Jahresrechnung

¹ Im ersten Jahr der Umstellung kann auf die Stetigkeit der Darstellung und die Nennung der entsprechenden Vorjahresangaben verzichtet werden.

² Bei der erstmaligen Erstellung des Anlagespiegels gemäss Artikel 18 Absatz 1 Ziffer 7 kann von Schätzungswerten ausgegangen werden, die jedoch im Anhang zu erläutern sind. Dasselbe gilt für weitere nicht eindeutig bestimmbare Bilanzpositionen, wie die Kapitalreserven.

Article 69 Structure des comptes annuels

¹ Pour le premier exercice suivant l'introduction des nouvelles dispositions, l'entité pourra renoncer à la permanence dans la présentation et à la mention des données correspondantes de l'exercice précédent.

² En établissant le premier tableau des immobilisations selon l'article 18 alinéa 1 chiffre 7, l'entité pourra se baser sur des estimations qui devront toutefois être explicitées dans l'annexe. Elle agira de même en présence d'autres postes du bilan qui ne peuvent être déterminés avec précision, comme les réserves provenant d'opérations en capital.

Articolo 69 Struttura del conto annuale

¹ Nel primo anno d'applicazione della legge si può rinunciare alla continuità nella presentazione e alla menzione dei dati corrispondenti degli anni precedenti.

² Nel primo allestimento dello schema delle immobilizzazioni secondo l'articolo 18 capoverso 1 numero 7 ci si potrà basare su valori di stima che vanno tuttavia spiegati nell'allegato. La medesima procedura può essere applicata per altre voci di bilancio che non possono essere determinate esattamente, come le riserve da capitale.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE In Artikel 69 sind Artikel 71 BVG und die darauf abgestützten Artikel 47ff. BVV2 vorzubehalten.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 69 Abs. 1: Es ist ein Vorbehalt zu Gunsten von Art. 47 ff BVV2 einzubauen (die Vorjahreszahlen müssen uns in den Revisionsberichten erhalten bleiben).

Universitäten / Universités / Università

UniFR Der erste Absatz ist wie folgt abzuändern:

"Im ersten Jahr der Umstellung kann auf die Stetigkeit der Darstellung und die Nennung der entsprechenden Vorjahresangaben verzichtet werden. Grosse Organisationen im Sinne von Art. 35 sind jedoch verpflichtet, die entsprechenden Werte des Vorjahres anzugeben."

Die zur Zeit vorgesehene Regelung entlastet die grossen Organisationen auf Kosten der Transparenz. Zudem gestatten die grosszügigen Übergangsfristen von Art. 67 RRG nach Inkrafttreten dieses Gesetzes die vorbereitende Ermittlung der Vorjahreszahlen.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SBankV Die historischen Kosten (Bruttowerte) sind z.T. nicht mehr ermittelbar. Wenn sie nicht einmal mehr geschätzt werden können, erzwingt das Gebot in Abs. 2 geradewegs irreführende Ausweise. Die Bestimmung sollte deshalb gestrichen werden.

Artikel 70 Neubewertungen

¹ Die Differenz aus der erstmaligen Neubewertung der Aktiven und Passiven kann unter Umgehung der Erfolgsrechnung direkt über die Gewinn- beziehungsweise Aufwertungsreserven erfolgen, wobei für allfällige latente Steuern Rückstellungen zu bilden sind. Eine Neubewertung kann unter den Bedingungen von Artikel 34 unterbleiben.

² Für die gemäss früherem Artikel 670 OR aufgewerteten Grundstücke und Beteiligungen ist der aufgewertete Betrag als neuer Anschaffungswert in die Bilanz zu übernehmen. Die damals gebildete Aufwertungsreserve bleibt bestehen. Deren Verwendung richtet sich nach dem früheren Artikel 671b OR.

Article 70 Nouvelles évaluations

¹ Les ajustements résultant de la première évaluation des actifs et passifs selon les nouvelles dispositions pourront être comptabilisés directement dans les réserves provenant de bénéfices ou les réserves de réévaluation sans passer par le compte de résultat. Des provisions devront alors être créées pour couvrir d'éventuelles charges fiscales latentes. Il sera possible de renoncer à une nouvelle évaluation aux conditions de l'article 34.

² Pour les immeubles et les participations réévalués selon l'ancien article 670 CO, le montant réévalué sera repris au bilan comme nouvelle valeur d'acquisition. Les réserves de réévaluation constituées à l'époque restent inchangées. Leur utilisation se conforme à l'article 671b CO ancien.

Articolo 70 Nuove valutazioni

¹ La differenza risultante dalla prima nuova stima degli attivi e passivi potrà essere contabilizzata direttamente nelle riserve da utili o di rivalutazione eludendo il conto economico. In tal caso occorre tuttavia costituire accantonamenti per eventuali oneri fiscali latenti. È possibile rinunciare ad una nuova valutazione alle condizioni di cui all'articolo 34.

² Per i fondi e le partecipazioni rivalutati secondo la precedente versione dell'articolo 670 CO, l'importo rivalutato va ripreso nel bilancio quale nuovo prezzo d'acquisto. La riserva di rivalutazione costituita a suo tempo resta immutata e il suo impiego è retto dal precedente articolo 671b CO.

Kantone / Cantons / Cantoni

AG Art. 70 (Neubewertungen): Sofern für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes eine separate Steuerbilanz geführt wird (vgl. Art. 34) kann Art. 70 in dieser Form übernommen werden. Ansonsten wäre der Begriff "allfällige latente Steuern" genauer zu definieren.

Die Differenz aus der erstmaligen Neubewertung der Aktiven und Passiven ist sinnvoller als „unbesteuerte Reserve“ zu behandeln. Eine entsprechende Behandlung ist in speziellen Ausführungsbestimmungen zu regeln.

BL wie AG

Zum Begleitbericht (S. 154, 4. Absatz): Kann man sich einen Verlust aus Neubewertung vorstellen, der aufwandneutral der Gewinnreserve zu belasten wäre?

GR wie BL

LU wie BL

NE Article 70 : Dans la mesure où un bilan fiscal distinct est tenu pour établir le bénéfice imposable (cf. article 34), la teneur actuelle de l'article 70 peut être approuvée. Dans le cas contraire toutefois, la notion de "charges fiscales latentes" devrait être définie avec plus de précision. Les ajustements résultant de la première évaluation des actifs et passifs devraient plutôt être traités comme une "réserve non taxée". Des dispositions d'exécution particulières devraient régler ce point.

Article 70 (commentaire page 162, lier paragraphe) : Peut-on réellement imaginer qu'une moins-value consécutive à une nouvelle évaluation puisse être enregistrée directement au débit d'une réserve provenant de bénéfices, sans passer par les charges ?

SG Sofern für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes eine separate Steuerbilanz geführt wird (Vgl. Art. 34) kann Artikel 70 in dieser Form übernommen werden. Ansonsten wäre insbesondere der Bereich "allfällige latente Steuern" genauer zu definieren.

Die Differenz aus der erstmaligen Neubewertung der Aktiven und Passiven ist sinnvoller als "unbesteuerte Reserve" zu behandeln. Eine entsprechende Behandlung ist in speziellen Ausführungsbestimmungen zu regeln.

S. 154, 1. Absatz zu Artikel 70 RRG: Kann man sich einen Verlust aus Neubewertung vorstellen, der aufwandneutral der Gewinnreserve zu belasten wäre?

SZ

wie AG

S. 154, 1. Absatz zu Artikel 70: Kann man sich einen Verlust aus Neubewertung vorstellen, der aufwandneutral der Gewinnreserve zu belasten wäre?

TG

wie BL

TI

Sulle questioni di principio relative alle valutazioni si rinvia a quanto già detto commentando l'art 34.

In merito al cpv. 1 si ritiene che il riferimento alle riserve da utili sia da cancellare poiché errato. In effetti queste riserve sono già tassate ed anche distribuibili.

ZG

Gemäss Abs. 1 kann die Differenz aus der erstmaligen Neubewertung der Aktiven und Passiven unter Umgehung der Erfolgsrechnung direkt über die Gewinn- bzw. Aufwertungsreserven verbucht werden, wobei für allfällige latente Steuern Rückstellungen zu bilden sind. Im Kommentar zu diesem Artikel wird nichts über die Steuerfolgen eines solchen Vorgehens ausgesagt. Wir möchten darauf hinweisen, dass Aufwertungsgewinne der Gewinnsteuer unterliegen (vgl. z.B. Art. 58 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuern).

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

IndHold

Die Regelung von Art. 70 über die Neubewertung von Aktiven und Passiven ist im Zusammenhang mit der Lösung für die steuerliche Problematik (Art. 34) zu überprüfen. Auch dabei gilt, dass den Unternehmen keine Nachteile erwachsen dürfen.

KSS

Sofern für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes eine separate Steuerbilanz geführt wird (Vgl. Art. 34) kann Artikel 70 in dieser Form übernommen werden. Ansonsten wäre insbesondere im Bereich "allfällige latente Steuern" genauer zu definieren.

Die Differenz aus der erstmaligen Neubewertung der Aktiven und Passiven ist sinnvoller als "*unbesteuerte Reserve*" zu behandeln. Eine entsprechende Behandlung ist in speziellen Ausführungsbestimmungen zu regeln.

S. 154, 1. Absatz zu Artikel 70: Kann man sich einen Verlust aus Neubewertung vorstellen, der aufwandneutral der Gewinnreserve zu belasten wäre?

SGV

Hier stellt sich die Frage, ob diese Bilanztransaktion aus Übergang vom alten zum neuen Recht steuerneutral erfolgen kann. Wenn wir die heutige Praxis und Gesetzesgrundlage (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG) als Basis nehmen, so muss mit steuerlichen Konsequenzen gerechnet werden. Damit ist aber zu bezweifeln, ob die Zielsetzung des RRG in absehbarer Zeit erreicht werden kann. Kaum ein Unternehmen würde sich doch freiwillig einer möglicherweise massiven einmaligen und sofortigen Steuerbelastung unterstellen und deshalb wohl vom Recht gemäss Art. 70 Abs. 1 Gebrauch

machen, das heisst den Wechsel zu den neuen Bewertungsgrundsätzen nicht vollziehen.

Anders würde wohl nur vorgegangen, wenn dieser erfolgsneutrale Übergang auch steuerneutral abgewickelt werden könnte.

Dies würde aber zu einem Auseinanderklaffen von Handels- und Steuerbilanz führen (vgl. die Ausführungen zu Art. 34).

- STV** Die Aufwertung muss ohne ertrags- und einkommenssteuerliche Konsequenzen erfolgen.
- THK** Behandlung der latenten Steuern: Werden die Aufwertungen steuerrechtlich berücksichtigt? Wenn nein, ergeben sich Differenzen zwischen der Steuerbilanz und der handelsrechtlichen Bilanz gemäss RRG. Die Abschreibungen auf den aufgewerteten Beträgen werden allenfalls steuerlich nicht akzeptiert.
- VEBIT** Eine Aufwertung muss ohne ertrags- und einkommenssteuerliche Konsequenzen erfolgen können. Die Aufnahme in eine bilanzierte Aufwertungsreserve ist zu bevorzugen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

- OdA** Cet article règle les nouvelles évaluations des actifs et passifs suite à l'introduction de la LECCA. L'art. 70 prévoit que les réévaluations pourront être comptabilisées directement dans les réserves, sans passer par le compte de résultat. En application des art. 58 al. 1 let. c LIFD et 24 al. 1 let. b LHID, cette réévaluation sera imposée. Tel ne saurait toutefois être l'intention des auteurs du projet de LECCA puisque l'art. 70 al. 1 in fine prévoit que "des provisions devront alors être créées pour couvrir d'éventuelles charges fiscales latentes. Il sera possible de renoncer à une nouvelle évaluation aux conditions de l'art. 34". Toutefois, l'art. 34 ne permet de déroger à la LECCA que si les principes fiscaux le prévoient expressément. Aucun principe fiscal ne s'opposera à une réévaluation, comme cela a déjà été relevé à plusieurs reprises. Dès lors, il est nécessaire de :
- soit modifier la LIFD et la LHID de manière à ce que les réévaluations consécutives à l'introduction de la LECCA ne soient pas imposées,
 - soit préciser à l'art. 70 LECCA que ces réévaluations ne sont soumises à l'impôt qu'en cas de réalisation.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

- OBT** Wenn eine Neubewertung erfolgt, wie werden die Aufwertungen steuerrechtlich behandelt? Auch diese Frage ist vor Inkrafttreten des RRG zusammen mit den andern steuerrechtlichen Fragen (siehe Ziff. 301.052) zu lösen.

2. Kapitel: Schlussbestimmungen
Chapitre 2: Dispositions finales
Capitolo 2: Disposizioni finali

Artikel 71 Zivilgesetzbuch

Das schweizerische Zivilgesetzbuch wird wie folgt geändert:

Artikel 65

¹ Die Vereinsversammlung beschliesst über die Aufnahme und den Ausschluss von Mitgliedern, wählt den Vorstand und gegebenenfalls den Abschlussprüfer, genehmigt den Geschäftsbericht und entscheidet in ...

² Sie hat die Aufsicht über die Tätigkeit der geschäftsführenden Organe und kann sie, sowie den Abschlussprüfer, jederzeit abberufen, unbeschadet ...

Artikel 77

... werden kann. Vorbehalten bleiben die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Rechnungslegung und Revision zur Überschuldung und Zahlungsfähigkeit.

Artikel 83

¹ ... festgestellt. Der Abschlussprüfer wird gegebenenfalls durch den Stiftungsrat gewählt.

² Ist die vorgesehene Organisation nicht genügend oder entspricht sie nicht dem Gesetz, so hat die Aufsichtsbehörde die nötigen Verfügungen zu treffen.

Article 71 Code civil

Le Code civil suisse est amendé de la manière suivante:

Article 65

¹ L'assemblée générale se prononce sur l'admission et l'exclusion des membres, nomme la direction et, le cas échéant, désigne le contrôleur des comptes, approuve le rapport de gestion et règle les affaires qui ne sont pas du ressort d'autres organes sociaux.

² Elle contrôle l'activité de l'organe de gestion et peut le révoquer, ainsi que le contrôleur des comptes, en tout temps, sans préjudice ...

Article 77

... constituée statutairement. Sont réservées les dispositions de la loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels pour ce qui a trait au surendettement et à l'insolvabilité.

Article 83

¹ ... mode d'administration. Le cas échéant, le conseil de fondation élit un contrôleur des comptes.

² Si l'organisation prévue n'est pas suffisante ou si elle ne correspond pas à la loi, l'autorité de surveillance prend les mesures nécessaires.

Articolo 71 Codice civile

Il Codice civile svizzero è modificato come segue:

Articolo 65

¹ L'assemblea sociale risolve circa l'ammissione o l'esclusione dei soci, elegge la direzione e se del caso il revisore contabile, approva la relazione sulla gestione e decide ...

² Essa esercita la sorveglianza sopra l'attività degli organi di gestione e, unitamente al revisore contabile, li può sempre revocare, impregiudicate le ragioni ...

Articolo 77

... conformemente agli statuti. Sono salve le disposizioni in merito all'eccedenza di debiti e all'insolvenza contemplate nella legge federale sul rendiconto e la revisione contabile.

Articolo 83

¹ ... dall'atto di fondazione. Se del caso, il revisore contabile è eletto dal consiglio di fondazione.

² Se l'organizzazione prevista non è sufficientemente determinata o se non è conforme alla legge, l'autorità di vigilanza deve ordinare le misure necessarie.

Kantone / Cantons / Cantoni

BE Artikel 83 Absatz 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB: SR 210) ist dahingehend abzuändern, als an Stelle von "Die Organe der Stiftung..." der Begriff "Die Organisation der Stiftung..." eingefügt wird.

So wird sichergestellt, dass der Abschlussprüfer nicht als Organ der Stiftung angesehen wird. Zudem wird eine einheitliche Terminologie verwendet (vgl. Art. 83 Abs. 3 ZGB).

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 83 Abs. 1 ZGB: Statt "Organ" muss neu eingefügt werden "die Organisation", da der Abschlussprüfer kein Organ ist.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate**AGES** Art. 83 ZGB:

In einem neuen Satz zu Abs. 1 wird *dem Stiftungsrat die Befugnis zur Wahl des Abschlussprüfers übertragen*. Nach Auffassung der AGES ist dies ein *unnötiger Eingriff in die Organisationsfreiheit* der Stifterperson. Diese kann sich in der Stiftungsurkunde Wahlkompetenzen hinsichtlich des Stiftungsrats vorbehalten. Die Stifterperson erlangt insoweit Organstellung. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Stifterperson nicht auch die Befugnis zur Bezeichnung der Revisionsstelle sich selbst vorbehalten oder einem anderen Organ als dem Stiftungsrat zuweisen könnte. Der zweite Satz von Art. 83 Abs. 1 ZGB muss daher lauten: "*Der Abschlussprüfer wird gegebenenfalls durch das zuständige Stiftungsorgan gewählt.*"

Zu Abs. 2 von Art. 83 ZGB ist lediglich festzuhalten, dass auch im Falle fehlender Gesetzeskonformität der Stiftungsorganisation die aufsichtsbehördlichen Verfügungen den *Grundsätzen der Verhältnismässigkeit und der Gewährung des rechtlichen Gehörs* genügen müssen. Eine aufsichtsbehördliche Bestimmung des Abschlussprüfers darf nur als ultima ratio erfolgen, wenn das zuständige Stiftungsorgan trotz Mahnungen und entsprechender Androhung untätig bleibt.

Artikel 72 **Obligationenrecht**

Das Schweizerische Obligationenrecht wird wie folgt geändert:

Artikel 554

Absatz 2

5. gegebenenfalls der Name oder die Firma des Abschlussprüfers, unter Angabe des Wohnsitzes, des Sitzes oder einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung.

Artikel 557

- ³ Die Gesellschafter wählen gegebenenfalls den Abschlussprüfer und genehmigen den Geschäftsbericht.

Artikel 558

B. Erfolgsrechnung

- ¹ Für jedes Geschäftsjahr ist aufgrund der Erfolgsrechnung und der Bilanz der Anteil jedes Gesellschafters zu berechnen.

Artikel 596

Absatz 2

6. gegebenenfalls der Name oder die Firma des Abschlussprüfers, unter Angabe des Wohnsitzes, des Sitzes oder einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung.

Artikel 625

¹ ... des Verwaltungsrates nach ...

Artikel 627

Ziffer 13.

aufgehoben

Artikel 635a

Ein Abschlussprüfer prüft ...

Artikel 640

Absatz 3

3. der Ausweis über die Wahl der Mitglieder des Verwaltungsrates und des Abschlussprüfers, unter Angabe ...

Artikel 641

10. [gegebenenfalls] der Name oder die Firma des Abschlussprüfers, unter Angabe ...

Artikel 652a

Absatz 1

5. die letzte Jahresrechnung mit ...

Artikel 652f

¹ Der Abschlussprüfer prüft ...

Artikel 653f

¹ Ein zugelassener Abschlussprüfer prüft ...

Artikel 653i

¹ ... von einem zugelassenen Abschlussprüfer in einem ...

² ... dass der Bericht des Abschlussprüfers die verlangten Angaben enthält.

Artikel 659a

² ... Betrag von den Gewinnreserven abzuziehen.

Artikel 662, 662a, 663, 663a und 663b

aufgehoben

Artikel 663c

B. Beteiligungs-
verhältnisse bei
Publikumsgesell-
schaften

[...]

Artikel 663d, 663e, 663f, 663g, 663h, 664, 665, 665a, 666, 667, 669 und 670

aufgehoben

Artikel 671

C. Reserven,
I. Kapitalreserve

¹ Der Kapitalreserve sind zuzuweisen:

1. ein bei der Ausgabe von Aktien nach Deckung der Ausgabekosten über den Nennwert hinaus erzielter Mehrerlös (Agio);
2. was von den geleisteten Einzahlungen auf ausgefallene Aktien übrigbleibt, nachdem ein allfälliger Mindererlös aus den dafür ausgegebenen Aktien gedeckt worden ist (Kaduzierungsgewinn).

Artikel 671a und 671b

aufgehoben

Artikel 672

II. Gesetzliche
Reserve

¹ Es ist eine gesetzliche Reserve zu bilden, welcher 5 % des Jahresgewinnes zuzuweisen ist, der nach Verrechnung mit einem allfälligen Verlustvortrag verbleibt.

² Die gesetzliche Reserve ist zu äufnen, bis sie entweder 50 % des gezeichneten Aktienkapitals oder 20 % der Bilanzsumme erreicht. Bei Gesellschaften, deren Zweck hauptsächlich in der Beteiligung an anderen Unternehmen besteht (Holdinggesellschaften), ist die gesetzliche Reserve zu äufnen, bis diese 20 % des gezeichneten Aktienkapitals erreicht.

Artikel 673

III. Weitere Re-
serven

¹ Die Statuten können die Bildung weiterer Reserven vorsehen und deren Zweckbestimmung und Verwendung festsetzen.

² Die Generalversammlung beschliesst über die Bildung und Auflösung von Reserven, die im Gesetz und in den Statuten nicht vorgesehen sind. Sie kann über deren Anforderungen hinausgehen, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens es unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre rechtfertigt.

Artikel 674

IV. Verrechnung
von Verlusten

¹ Verluste aus der Berichts- oder früheren Perioden können vorgetragen werden.

² Verluste aus Vorperioden sind mit dem Gewinn der Berichtsperiode zu verrechnen.

³ Werden Verluste mit Reserven verrechnet, so ist folgende Reihenfolge einzuhalten:

1. Gewinnreserven und weitere Reserven gemäss Artikel 673 mit entsprechender Zweckbestimmung;
2. Gesetzliche Reserve;
3. Kapitalreserve.

Artikel 693

Absatz 3

1. Die Wahl des Abschlussprüfers

Artikel 695

² Dieses Verbot bezieht sich nicht auf den Abschlussprüfer.

Artikel 696

IV. Kontrollrechte
der Aktionäre
1. Bekanntgabe
des Geschäftsberichts
und des Berichtes des
Abschlussprüfers

¹ ... der Geschäftsbericht und der Prüfungsbericht den Aktionären ...

³ ... sowie den Prüfungsbericht verlangen.

Artikel 697

¹ ... über die Angelegenheiten der Gesellschaft und vom Abschlussprüfer über die Durchführung und das Ergebnis seiner Prüfung zu verlangen.

Artikel 697h

aufgehoben

Artikel 698

Absatz 2

2. die Wahl der Mitglieder des Verwaltungsrates und [gegebenenfalls] des Abschlussprüfers.
3. die Genehmigung des Geschäftsberichtes.
4. die Beschlussfassung über die Verwendung der Gewinne, insbesondere die Festsetzung der Dividende und der Tantieme.

Artikel 699

¹ Die Generalversammlung wird durch den Verwaltungsrat, nötigenfalls durch den Abschlussprüfer einberufen. Das Einberufungsrecht ...

Artikel 705

¹ Die Generalversammlung ist berechtigt, die Mitglieder des Verwaltungsrates und den Abschlussprüfer sowie allfällige von ihr gewählte Bevollmächtigte und Beauftragte abzuernufen.

Artikel 725 und 725a

aufgehoben

Artikel 726

VII. Abberufung
und Einstellung

Titel vor Artikel 727: **C. Der Abschlussprüfer**

Artikel 727, 727a, 727b, 727c, 727d, 727e, 727f, 728, 729, 729a, 729b, 729c und 730

aufgehoben

Artikel 731

¹ Die Statuten und die Generalversammlung können die Aufgaben des Abschlussprüfers erweitern. Sie dürfen ihm jedoch keine Aufgaben zuteilen, die mit seiner Stellung unvereinbar sind, noch solche, die seine Unvoreingenommenheit beeinträchtigen.

Artikel 731a

aufgehoben

Artikel 732

² ... Der Revisionsbericht muss von einem zugelassenen Abschlussprüfer erstattet werden ...

Artikel 745

³ ... , wenn ein zugelassener Abschlussprüfer bestätigt, dass ...

Artikel 755

Alle mit der Prüfung der Jahresrechnung, der Gründung ...

Artikel 762

¹ ... eingeräumt werden, Vertreter in den Verwaltungsrat oder einen Abschlussprüfer abzuordnen, auch wenn sie nicht Aktionärin ist.

² ... steht das Recht zur Abberufung der von ihr abgeordneten Mitglieder des Verwaltungsrates und des abgeordneten Abschlussprüfers nur ihr selbst zu.

³ Die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts abgeordneten Mitglieder des Verwaltungsrates und der abgeordnete Abschlussprüfer haben die gleichen Rechte ...

(Die folgenden Änderungsvorschläge zur GmbH beruhen auf dem geltenden Recht. Die Änderungen werden später an den neuen Gesetzestext anzupassen sein.)

Artikel 777

Ziffer 6

... eines Abschlussprüfers

Artikel 781

Absatz 1

10. [gegebenenfalls] der Name oder die Firma des Abschlussprüfers, unter Angabe des Wohnsitzes, des Sitzes oder einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung.

Artikel 805

II. Reserven

Die für die Aktiengesellschaft geltenden Bestimmungen über die Reserven finden auf die Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechende Anwendung.

Artikel 810

Absatz 1

3. [gegebenenfalls] die Wahl des Abschlussprüfers, unter Vorbehalt der durch die Statuten den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern zugewiesenen Kontrollrechte.

4. die Abnahme des Geschäftsberichtes, sowie die Beschlussfassung über die Verwendung des Reingewinnes.

Artikel 817

aufgehoben

Artikel 818

VII. Konkurrenz-
verbot

Artikel 819

C. Kontrolle der
Gesellschafter

Variante I [kein Abschlussprüfer für kleine GmbH]

¹ Steht die Geschäftsführung nicht allen Gesellschaftern zu, so haben die nicht geschäftsführenden Gesellschafter die Befugnis der Kontrolle gleich den nicht geschäftsführenden Mitgliedern einer einfachen Gesellschaft.

² Die Statuten können statt dieser Kontrolle einen Abschlussprüfer vorsehen, dem auch die Prüfung der ordnungsmässigen Führung des Anteilbuches obliegt. Ist ein Abschlussprüfer eingesetzt, so stehen jedem Gesellschafter die gleichen Kontrollrechte wie dem Aktionär zu.

Variante II [Abschlussprüfer obligatorisch]

¹ Jedem Gesellschafter stehen die gleichen Kontrollrechte wie dem Aktionär zu.

² Die Statuten können die Prüfung der ordnungsmässigen Führung des Anteilbuches dem Abschlussprüfer übertragen.

Artikel 832

4. Die Organe für die Verwaltung und gegebenenfalls die Revision und die Art der Ausübung der Vertretung.

Artikel 836

¹ ... , unter Angabe des Wohnortes und der Staatsangehörigkeit, einzutragen; ferner gegebenenfalls der Name oder die Firma des Abschlussprüfers, unter Angabe des Wohnsitzes, des Sitzes oder einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung.

Artikel 856

¹ ... , die über die Abnahme des Geschäftsberichtes zu entscheiden hat, ist der Geschäftsbericht, gegebenenfalls mit dem Bericht des Abschlussprüfers, zur Einsicht ...

² ... eine Abschrift des Geschäftsberichtes zu verlangen.

Artikel 857

¹ Die Genossenschafter können den Abschlussprüfer auf zweifelhafte Ansätze aufmerksam machen ...

Artikel 858

¹ Die Berechnung des Reinertrages erfolgt aufgrund der Jahresrechnung.

Artikel 879

Absatz 2

2. die Wahl der Verwaltung und gegebenenfalls des Abschlussprüfers

3. die Abnahme des Geschäftsberichtes ...

Artikel 890

¹ Die Generalversammlung ist berechtigt, die Mitglieder der Verwaltung und den Abschlussprüfer sowie andere ...

Artikel 902

V. Pflichten

Artikel 903 und 906

aufgehoben

Artikel 907

C. Kontrolle, I.
Besondere Aufgaben des Abschlussprüfers

¹ Bei Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht der Genossenschafter hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob das Genossenschaftsverzeichnis regelrecht geführt wird.

² Die Statuten und die Generalversammlung können die Aufgaben des Abschlussprüfers erweitern. Sie dürfen ihm jedoch keine Aufgaben zuteilen, die mit seiner Stellung unvereinbar sind, noch solche, die seine Unvoreingenommenheit beeinträchtigen.

Artikel 908 und 909

aufgehoben

Artikel 910

II. Prüfung der
Geschäftsführung

Die Statuten können die periodische Prüfung der Geschäftsführung durch Sachverständige anordnen.

Artikel 916

Alle mit der Verwaltung, Geschäftsführung, Kontrolle oder Revision betrauten Personen sowie ...

Artikel 926

¹ ... eingeräumt werden, Vertreter in den Verwaltungsrat oder einen Abschlussprüfer abzuordnen.

³ Die Abberufung der von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts abgeordneten Mitglieder der Verwaltung und des abgeordneten Abschlussprüfers steht nur der Körperschaft selbst zu. Diese ...

Artikel 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 und 964

aufgehoben

Article 72 Code des obligations

Le Code des obligations suisse est amendé de la manière suivante:

Article 554

Alinéa 2

5. Le cas échéant, le nom ou la raison sociale du contrôleur des comptes avec indication du domicile, du siège ou d'une succursale inscrite au registre du commerce.

Article 557

³ Les associés élisent, le cas échéant, le contrôleur des comptes et approuvent le rapport de gestion.

Article 558

B. Compte de
résultat

¹ A la fin de l'exercice, la part de chaque associé est déterminée sur la base du compte de résultat et du bilan.

Article 596

Alinéa 2

6. Le cas échéant, le nom ou la raison sociale du contrôleur des comptes avec indication du domicile, du siège ou d'une succursale inscrite au registre du commerce.

Article 625

¹ ... le conseil d'administration conformément ...

Article 627

Chiffre 13.

Abrogé

Article 635a

Un contrôleur des comptes contrôle ...

Article 640

Alinéa 3

3. Le document qui constate la nomination des membres du conseil d'administration et du contrôleur des comptes, et indique ...

Article 641

10. [Le cas échéant,] le nom ou la raison sociale du contrôleur des comptes avec l'indication ...

Article 652a

Alinéa 1

5. Les derniers comptes annuels avec les rapports de contrôle et, lorsque

Article 652f

¹ Le contrôleur des comptes contrôle ...

Article 653f

¹ ... un contrôleur des comptes agréé contrôle ...

Article 653i

¹ Après qu'un contrôleur des comptes agréé a ...

² ... que le rapport du contrôleur des comptes contient les indications exigées.

Article 659a

² ... déduit des réserves provenant de bénéfices un montant ...

Article 662, 662a, 663, 663a et 663b

Abrogé

Article 663c

B. Participations
dans des sociétés
publiques

[...]

Article 663d, 663e, 663f, 663g, 663h, 664, 665, 665a, 666, 667, 669 et 670

Abrogé

Article 671

C. Réserves
I. Réserve de ca-
pital

Sont affectés aux réserves provenant d'opérations en capital:

1. Après paiement des frais d'émission, le produit de l'émission des actions qui dépasse la valeur nominale (agio);
2. Le solde des versements opérés sur des actions annulées, diminué de la perte qui aurait été subie sur les actions émises en leur lieu et place (gain de cancellation).

Article 671a et 671 b

Abrogé

Article 672

II. Réserve légale

¹ Il y a lieu de constituer une réserve légale à laquelle sont affectés 5% du bénéfice de l'exercice, sous déduction d'une éventuelle perte reportée.

² La réserve légale doit être alimentée tant qu'elle n'atteint pas 50% du capital-actions souscrit ou 20% du total du bilan. Pour les sociétés dont le but principal est de prendre des participations dans d'autres entreprises (sociétés holding), la réserve légale doit être alimentée tant qu'elle n'atteint pas 20% du capital-actions souscrit.

Article 673

III. Autres réserves

¹ Les statuts peuvent prévoir la constitution d'autres réserves et en déterminer la destination et l'emploi.

² L'assemblée générale peut décider de constituer et de dissoudre des réserves qui ne sont prévues ni par la loi ni par les statuts, ou qui en excèdent les exigences, dans la mesure où cela est justifié pour assurer de manière durable la prospérité de l'entreprise compte tenu de l'intérêt des actionnaires.

Article 674

IV. Prise en compte des pertes

¹ Des pertes de l'exercice ou d'exercices précédents peuvent être reportées.

² Des pertes des exercices précédents doivent être compensées avec le bénéfice de l'exercice.

³ Si des pertes sont compensées avec des réserves, la compensation doit intervenir dans l'ordre suivant :

1. avec les réserves provenant de bénéfices et d'autres réserves selon l'article 673 CO en tenant compte de leur destination;
2. avec la réserve légale
3. avec la réserve provenant d'opérations en capital.

Article 693

Alinéa 3

1. Désigner le contrôleur des comptes;

Article 695

² Cette défense ne s'applique pas aux contrôleurs des comptes.

Article 696

IV. Droit de contrôle des actionnaires

1. Communication du rapport de gestion et du rapport du contrôleur des comptes

¹ Le rapport de gestion et le rapport du contrôleur des comptes

³ ... ainsi que le rapport du contrôleur des comptes.

Article 697

¹ ... sur les affaires de la société et au contrôleur des comptes sur l'exécution et le résultat de son contrôle.

Article 697h

Abrogé

Article 698

Alinéa 2

2. De nommer les membres du conseil d'administration et [, le cas échéant,] le contrôleur des comptes;
3. D'approuver le rapport de gestion;
4. De déterminer l'emploi du bénéfice, en particulier de fixer le dividende et les tantièmes.

Article 699

¹ L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration et, au besoin, par le contrôleur des comptes. Les liquidateurs ...

Article 705

¹ L'assemblée générale peut révoquer les membres du conseil d'administration et les contrôleurs des comptes, ainsi que tous fondés de procuration et mandataires nommés par elle.

Article 725 et 725a

Abrogé

Article 726

VII. Révocation
et suspension

Titre avant l'article 727: **C. Le contrôleur des comptes**

Article 727, Article 727a, 727b, 727c, 727d, 727e, 727f, 728, 729, 729a, 729b, 729c et 730

Abrogé

Article 731

¹ Les statuts et l'assemblée générale peuvent étendre les attributions du contrôleur des comptes. Ils ne peuvent toutefois lui confier des attributions incompatibles avec sa fonction ou qui nuiraient à sa faculté d'avoir une opinion sans préjugé.

Article 731a

Abrogé

Article 732

² ... Le rapport du contrôleur des comptes doit être établi par un contrôleur agréé ...

Article 745

³ ... si un contrôleur des comptes agréé atteste que ...

Article 755

Toutes les personnes qui s'occupent du contrôle des comptes annuels, de la fondation ...

Article 762

¹ ... déléguer des représentants au sein du conseil d'administration ou du contrôleur des comptes, même si elle n'est pas actionnaire.

² ... les membres du conseil d'administration et du contrôleur des comptes, délégués par la corporation, ne peuvent être révoqués que par celle-ci.

³ Les membres du conseil d'administration et du contrôleur des comptes, délégués par la corporation, ont les mêmes droits ...

(Les propositions suivantes de modifications se basent sur le droit actuel de la Srl. Les modifications devront par la suite être adaptées au nouveau texte de loi.)

Article 777

Chiffre 6

... par l'institution d'un contrôleur des comptes.

Article 781

Alinéa 1

10. [Le cas échéant,] le nom ou la raison sociale du contrôleur des comptes avec indication du domicile, du siège ou d'une succursale inscrite au registre du commerce.

Article 805

II. Réserves

Les règles de la société anonyme en matière de réserves s'appliquent par analogie à la société à responsabilité limitée.

Article 810

Alinéa 1

3. [Le cas échéant,] de désigner le contrôleur des comptes, sous réserve des droits accordés par les statuts aux associés non gérants en matière de contrôle;
4. D'approuver le rapport de gestion et de déterminer l'emploi du bénéfice net;

Article 817

Abrogé

Article 818

VII. Prohibition de
faire concurrence

Article 819

C. Contrôle par
les associés

Variante I (pas de contrôleur des comptes pour les petites Srl)

Variante II (contrôleur des comptes dans tous les cas)

¹ Si le pouvoir de gérer la société n'appartient pas à tous les associés, les associés non gérants ont le même droit de contrôle que les membres de la société simple qui n'ont pas la gestion

¹ Chaque associé a les mêmes droit de contrôle que l'actionnaire.

² Les statuts peuvent substituer à ce contrôle un contrôleur des comptes, qui devra contrôler aussi la tenue régulière du registre des parts sociales. Si un contrôleur des comptes est désigné, chaque associé a les mêmes droits de contrôle que l'actionnaire.

² Les statuts peuvent confier au contrôleur des comptes le contrôle de la tenue régulière du registre des parts sociales.

Article 832

4. Les organes chargés de l'administration et, le cas échéant, du contrôle, ainsi que

Article 836

¹ ... leur domicile ainsi que leur nationalité; de plus, elle comprend, le cas échéant, le nom ou la raison sociale du contrôleur des comptes avec indication du domicile, du siège ou d'une succursale inscrite au registre du commerce.

Article 856

¹ Le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport des contrôleurs des comptes sont déposés ... chargée d'approuver le rapport de gestion ou avant ...

² ... une copie du rapport de gestion.

Article 857

¹ Les associés peuvent signaler les évaluations douteuses au contrôleur des comptes et demander ...

Article 858

¹ L'excédent actif de l'exploitation se calcule selon les données des comptes annuels.

Article 879

Alinéa 2

2. De nommer les administrateurs et, le cas échéant, le contrôleur des comptes;
3. D'approuver le rapport de gestion ...

Article 890

¹ L'assemblée générale peut révoquer les administrateurs et le contrôleur des comptes, ainsi que tous ...

Article 902

V. Obligations

Article 903 et 906

Abrogé

C. Contrôle
I. Obligations
particulières du
contrôleur des
comptes

Article 907

¹ Si les associés sont individuellement responsables ou tenus d'opérer des versements supplémentaires, le contrôleur des comptes doit également s'assurer que la liste des associés est correctement tenue.

² Les statuts et l'assemblée générale peuvent étendre les attributions du contrôleur des comptes. Ils ne peuvent toutefois lui confier des attributions incompatibles avec sa fonction ou qui nuiraient à sa faculté d'avoir une opinion sans préjugé.

Article 908 et 909

Abrogé

Article 910

II. Vérification de
la gestion

Les statuts peuvent prévoir la vérification périodique de la gestion par des personnes compétentes.

Article 916

Toutes les personnes chargées de l'administration, de la gestion, du contrôle ou du contrôle des comptes annuels, ainsi que les

Article 926

¹ ... des représentants dans le conseil d'administration et dans le contrôleur des comptes.

³ Les administrateurs et contrôleurs des comptes délégués ...

Article 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 et 964

Abrogé

Articolo 72 Codice delle obbligazioni

Il Codice delle obbligazioni è modificato come segue:

Articolo 554

capoverso 2

5. se del caso il nome o la ditta del revisore contabile indicandone il domicilio, la sede o una succursale iscritta nel registro di commercio.

Articolo 557

³ I soci eleggono se del caso il revisore contabile e approvano la relazione sulla gestione.

B. Conto
economico

Articolo 558

1 Per ogni esercizio annuale e in conformità del conto economico e del bilancio sarà determinata la parte spettante ad ogni socio.

Articolo 596

capoverso 2

6. se del caso il nome o la ditta del revisore contabile indicandone il domicilio, la sede o una succursale iscritta nel registro di commercio.

Articolo 625

1 ... alla composizione del consiglio d'amministrazione in conformità ...

Articolo 627

numero 13.

abrogato

Articolo 635a

Un revisore contabile ...

Articolo 640

capoverso 3

3. la prova che sono stati nominati gli amministratori e il revisore contabile, con l'indicazione ...

Articolo 641

10. [se del caso] il nome o la ditta del revisore contabile, con l'indicazione ...

Articolo 652a

capoverso 1

5. l'ultimo conto annuale col rapporto di verifica e, ove ...

Articolo 652f

1 Il revisore contabile verifica ...

Articolo 653f

1 ... lo richiede, un revisore contabile abilitato verifica ...

Articolo 653i

¹ Dopo che un revisore contabile abilitato abbia ...

² ... che la relazione del revisore contabile contiene le indicazioni richieste.

Articolo 659a

² La società è tenuta a dedurre per le azioni proprie un importo dalla riserva da utili.

Articoli 662, 662a, 663, 663a e 663b

Abrogati

B. Rapporti di partecipazioni in caso di società con azioni quotate in borsa.

Articolo 663c

[...]

Articoli 663d, 663e, 663f, 663g, 663h, 664, 665, 665a, 666, 667, 669 e 670

Abrogati

C. Riserve,
I. Riserve da capitale

Articolo 671

¹ Alla riserva da capitale vanno assegnati:

1. il ricavo proveniente dall'emissione di titoli ed eccedente il loro valore nominale, dopo copertura delle spese d'emissione (aggio);
2. il saldo dei versamenti effettuati su azioni annullate, diminuito dell'eventuale perdita subita con le azioni emesse in loro sostituzione (utile d'annullamento).

Articoli 671a e 671b

abrogati

Articolo 672

II. Riserva legale

¹ Occorre costituire una riserva legale a cui va assegnato il 5 per cento dell'utile dell'esercizio, previa deduzione di un'eventuale perdita riportata.

² La riserva legale va alimentata sino a che abbia raggiunto il 50 per cento del capitale azionario sottoscritto o il 20 per cento della somma di bilancio. Nelle società il cui scopo consiste prevalentemente nella partecipazione ad altre imprese (società holding) la riserva legale va alimentata finché raggiunge il 20 per cento del capitale azionario sottoscritto.

Articolo 673

III. Ulteriori riserve

¹ Gli statuti possono prevedere la costituzione di ulteriori riserve e determinarne la destinazione e l'impiego.

² L'assemblea generale delibera sulla costituzione e lo scioglimento di riserve non previste nella legge e negli statuti. Può prendere decisioni che superano le esigenze di queste ultime, sempre che ciò sia giustificato per garantire durevolmente la prosperità dell'impresa tenendo conto degli interessi degli azionisti.

Articolo 674

IV. Deduzione di perdite

¹ Le perdite dell'esercizio in rassegna o di precedenti esercizi possono essere riportate.

² Le perdite degli esercizi precedenti vanno compensate con gli utili dell'esercizio in rassegna.

³ Se si compensano perdite con riserve, la compensazione deve seguire il seguente ordine:

1. riserve da utili e altre riserve secondo l'articolo 673 tenendo conto delle corrispondenti destinazioni;
2. riserve legali;
3. riserve da capitale.

Articolo 693

capoverso 3

1. la nomina del revisore contabile;

Articolo 695

² Questo divieto non si applica ai revisori contabili.

IV. Diritti di con- **Articolo 696**

trollo degli azionisti

1. Comunicazione ¹ ... dagli azionisti, la relazione sulla gestione e quella del revisore contabile. ...
della relazione
sulla gestione e ³ Non concerne il testo italiano.
della relazione del
revisore contabile

Articolo 697

¹ ... sugli affari della società e al revisore contabile sull'esecuzione e il risultato della sua verifica.

Articolo 697h

abrogato

Articolo 698

capoverso 2

2. la nomina degli amministratori e [se del caso] del revisore contabile;
3. l'approvazione della relazione sulla gestione;
4. la deliberazione sull'impiego dell'utile, in modo particolare la determinazione del dividendo e della partecipazione agli utili.

Articolo 699

¹ L'assemblea generale è convocata dal consiglio d'amministrazione e, quando occorre, dal revisore contabile; il diritto di convocarla ...

Articolo 705

¹ L'assemblea generale può revocare i membri del consiglio d'amministrazione e il revisore contabile, come pure gli altri procuratori e mandatari ch'essa avesse nominati.

Articoli 725 - 725a

abrogati

Articolo 726VII. revoca e
sospensioneTitolo precedente l'articolo 727: **C. Il revisore contabile**

Articoli 727, 727a, 727b, 727c, 727d, 727e, 727f, 728, 729, 729a, 729b, 729c e 730

abrogati

Articolo 731

¹ Lo statuto e l'assemblea generale possono estendere le attribuzioni del revisore contabile. Non possono tuttavia affidargli attribuzioni incompatibili con la sua funzione o tali da compromettere la sua imparzialità.

Articolo 731a

abrogato

Articolo 732

² ... La relazione di revisione dev'essere allestita da un revisore contabile abilitato. Questi ...

Articolo 745

³ ... qualora un revisore contabile abilitato confermi ...

Articolo 755

Tutti coloro che si occupano della verifica del conto annuale, della costituzione, dell'aumento ...

Articolo 762

¹ ... il diritto di delegare una o più persone a rappresentarla nel consiglio d'amministrazione o presso il revisore contabile.

² ... il diritto di revocare i membri del consiglio d'amministrazione ed i revisori contabili designati dalla corporazione ...

³ I membri del consiglio d'amministrazione e i revisori contabili designati ...

(Le seguenti proposte di modifica concernenti le società a garanzia limitata si basano sul diritto vigente. Tali modifiche dovranno essere ulteriormente adeguate al nuovo testo di legge)

Articolo 777

6. ... mediante un revisore contabile;

Articolo 781

capoverso 1

10. [se del caso] il nome o la ditta del revisore contabile indicandone il domicilio, la sede o una succursale iscritta nel registro di commercio.

Articolo 805

II. Riserve

Le disposizioni sulle riserve della società anonima si applicano per analogia alla società a garanzia limitata.

Articolo 810

capoverso 1

3. [se del caso] la nomina del revisore contabile, con riserva ...
4. l'approvazione della relazione sulla gestione, come pure la determinazione dell'impiego degli utili netti;

Articolo 817

abrogato

VII. Divieto di concorrenza

Articolo 818**Articolo 819**

C. Controllo da parte dei soci

Variante I [senza revisore contabile per le piccole sagl]

¹ Se della gestione non sono incaricati tutti i soci, quelli di essi che ne sono esclusi hanno lo stesso diritto di controllo che spetta ai soci della società semplice i quali non hanno la facoltà d'amministrare.

² Invece di che, lo statuto può prevedere un revisore contabile, il quale dovrà sorvegliare anche la regolare tenuta del libro delle quote. Qualora sia istituito un revisore contabile, spettano ai soci gli stessi diritti di controllo che agli azionisti.

Variante II [revisore contabile obbligatorio]

¹ Ad ogni socio spettano i medesimi diritti di controllo che agli azionisti.

² Lo statuto può attribuire al revisore contabile la verifica della regolare tenuta del libro delle partecipazioni.

Articolo 832

4. gli organi incaricati dell'amministrazione e se del caso della revisione, ...

Articolo 836

¹ ... loro cittadinanza; inoltre, se del caso il nome o la ditta del revisore contabile indicandone il domicilio, la sede o una succursale iscritta nel registro di commercio.

Articolo 856

1 ... convocata per approvare la relazione sulla gestione, ... facilmente consultati dai soci, la relazione sulla gestione e se del caso la relazione del revisore contabile.

2 ... una copia della relazione sulla gestione.

Articolo 857

1 I soci sono in diritto di richiamare l'attenzione del revisore contabile sulle partite ...

Articolo 858

1 Il calcolo dell'avanzo netto dell'esercizio si fa in base al conto annuale.

Articolo 879

capoverso 2

2. la nomina dell'amministrazione e se del caso del revisore contabile;

3. l'approvazione della relazione sulla gestione ...

Articolo 890

1 L'assemblea generale può revocare gli amministratori e il revisore contabile, nonché gli altri ...

Articolo 902

V. Doveri

Articoli 903 e 906

abrogati

Articolo 907

C. Controllo,
I. Obblighi partecolari del revisore contabile

1 Qualora i soci siano personalmente responsabili o tenuti ad eseguire versamenti suppletivi, il revisore contabile deve verificare se l'elenco dei soci è tenuto regolarmente.

2 Lo statuto e l'assemblea generale possono estendere le attribuzioni del revisore contabile. Non possono tuttavia affidargli attribuzioni incompatibili con la sua funzione o tali da compromettere la sua imparzialità.

Articoli 908 e 909

abrogati

II. Verifica della gestione

Articolo 910

Lo statuto può disporre la verifica periodica della gestione da parte di periti.

Articolo 916

Tutte le persone incaricate dell'amministrazione, della gestione e del controllo o della revisione dei conti, come pure ...

Articolo 926

capoversi 1 e 3 Non concerne il testo italiano

Articoli 957, 958, 959, 960, 961, 962, 963 e 964

abrogati

Kantone / Cantons / Cantoni

- BE** Bei Artikel 819 OR geben wir der zweiten Variante den Vorzug.
- FR** Article 819 CO: La désignation obligatoire d'un contrôleur de comptes s'impose également pour les sociétés à responsabilité limitée ; en conséquence, notre choix se porte sur la variante II.
- GE** Art. 672, al. 2 CO: L'alternative entre les 5 % du capital-actions souscrit ou 20 % du total du bilan n'est pas claire : s'agit-il du "lower of" ?
 Art. 907, al. 1 CO: Le contrôleur des comptes devrait également vérifier l'inscription de la liste des associés au registre du commerce.
 Art. 910 CO: Le contrôle de gestion a été critiqué par une partie de la doctrine : il semble inopportun et irréaliste de soumettre la gestion à un contrôle suprême, sauf à instaurer un organe type "Aufsichtsrat", ce qui ne semble pas être le but recherché.
- SG** Art. 635a OR, Art. 652f OR, Art. 653f OR, Art. 653i OR sowie Art. 732 OR sollen dahingehend geändert werden, dass die Begriffe des Revisors beziehungsweise besonders befähigten Revisors durch den Begriff Abschlussprüfer ersetzt werden. Ebenfalls sollen die Bestimmungen über den Inhalt der Eintragung bei der AG, der GmbH, der Genossenschaft sowie des Vereins und der Stiftung durch Eintragungspflicht des Abschlussprüfers ergänzt werden. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass wenigstens auf Verordnungsstufe (z.B. Handelsregisterverordnung) festgelegt werden sollte, wie weit das Handelsregisteramt die Zulassung und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu überprüfen hat.
- ZH** Art. 652f.: Da bei Wahl von Variante I in Artikel 43 RRG nicht alle Aktiengesellschaften der Revisionspflicht unterstehen, ist der Passus sinnvollerweise wie folgt zu gestalten:
«Ein Abschlussprüfer prüft...»
 Art. 640 Abs. 3 Ziffer 3: Der Bestimmung würden wir voranstellen: *«gegebenenfalls»*.

Art. 671: Es ist unklar, ob der ganze Artikel oder nur Absatz 1 davon ersetzt wird. Die Tatsache, dass der ganze Passus als Absatz 1 bezeichnet wird (also nur dieser geändert werden soll), steht in Widerspruch dazu, dass die Bestimmung materiell teilweise mit Absatz 2 identisch ist.

Art. 776: Hier sollte analog zur entsprechenden Bestimmung im Aktienrecht (Art. 626 Ziffer 6 OR) eine Statutenbestimmung über die Organe der Geschäftsführung und der Revision verlangt werden.

Art. 777 Ziffer 6: Der Passus über den Abschlussprüfer ist hier systematisch falsch platziert. Entweder ist die Einsetzung eines Abschlussprüfers zwingend oder dann nicht.

Art. 780: In Ziffer 3 ist neu zusätzlich der Abschlussprüfer aufzuführen.

Art. 554 Abs. 2 Ziffer 5, 596 Abs. 2 Ziffer 6, 641 Abs. 3 Ziffer 10, 781 Abs. 1 Ziffer 10: Hier sollte jeweils zum Ausdruck gebracht werden, dass sofern mehrere Abschlussprüfer gewählt werden, alle in das Handelsregister einzutragen sind.

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

KBVG Art. 819 OR: Es ist der Variante II zu folgen.

Parteien / Partis politiques / Partiti politici

SP Article 672 CO: Nous nous opposons à la révision proposée en ce que la commission d'experts supprime la possibilité d'utiliser la réserve légale pour permettre à l'entreprise de se maintenir en temps d'exploitation déficitaire et à éviter le chômage. Ces deux buts, consacrés par la législation en vigueur, doivent être maintenus pour des considérations de politique de maintien de l'emploi.

Articles 673 et 674 CO: Nous nous opposons à la suppression des dispositions contenues dans l'actuel article 673 CO lequel permet de constituer des réserves destinées à créer et à soutenir des institutions de prévoyance en faveur des travailleurs de l'entreprise. Nous nous prononçons dans le même sens en faveur du maintien des dispositions contenues dans l'actuel article 674 al. 3 CO qui autorise l'utilisation de réserves pour créer et soutenir des institutions de prévoyance au profit des travailleurs de l'entreprise ou des institutions analogues.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

SGB OR Art. 672:

Mit der Revision der Bestimmung über die gesetzliche Reserve sind wir nicht einverstanden. Sie steht inhaltlich in keinem Zusammenhang mit der angestrebten Revision der Bestimmungen über die Rechnungslegung, bei der es um grundsätzliche Bilanzwahrheit und –klarheit geht. Es geht zu weit, wenn die Expertengruppe verlangt, dass die gesetzliche Reserve neu nur noch zur Deckung eines Verlustes verwendet werden darf. Die weiteren bisherigen Verwendungszwecke, um „in Zeiten schlechten Geschäftsgangs das Unternehmen durchzuhalten“ und „der Arbeitslosigkeit

entgegenzuwirken“ wollen die Experten weglassen. Sie verkennen dabei ihr Mandat. Aus arbeitsmarktlichen Gründen sind die bisherigen Verwendungszwecke vollumfänglich beizubehalten.

OR Art. 673 und OR Art. 674:

Wir protestieren dagegen, dass diese beiden Artikel des Obligationenrechts im Zusammenhang mit dem neuen Gesetz abgeändert werden sollen. Der Verweis auf Art. 331 OR hilft nicht weiter. Es muss einer Unternehmung überlassen bleiben, zur Unterstützung von Wohlfahrtseinrichtungen der Arbeitnehmenden und zu anderen Wohlfahrtzwecken aus dem Gewinn Reserven zu bilden, wenn sie das will. Ob und wann diese dann in Stiftungen weitergeleitet werden, ist eine andere Frage und hat mit den rechtlichen Bestimmungen gemäss OR 673 und OR 674 nichts zu tun.

VPA Hinsichtlich Art. 72 VE stellt sich bei der vorgesehenen Änderung von Art. 672 Abs. 2 Satz 2 OR die Frage, was bei Holdinggesellschaften, die nicht in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft gekleidet sind (beispielsweise GmbH) gelten soll. Ist die Rückverweisung durch den (vorgesehenen) Art. 805 OR, der ausdrücklich auf das „Aktienkapital“ zurückverweist, genügend?

VSA In die Revisionsvorlage wurden auch Neuregelungen der OR-Artikel 672 und 673 aufgenommen. Diese Vorschläge stehen für uns in keinem zwingenden Zusammenhang mit der Schaffung des RRG, und ihre Umsetzung würde falsche Zeichen setzen.

Art. 672 OR:

Warum es nebst einer vorsorglichen Verlustdeckung nicht mehr auch zu den unternehmerischen Zielsetzungen gehören soll, Reserven zu schaffen, um "in Zeiten schlechten Geschäftsganges das Unternehmen durchzuhalten" und "der Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken", ist für uns nicht einsichtig. Die heutige Regelung tangiert das Revisionsziel dieser Vorlage - die Verankerung von "true and fair view" in der Rechnungslegung - in keiner Weise. Mit dem Vorschlag der Expertenkommission würden aber zwei Verwendungszwecke für die allgemeinen Reserven abgeschafft, die bisher für das unternehmerische Selbstverständnis und damit für den Arbeitsmarkt durchaus von einer gewissen Bedeutung waren.

Artikel 673 OR:

Auch bei diesem Vorschlag ist für uns der Zusammenhang zum eigentlichen Revisionsziel in keiner Weise ersichtlich. Wir sind der Ansicht, dass es einer Unternehmung unbelassen bleiben soll, Reserven zur "Gründung und Unterstützung von Wohlfahrtseinrichtungen für Arbeitnehmer" bilden zu können.

Ob und wann diese Reserven eingesetzt werden, bleibt der Entscheidung der Unternehmung überlassen.

Wir beantragen, die Streichung der hier angesprochenen Bestimmungen nicht weiter zu verfolgen.

3. Kapitel: Referendum und Inkrafttreten
Chapitre 3: Référendum et entrée en vigueur
Capitolo 3: Referendum ed entrata in vigore

Artikel 73

¹ Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

² Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Article 73

¹ La présente loi est sujette au référendum facultatif.

² Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Articolo 73

¹ La presente legge sottostà al referendum facoltativo.

² Il Consiglio federale determina l'entrata in vigore.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

VEB Wir schlagen vor, den Artikel 34 - Verhältnis zum Steuerrecht - ersatzlos zu streichen. Damit die abweichenden Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren, steuerrechtlichen Grundsätze nach wie vor berücksichtigt werden können, ist der Text des Artikels 73 auf den Artikel 74 zu verschieben. Neu ist folgender Text einzusetzen:

Das DBG und das StHG werden wie folgt geändert:

- *Entfall des Massgeblichkeitsprinzips*
- *Bestimmungen für die Ableitung der Steuerbilanz*
- *Übergangsbestimmungen:*

Die Steuerpflichtigen werden gegenüber dem heutigen Recht nicht schlechter gestellt.

Die Änderungen treten gleichzeitig mit dem RRG in Kraft und sind von den Kantonen auf diesen Zeitpunkt umzusetzen.

Artikel 74: Übernahme des Textes aus dem bisherigen Artikel 73:

1 Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

2 Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

302.02 Vorentwurf zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998
Avant-projet d'ordonnance sur l'agrément des contrôleurs des comptes (OACC) du 29 juin 1998
Avamprogetto di ordinanza sull'abilitazione di revisori contabili (OAR) del 29 giugno 1998

Der Bundesrat,

gestützt auf die Artikel 44, 46 und 47 des Rechnungslegungsgesetzes vom ...

verordnet:

Le Conseil fédéral,

vu les articles 44, 46 et 47 de la loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels du ...,

arrête:

Il Consiglio federale svizzero,

visti gli articoli 44, 46 e 47 della legge sul rendiconto e la revisione del ...

ordina

Artikel 1 Voraussetzungen für die Zulassung natürlicher Personen

¹ Eine natürliche Person wird als Abschlussprüfer zugelassen, wenn sie über die erforderliche Ausbildung und Fachpraxis sowie über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

² Über die erforderliche Ausbildung verfügen Personen, die:

- a. ein eidgenössisches Diplom als Wirtschaftsprüfer⁴ haben;
- b. ein ausländisches Diplom, das zur Durchführung von Pflichtprüfungen nach der 8. EG-Richtlinie⁵ berechtigt, oder ein anderes anerkanntes ausländisches Diplom haben, das mit dem eidgenössischen Diplom als Wirtschaftsprüfer vergleichbar ist, und mindestens drei Jahre Fachpraxis sowie die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts aufweisen;
- c. ein eidgenössisches Diplom als Treuhandexperte, als Steuerexperte oder als Buchhalter/Controller und mindestens fünf Jahre Fachpraxis haben;
- d. ein Hochschulstudium in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften oder eine Ausbildung an einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule abgeschlossen haben und eine Fachpraxis von mindestens zwölf Jahren aufweisen.

³ Die Fachpraxis muss insbesondere die Prüfung von Einzelabschlüssen, konsolidierten Abschlüssen oder ähnlicher Finanzabschlüsse umfassen. Mindestens zwei Drittel der Fachpraxis müssen bei einem zugelassenen Abschlussprüfer oder bei einem vergleichbaren ausländischen Abschlussprüfer erworben worden sein.

⁴ Früher Bücherexperte

⁵ Achte Richtlinie des Rates vom 10. April 1984 (84/253/EWG) aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. Nr. L 126 vom 12.5.1984, S. 20-26)

Article 1 Conditions pour l'agrément des personnes physiques

¹ Toute personne physique peut être agréée en qualité de contrôleur des comptes si elle a la formation et la pratique requises, ainsi qu'une réputation sans tache.

² Ont la formation requise les personnes qui :

- a. ont un diplôme fédéral d'expert-comptable;
- b. ont un diplôme étranger permettant l'exécution du contrôle légal obligatoire au sens de la huitième directive de la CEE⁶ ou ont un autre diplôme étranger, reconnu équivalent au diplôme fédéral d'expert-comptable, si elles justifient d'au moins trois années de pratique professionnelle et possèdent les connaissances nécessaires de droit suisse;
- c. ont un diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou de comptable/contrôleur de gestion et au moins cinq années de pratique professionnelle;
- d. ont accompli des études universitaires en gestion de l'entreprise, en sciences économiques ou en droit ou une formation dans une école supérieure d'économie ou d'administration reconnue par la Confédération, et qui justifient d'une pratique professionnelle d'au moins 12 ans.

³ La pratique professionnelle doit en particulier avoir porté sur le contrôle de comptes individuels, de comptes consolidés ou de comptes financiers analogues. Deux tiers au moins de la pratique professionnelle doivent avoir été acquis auprès d'un contrôleur agréé ou auprès d'un contrôleur des comptes à l'étranger remplissant une fonction comparable.

Articolo 1 Condizioni per l'abilitazione delle persone fisiche

¹ Una persona fisica è abilitata ad esercitare la funzione di revisore contabile se dispone della necessaria formazione e gode di una reputazione integra.

² Dispongono della formazione necessaria le persone che:

- a. sono titolari di un diploma federale di esperto contabile⁷;
- b. sono titolari di un diploma estero che consente loro di svolgere il controllo di legge dei documenti contabili ai sensi dell'ottava direttiva CEE⁸ oppure di un altro diploma straniero riconosciuto equipollente al diploma federale di revisore contabile, con almeno tre anni di esperienza professionale nel settore e che dispongono delle necessarie conoscenze del diritto svizzero;
- c. sono titolari di un diploma federale di perito fiduciario, perito fiscale o di contabile/controller e vantano almeno cinque anni di esperienza professionale nel settore;
- d. hanno concluso studi universitari in economia aziendale, scienze economiche o diritto oppure una formazione presso una scuola superiore per quadri dell'economia e dell'amministrazione riconosciuta della Confederazione e vantano almeno dodici anni di esperienza professionale nel settore.

⁶ Huitième directive du Conseil du 10 avril 1984 (84/253/UE) fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g du Traité UE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables.

⁷ Prima: perito contabile.

⁸ Ottava direttiva del Consiglio del 10 aprile 1984 (84/253/CEE) basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g) del trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili (GUCE N. L 126 del 12.5.1984, p. 20-26).

³ L'esperienza professionale deve consistere in particolare nella verifica di conti individuali, conti consolidati o altri documenti contabili finanziari analoghi. Almeno i due terzi dell'esperienza professionale dev'essere stata acquisita presso un revisore contabile abilitato o presso un revisore contabile estero comparabile.

Kantone / Cantons / Cantoni

TI Alle persone che hanno titoli di studio di livello accademico si domandano 12 anni di esperienza professionale di cui otto presso un esperto contabile.

Simili requisiti sono, senza ombra di dubbio, esagerati se confrontati con l'esperienza imposta per attività professionali che richiedono competenza, preparazione e senso di responsabilità paragonabili a quelle di un revisore.

A nostro avviso questo articolo riflette in modo fin troppo palese l'intendimento corporativo che l'ha dettato. Allo scopo di evitare che la legge si riveli incompatibile con i dettami costituzionali relativi alla libertà di industria e di commercio si auspica che la pratica richiesta agli accademici ed il periodo da trascorrere quale ausiliario di un esperto contabile vengano notevolmente ridimensionati.

Occorre inoltre tenere conto di quegli accademici che pur non essendo esperti contabili hanno comunque acquisito una pluriennale ed ampia esperienza nella revisione. Non sarebbe infatti assolutamente logico che ad essi venga tolta la possibilità di continuare ad operare in questo campo.

Per quanto concerne gli aspetti linguistici si evidenzia di nuovo come il termine di revisore contabile non sia appropriato. Esso va sostituito con *esperto contabile* in riferimento alla professione nonché con *revisore dei conti* quando si indica la funzione (vedi anche osservazioni all'art. 43).

Behörden und verwandte Institutionen / Autorités et institutions apparentées / Autorità e istituzioni affini

EBK Art. 1 Abs. 2 Bst. d Vorentwurf VZA sieht vor, dass Absolventen eines Hochschulstudiums bzw. einer Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule eine Fachpraxis von mindestens zwölf Jahren aufweisen müssen, um die Voraussetzungen für die Zulassung als Abschlussprüfer zu erfüllen. Diese lange Dauer scheint uns einzig aus Gründen des Branchenschutzes gerechtfertigt, was wir jedoch ablehnen. Wir erachten deshalb eine Dauer von mindestens fünf Jahren als genügend.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

FRSP Nous approuvons la teneur de cette ordonnance et en particulier les dispositions ayant trait à l'instance d'agrément.

STV Der vorliegende Vorentwurf ist geprägt durch die Handschrift der „Treuhand-Kammer“ und deren Mitglieder, die mit dieser Verordnung einen unzulässigen Selbstschutz betreiben wollen. Angesichts der effektiven Wirtschaftsverhältnisse in der Schweiz und der Bedeutung kleiner und mittle-

rer Treuhandfirmen, beantragen wir eine grundlegende Überarbeitung dieser einseitig formulierten Verordnung.

Antrag Abs. 1:

Leumundszeugnis streichen

Begründung: Vgl. Art. 3

Antrag Abs. 2:

- a. *Ein eidgenössisches Diplom als Treuhandexperte, als Steuerexperte, als Buchhalter/Controller oder als Wirtschaftsprüfer haben;*
- b. *gemäss Vorentwurf*
- c. *streichen*
- d. *ein Hochschulstudium in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften oder eine Ausbildung an einer Fachhochschule für Wirtschaft oder einen Fachausweis für Treuhänder oder Buchhalter abgeschlossen haben und eine Fachpraxis von mindestens 10 Jahren aufweisen.*

Begründung: Die höheren Fachprüfungen für Treuhandexperten, Wirtschaftsprüfer oder Buchhalter/Controller sind gleichwertig und es kann nicht angehen, von anderen als Wirtschaftsprüfern 5 Jahre Fachpraxis zu verlangen. Insbesondere ist dies nicht angängig im Vergleich zu ausländischen Diplomen, bei denen nur 3 Jahre Fachpraxis verlangt wird. Zudem entspricht der Fachausweis ohne weiteres einer theoretischen Ausbildung an einer Fachhochschule. Hinzu kommt, dass in grossen Treuhandgesellschaften häufig Treuhänder mit eidg. Fachausweis für die Revision eingesetzt werden. Es ist deshalb nicht einsichtig, wieso diese – sofern sie über genügend Praxis verfügen – nicht selbst als Revisor zugelassen werden sollten.

THK

Abs. 2 lit. b: Der Begriff "vergleichbar" ist zu wenig klar und sollte durch den Begriff "gleichwertig" ersetzt werden. Dieser Begriff wird auch bei Rechnungslegungsnormen verwendet. Antrag:

- b. *ein ausländisches Diplom, das zur Durchführung von Pflichtprüfungen nach der 8. EG-Richtlinie berechtigt, oder ein anderes anerkanntes ausländisches Diplom haben, das mit dem eidgenössischen Diplom als Wirtschaftsprüfer gleichwertig ist, und mindestens drei Jahre Fachpraxis sowie die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts aufweisen;*

Abs. 3: Die Fachpraxis sollte gleich oder ähnlich formuliert werden wie die für die Zulassung zur Prüfung im Reglement der Wirtschaftsprüfer-Prüfung notwendigen Voraussetzungen. Antrag:

Als Fachpraxis gilt die Tätigkeit im Rahmen von umfassenden internen oder externen Revisionsarbeiten. Die Revisoren dürfen sich nicht nur auf abgegrenzte Teilgebiete wie z.B. Steuerrevision, AHV-Revision, beschränken. Mindestens zwei Drittel der Fachpraxis müssen bei einem zugelassenen Abschlussprüfer oder bei einem vergleichbaren ausländischen Abschlussprüfer erworben worden sein.

Es stellt sich die Frage, ob ein Wirtschaftsprüfer, der während vielen Jahren nicht mehr als Prüfer gearbeitet hat, ohne weitere Fachpraxis zugelassen werden soll. Antrag Abs. 4 neu:

Wenn der Inhaber eines Diploms als dipl. Wirtschaftsprüfer seit mehr als fünf Jahren nicht mehr als Prüfer tätig war, so entscheidet die Zulassungsstelle im konkreten Einzelfall über das Erfordernis einer notwendigen Fachpraxis.

VEB

Unseres Erachtens sollte bei der Anerkennung von ausländischen Diplomen für die Zulassung von Abschlussprüfern unbedingt die Anerkennung auf Gegenseitigkeit realisiert werden. Dies wäre ein wichtiger Schritt im Interesse der schweizerischen Führungskräfte im Rechnungswesen und in der Revision, dies auch im Hinblick auf die immer stärker werdende Internationalisierung der Wirtschaft.

Wir erachten es als sinnvoll, bei den Zulassungsbestimmungen für Abschlussprüfer die verlangte Fachpraxis einheitlich auf 5 Jahre festzulegen. Für Hochschulabsolventen und Absolventen einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule soll dies aber für eine Fachpraxis nach Abschluss des Studiums gelten.

Abs. 2 lit. b: Unseres Erachtens sollte der Wortlaut wie folgt ergänzt und präzisiert werden (das Wort aufweisen ist schlecht gewählt und sollte durch ausweisen ersetzt werden):

ein ausländisches Diplom, das zur Durchführung von Pflichtprüfungen nach der 8. EG-Richtlinie berechtigt, oder ein anderes anerkanntes ausländisches Diplom haben, dies unter der Voraussetzung, dass das Diplom auf Gegenseitigkeit anerkannt wird und mit dem eidgenössischen Diplom als Wirtschaftsprüfer vergleichbar ist, und mindestens 5 Jahre Fachpraxis sowie die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts ausweisen. Die Ausbildung an einer ausländischen Hochschule oder an einer ausländischen, den schweizerischen Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschulen vergleichbaren Schule, gilt nicht als Fachpraxis.

Abs. 2 lit. c: Unseres Erachtens können die Buchstaben c und d wie folgt zusammengelegt werden (der Begriff Betriebswirtschaft kann gestrichen werden, da die Betriebswirtschaft ein Teilgebiet der Wirtschaftswissenschaft darstellt):

ein eidgenössisches Diplom als Treuhandexperte, als Steuerexperte oder als Buchhalter/Controller, ein Hochschulstudium in Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften oder eine Ausbildung an einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule abgeschlossen haben und eine Fachpraxis von mindestens 5 Jahren ausweisen. Die Ausbildung an einer Hochschule oder an einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule gilt nicht als Fachpraxis.

Abs. 2d: Dieser Buchstabe kann unseres Erachtens mit Buchstabe c zusammengelegt und damit gestrichen werden.

VEBIT Der vorliegende Vorentwurf ist unseres Erachtens zum Schutze des Diploms des Wirtschaftsprüfers ausgearbeitet worden. Wir beantragen daher eine Überarbeitung dieses Entwurfs.

Gerade der Praktiker, darunter versteht sich auch der eidg. dipl. Buchhalter/Controller, hat mit seiner umfassenden Ausbildung die erforderlichen Kenntnisse, um eine Revision durchzuführen und eine Rechnungslegung zu analysieren. Die Zulassung muss daher als dem Wirtschaftsprüfer gleichwertig eingestuft werden.

Unser Änderungsantrag lautet:

a. ein eidgenössisches Diplom als Wirtschaftsprüfer, Buchhalter/Controller oder Treuhandexperte haben.

Eine Fachpraxis von 5 Jahren ist kaum zu begründen, vor allem da ausländische Diplome sich nur über eine solche von 3 Jahren ausweisen müssen.

Nicht offizielle Vernehmlassungsteilnehmer und -teilnehmerinnen / Participants non-officiels / Partecipanti non consultati ufficialmente

a) Kantonale und regionale Organisationen / Organisations cantonales et régionales / Organizzazioni cantonali e regionali

ASCC Dans son ordonnance, le législateur prévoit à l'article 1 alinéa 2 rubrique C, de mettre sur pied d'égalité le diplôme fédéral d'expert fiduciaire, d'expert fiscal et de comptable/ contrôleur de gestion. Les formations qui permettent d'obtenir ces trois titres ne sont pas identiques; le comptable/contrôleur de gestion doit avoir des connaissances approfondies dans l'établissement et le bouclage des comptes et connaître les principes d'évaluation. Par contre, l'expert fiscal a acquis durant sa formation des connaissances approfondies en fiscalité et en droit, et est plutôt appelé à conseiller les entreprises dans ces domaines.

Nous prions donc le législateur de revoir ce texte de loi et de fixer la durée de pratique professionnelle dans le domaine de la révision de manière uniforme à 5 ans.

Pour les universitaires en gestion d'entreprise, en sciences économiques et en droit, ou les personnes ayant acquies une formation dans une haute école supérieure (d'économie ou d'administration) reconnue par la Confédération, la durée de la pratique exigée devrait également être de 5 ans, ce après l'obtention de la licence ou du diplôme.

Par ailleurs, il y aurait lieu d'assurer une équivalence internationale pour les contrôleurs des comptes agréés en possession d'un diplôme étranger (réciprocité) dans la mesure où ils sont autorisés à pratiquer dans notre pays.

b) Privatpersonen / Personnes privées / Persone private

OBT Vgl. die Ausführungen zu Art. 44 VE RRG.

Im Sinne einer Qualitätsverbesserung haben sämtliche Prüfer Mindestanforderungen zu erfüllen und eine Zulassung zu beantragen. Bei grossen Organisationen sowie der Prüfung der konsolidierten Rechnung schlagen wir vor, dass die zugelassenen natürlichen Personen über eine erforderliche Ausbildung gemäss Artikel 1 Abs. 2 lit. a/b verfügen müssen.

Artikel 2 Voraussetzungen für die Zulassung juristischer Personen und Personengesellschaften

¹ Juristische Personen und Personengesellschaften haben nachzuweisen, dass mindestens ein Fünftel der in der Abschlussprüfung tätigen Personen zugelassen sind.

² Sie haben zudem eine Führungsstruktur nachzuweisen, die eine genügende Überwachung der einzelnen Mandate sicherstellt.

Article 2 Conditions pour l'agrément des personnes morales et des sociétés de personnes

¹ Les personnes morales et les sociétés de personnes doivent établir qu'au moins un cinquième des personnes actives dans le contrôle des comptes sont agréées.

² En outre, elles doivent montrer une organisation qui garantit une surveillance suffisante des mandats individuels.

Articolo 2 Condizioni per l'abilitazione di persone giuridiche e di società di persone

¹ Le persone giuridiche e le società di persone devono dimostrare che almeno un quinto delle persone che svolgono la revisione dei conti sono abilitate.

² Devono inoltre disporre di una struttura gestionale che garantisca una sorveglianza sufficiente dei singoli mandati.

Kantone / Cantons / Cantoni

NE Article 2 (OACC) : Il serait judicieux, pour couper court à toute interprétation, d'indiquer que le dies a quo pour justifier de la pratique professionnelle court dès l'obtention du diplôme. Ainsi les années d'expérience acquises dans le cadre de l'obtention de ce diplôme ne sont pas comptabilisées.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Abs. 2: Ersatzlos *streichen*.

Begründung: Grundsätzlich ist diese Forderung berechtigt, doch wird sie in der Praxis kaum durchsetzbar sein.

Artikel 3 Nachweise

Wer als Abschlussprüfer zugelassen werden will, muss der Zulassungsstelle folgende Unterlagen liefern:

- a. den Fähigkeitsausweis;
- b. Arbeitszeugnisse;
- c. ein Leumundszeugnis;
- d. einen Auszug aus dem Betreibungs- und Konkursregister;
- e. einen Strafregisterauszug.

Article 3 Documents

Celui qui veut être agréé comme contrôleur des comptes doit fournir à l'instance d'agrément les documents suivants :

- a. un certificat de capacité;
- b. des certificats de travail;
- c. un certificat de bonnes moeurs;
- d. un extrait du registre des poursuites et faillites;
- e. un extrait du casier judiciaire.

Articolo 3 Documenti

Il candidato revisore contabile deve fornire all'organo d'abilitazione i seguenti documenti:

- a. attestato di capacità;
- b. certificati di lavoro;
- c. certificato di buona condotta civile e morale;
- d. estratto del registro delle esecuzioni e fallimenti;
- e. estratto del casellario giudiziale.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Abs. 2:

Lit. a: Anstelle von Fähigkeitszeugnissen sind Diplome und Fachausweise gem. Art. 1 zu verlangen (als Treuhandexperte, Steuerexperte, Buchhalter/Controller oder Wirtschaftsprüfer).

Lit. b: Anstelle der Arbeitszeugnisse sind Nachweis-papiere der Fachpraxis zu verlangen.

Lit.c: Ersatzlos streichen, da das Leumundszeugnis aufgrund des Datenschutzes nicht mehr sehr aussagekräftig ist.

VEBIT Vgl. die Ausführungen zu Art. 47.

Artikel 4 Zulassungsstelle

¹ Für die Zulassung als Abschlussprüfer zuständig ist die Zulassungsstelle.

² Die Zulassungsstelle besteht aus fünf Mitgliedern und drei Ersatzleuten. Sie organisiert sich selbst und erlässt die notwendigen Reglemente. Die Reglemente bedürfen der Genehmigung des zuständigen Departements.

³ Wahl und Amtsdauer der Mitglieder der Zulassungsstelle richten sich nach der Kommissionenverordnung⁹.

Article 4 Instance d'agrément

¹ L'instance d'agrément est compétente pour statuer sur l'agrément des contrôleurs des comptes.

⁹ SR 172.31

² L'instance d'agrément se compose de cinq membres et de trois suppléants. Elle s'organise elle-même et édicte les règlements nécessaires. Les règlements requièrent l'approbation du département compétent.

³ L'élection et la durée de fonction des membres de l'instance d'admission se déterminent d'après l'ordonnance sur les commissions¹⁰.

Articolo 4 Organo d'abilitazione

¹ La competenza per l'abilitazione dei revisori contabili spetta all'organo d'abilitazione.

² L'organo d'abilitazione è composto di cinque membri e tre supplenti. Si organizza autonomamente ed emana i necessari regolamenti. I regolamenti devono essere approvati dal dipartimento competente.

³ L'elezione e la durata del mandato dei membri dell'organo d'abilitazione sono retti dall'ordinanza sulle commissioni¹¹.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Antrag Abs. 2:

Die Zulassungsstelle besteht aus 5 Mitgliedern und 3 Ersatzleuten. Der Schweizerische Treuhänder-Verband und die Treuhand-Kammer sind darin paritätisch vertreten. Sie organisiert sich selbst und erlässt die notwendigen Reglemente.

Begründung: In Art. 46 RRG verlangen wir die paritätischen Zusammensetzung der Kommission mit Vertretern der beiden wichtigsten Standesorganisationen im Treuhandbereich. Die Ausführungsbestimmungen in der Verordnung sind deshalb entsprechend zu ergänzen.

VEBIT "Die Zulassungsstelle besteht aus 5 Mitgliedern und 3 Ersatzleuten." Diese Zulassungsstelle ist neutral zu besetzen.

Artikel 5 Dauer und Entzug der Zulassung

¹ Natürliche Personen werden auf unbeschränkte Zeit zugelassen, juristische Personen und Personengesellschaften auf fünf Jahre.

² Erfüllt ein Abschlussprüfer die Voraussetzungen nach den Artikeln 1 und 2 nicht mehr, so entzieht ihm die Zulassungsstelle die Zulassung.

Article 5 Durée et retrait de l'agrément

¹ es personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée, les personnes morales et les sociétés de personnes pour cinq ans.

² Si un contrôleur des comptes ne remplit plus les conditions des articles 1 et 2, l'instance d'agrément lui retire l'agrément.

¹⁰ RS 172.31

¹¹ RS 172.31

Articolo 5 Durata e revoca dell'abilitazione

¹ Le persone fisiche sono abilitate a tempo indeterminato, le persone giuridiche e le società di persone per cinque anni.

² Se un revisore contabile non adempie più i requisiti di cui agli articoli 1 e 2, l'organo d'abilitazione gli revoca l'abilitazione.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Antrag Abs. 1:

Natürliche und juristische Personen haben alle 5 Jahre unaufgefordert die Nachweise gemäss Art. 3 lit. d und e zu erbringen.

Begründung: Auch bei den natürlichen Personen ist eine regelmässige Überprüfung am Platz.

Antrag Abs. 2

Erfüllt ein Abschlussprüfer die Voraussetzungen nach Art. 2 und 3 nicht mehr, so entzieht ihm die Zulassungsstelle die Zulassung.

Begründung: Wer einmal die erforderliche Ausbildung abgeschlossen hat, wird diesen Nachweis immer erbringen können (Art. 1) und Art. 2 betrifft nur die juristischen Personen und Personengesellschaften. Natürliche Personen haben diese Nachweise nach Art. 3 auch zu erbringen.

Artikel 6 Verzeichnis

Die Zulassungsstelle führt ein Verzeichnis über die zugelassenen Abschlussprüfer. Dieses Verzeichnis muss öffentlich zugänglich sein.

Article 6 Répertoire

L'instance d'agrément tient un répertoire des contrôleurs des comptes agréés. Ce répertoire doit être accessible au public.

Articolo 6 Elenco

L'organo d'abilitazione tiene un elenco dei revisori contabili abilitati. L'elenco dev'essere accessibile al pubblico.

Kantone / Cantons / Cantoni

ZH Art. 6: Da der Handelsregisterführer verschiedentlich zu prüfen hat, ob gewisse Prüfungen von zugelassenen Abschlussprüfern vorgenommen wurden, muss gewährleistet sein, dass die Zulassung bzw. deren Auslaufen und der Entzug den Handelsregisterämtern jeweils umgehend zur Kenntnis kommen. Es ist daher vorzusehen, dass das gemäss Art. 6 zu führende Verzeichnis der zugelassenen Abschlussprüfer nach Mutationen jeweils den Handelsregisterämtern von Amtes wegen zuzustellen ist. Allenfalls sollte eine Bestimmung in die Handelsregisterverordnung aufgenommen werden, wonach im konkreten Fall auch eine beglaubigte Kopie des Zulassungsentscheids als Beleg eingereicht werden kann.

Artikel 7 Übergangsbestimmungen

¹ Bei der erstmaligen Bestellung der Zulassungsstelle gelten als zugelassene Abschlussprüfer Personen, die die Anforderungen nach Artikel 1 erfüllen.

² Natürliche und juristische Personen und Personengesellschaften, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992¹² erfüllen, haben Anspruch auf Zulassung, sofern sie das Gesuch innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten dieser Verordnung stellen.

³ Fachpraxis, die bei einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft erworben wurde, die nach Absatz 2 Anspruch auf die Zulassung hat, wird angerechnet.

Article 7 Dispositions transitoires

¹ Sont considérées comme agréées les personnes qui remplissent les conditions fixées à l'article 1 lors de l'entrée en fonction de l'instance d'agrément.

² Ont le droit d'être agréées les personnes physiques et morales et les sociétés de personnes qui remplissent les conditions de l'ordonnance du 15 juin 1992¹³ au moment de l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, pour autant qu'elles introduisent une requête dans le délai d'un an suivant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance.

³ Il est tenu compte de la pratique professionnelle qui a été acquise auprès d'une personne physique ou morale ou d'une société de personnes, qui a un droit à l'agrément selon l'alinéa 2.

Articolo 7 Disposizioni transitorie

¹ Le persone che all'entrata in funzione dell'organo di abilitazione soddisfano i requisiti di cui all'articolo 1 sono considerate abilitate.

² Le persone fisiche e giuridiche e le società di persone che all'entrata in vigore della presente ordinanza adempiono i requisiti di cui all'ordinanza del 15 giugno 1992¹⁴ sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati hanno diritto all'abilitazione, sempre che la domandino entro un anno dall'entrata in vigore della presente ordinanza.

³ L'esperienza professionale acquisita presso una persona fisica o giuridica o una società di persone che hanno diritto all'abilitazione ai sensi del capoverso 2 è computata.

Interessierte Organisationen / Organisations intéressées / Organizzazioni interessate

STV Antrag Abs. 1:

Bei der erstmaligen Bestellung der Zulassungsstelle berücksichtigt der Bundesrat die paritätische Vertretung des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes und der Treuhänderkammer. Als zugelassene Abschlussprüfer gelten Personen, die die Anforderungen nach Art. 1 erfüllen.

Begründung: Die Zulassungsstelle muss von Anfang an paritätisch mit Vertretern der beiden Standesorganisationen besetzt werden, da diese

¹² SR 221.302

¹³ RS 221.302

¹⁴ RS 221.302

sich anschliessend selbst organisiert und sich selbst die notwendigen Reglemente gibt.

Antrag Abs. 2:

... haben Anspruch auf Zulassung, sofern sie das Gesuch innerhalb von 5 Jahren nach Inkrafttreten dieser Verordnung stellen.

Begründung: Für Veränderungen mit solcher Tragweite sind die Übergangsfristen angemessen festzulegen. 1 Jahr ist zu kurz.

Antrag Abs. 3:

... die nach Abs. 2 Anspruch auf die Zulassung hätte, wird angerechnet.

Begründung: Die Fachpraxis muss auch dann anerkannt werden, wenn diese bei einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft erworben wurde, die die Zulassung nicht beansprucht.

THK Die Frist von 1 Jahr ist etwas kurz, vor allem für Personen die im Ausland weilen. Antrag Abs. 2:

Natürliche und juristische Personen und Personengesellschaften, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992 erfüllen, haben Anspruch auf Zulassung, sofern sie das Gesuch innerhalb von zwei Jahren nach Inkrafttreten dieser Verordnung stellen.

Artikel 8 Aufhebung bisherigen Rechts

Die Verordnung vom 15. Juni 1992⁴ über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren wird aufgehoben.

Article 8 Abrogation du droit actuel

L'ordonnance du 15 juin 1992¹⁵ sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés est abrogée.

Articolo 8 Diritto vigente: abrogazione

L'ordinanza del 15 giugno 1992¹⁶ sui revisori particolarmente qualificati è abrogata.

Kantone / Cantons / Cantoni

SG Gemäss Art. 8 der VZA wird die Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren aufgehoben. Mit Inkrafttreten des Gesetzes und der Verordnung wird daher die Kategorie der besonders befähigten Revisoren hinfällig. Gleichzeitig dürften aber auch noch keine Abschlussprüfer zugelassen sein. Dies wird zu Problemen in der täglichen Praxis führen, wo Handelsregisterbelege wie Revisionsberichte,

¹⁵ RS 221.302

¹⁶ RS 221.302

Prüfungsbestätigungen und dergleichen durch einen zugelassenen Abschlussprüfer zu erstellen sind.

Ferner werden ehemalige „besonders befähigte Revisoren“ tätig sein, welche ihre Qualifikation zwischen 1992 und dem in Kraft treten der neuen Bestimmungen erworben haben, somit nicht unter die „grandfather-clause“ fallen und auch noch nicht über die offizielle Zulassung als Abschlussprüfer verfügen. Es ist zu befürchten, dass sich der Rechtsverkehr auf den Standpunkt stellen wird, dass ein besonders befähigter Revisor auch ohne Zulassung als Abschlussprüfer im Sinne des neuen Gesetzes tätig sein könne. Besonders befähigte Revisoren wären dann längstens ein Jahr nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen als Abschlussprüfer auch ohne Zulassung zu anerkennen (Art. 7. Abs. 2 der VZA). Damit besteht die Gefahr, dass in der Praxis das Zulassungsverfahren beziehungsweise die Vorschriften des neuen Gesetzes im ersten Jahr unterlaufen werden. Es wäre daher zu begrüßen, wenn in die Übergangsbestimmungen eine entsprechende Regelung aufgenommen werden könnte.

Artikel 9 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am ... in Kraft.

Article 9 Entrée en vigueur

Cette ordonnance entre en vigueur le ...

Articolo 9 Entrata in vigore

La presente ordinanza entra in vigore il ...