



Swiss GAAP FER – Handlungsspielräume und Gestaltungsmöglichkeiten

Bei einer FER-Umstellung sowie in der täglichen Umsetzung der Fachempfehlungen stellen sich häufig Anwendungsfragen. Eine neue Publikation von KPMG illustriert praxisbezogen anhand eines Umstellungsprojekts die Gestaltungsmöglichkeiten und Anwendungsentscheide in einem FER-Abschluss. Nachfolgend wird ein Auszug inklusive der Übersicht über die wichtigsten Handlungsspielräume dargestellt.

■ Von Daniel Haas und Isabelle Senn

Ein prüfenswerter True-&-Fair-View-Standard

True-&-Fair-View-Rechnungslegungsstandards verfolgen das Ziel, dass die Finanzabschlüsse dem Lesenden ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögens- und Finanzlage sowie die finanzielle Leistung des Unternehmens vermitteln. Weltweit existieren einige True-&-Fair-View-Rechnungslegungsstandards, wovon in der Schweiz mehrheitlich International Financial Reporting Standards («IFRS»), International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, United States Generally Accepted Accounting Principles («US GAAP») und Swiss GAAP FER («FER») angewendet werden. Die Ausrichtungen und Eigenschaften der Standards sind stark unterschiedlich, weshalb die Wahl des Regelwerks entsprechend wohlüberlegt sein soll.

FER stellt in der Schweiz eine attraktive Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards dar. Die Zielgruppe der Fachempfehlung sind kleine und mittelgrosse Unternehmen und Unternehmensgruppen mit Schweizer Ausstrahlung. Weitere FER-Anwender sind Non-Profit-Organisationen, Pensionskassen, Versicherungsunternehmen sowie Gebäude- und Krankenversicherer. Die FER haben sich nicht nur unter den klassischen kleinen und mittelgrossen Unternehmen durchgesetzt. In den letzten Jahren stellten viele börsennotierte Unternehmen, insbesondere auch internationale Gruppen mit Schweizer Wurzeln, ihren Konzernabschluss auf die FER um. Die Vorteile der FER liegen unter anderem in ihrer Übersichtlichkeit, im grosseren Mass an Gestaltungsmöglichkeiten und in den geringeren Kosten für die Umsetzung



und den Unterhalt. Trotzdem vermittelt der FER-Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Nebst den erwähnten Vorteilen können verschiedene Anlässe zum Entscheid führen, einen FER-Abschluss zu erstellen:

- Börsengang an der SIX Swiss Exchange oder BX Swiss
- Erhöhung der Transparenz und Schaffung einer betriebswirtschaftlichen Grundlage für die Steuerung des Unternehmens (als internes Management Reporting)
- Vorbereitung eines Verkaufs des Unternehmens
- Schaffung der Grundlage für die Finanzierung (Vorgaben von Banken, Covenants)

Wahlrechte und Handlungsspielräume

FER verfolgt einen modularen Ansatz und besteht aus vier Bausteinen: das Rahmenkonzept, die weiteren Kern-FER, weitere Standards mit spezifischen Themen sowie FER 30 für Konzerne. Des Weiteren existiert mit

FER 31 eine ergänzende Fachempfehlung für kotierte Unternehmen, welche die Zielsetzung verfolgt, die Aussagekraft von Abschlüssen zu erhöhen, die einer öffentlichen Rechenschaftspflicht unterliegen.

Es handelt sich bei den FER um prinzipienorientierte Fachempfehlungen. Im Vergleich zu anderen True-&-Fair-View-Standards sind die FER mit ihren rund 200 Seiten schlank gehalten. Aufgrund der relativ geringen Regeldichte der FER kann der Fall eintreten, dass eine konkrete Fragestellung nicht geregelt ist. Daraus entstehen Handlungsspielräume, die im Sinne des FER-Rahmenkonzepts zu beantworten sind. Zudem enthalten die FER einige direkt im Standardtext festgehaltene Wahlrechte zur Behandlung und Darstellung von Sachverhalten. Bei der Abschlusserstellung nach FER entsteht aufgrund dieser Optionen die Möglichkeit, einen gewissen Einfluss auf das Bild und die Aussagen des Finanzabschlusses auszuüben.

Dies wird am Beispiel der Behandlung von Goodwill illustriert. Ein Goodwill entsteht in der Konzernrechnung, wenn im Rahmen eines Unternehmenserwerbs der Kaufpreis die zum Transaktionszeitpunkt erworbenen neu bewerteten Nettoaktiven übersteigt. FER 30 enthält in Bezug auf die Behandlung des Goodwills ein direkt im Regelwerk festgehaltenes Wahlrecht:

Aktivierung des Goodwills mit entsprechender Abschreibung über die Nutzungsdauer

oder

Aktivierung und direkte Verrechnung des Goodwills per Erwerb mit dem Eigenkapital

Goodwill kann einerseits per Erwerb aktiviert und anschliessend über die geschätzte Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Somit erhöht sich beim erstmaligen Ansatz das Anlagevermögen eines Unternehmens. In den Folgeperioden wird der Goodwill über die Erfolgsrechnung abgeschrieben, wodurch sich in der Erfolgsrechnung des Unternehmens bis zum Ende der Nutzungsdauer ein Aufwand ergibt. Andererseits besteht die Möglichkeit, den Goodwill direkt nach dem erstmaligen Ansatz mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Das Eigenkapital reduziert sich somit um den Goodwill-Betrag per Transaktionszeitpunkt.



Dafür ist im Anhang eine Schattenrechnung aufzunehmen, in welcher die theoretische Aktivierung und nachfolgende Amortisation mit dem entsprechenden Effekt auf das Ergebnis der Periode sowie das Eigenkapital zum Bilanzstichtag als Pro-forma-Werte dargestellt werden. Der verrechnete Goodwill verbleibt im Eigenkapital, bis es zu einer Veräusserung des erworbenen Unternehmens in Zukunft kommt. Zum Zeitpunkt der Veräusserung ist der volle Betrag des Goodwills als Aufwand bzw. Reduktion des Veräusserungserfolgs zu erfassen. Eine Belastung der Erfolgsrechnung bleibt somit bis zu einer möglichen künftigen Veräusserung aus. Die beiden Optionen führen zu unterschiedlichen Effekten auf die Konzernbilanz und -erfolgsrechnung, wodurch angezeigt ist, dass deren Auswirkung bei der erstmaligen Wahrnehmung des Wahlrechts als fundierte Entscheidungsgrundlage analysiert werden sollte.

Das Wahlrecht zur Goodwill-Behandlung ist eines der relevantesten in der Abschlusserstellung von Konzernen. Die direkte Verrechnung des Goodwills mit dem Eigenkapital ist für viele FER-Anwender eine attraktive Option, welche in internationalen Rechnungslegungsstandards wie beispielsweise IFRS oder US GAAP nicht existiert. Nicht selten wurde das vorliegende Wahlrecht als einer der Gründe für den Wechsel des Rechnungslegungsstandards auf FER angebracht. Dies verdeutlicht sich in der Analyse von Konzernrechnungen des Jahres 2019 von 54

an der Schweizer Börse SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen, von welchen 76% die direkte Verrechnung von Goodwill mit dem Eigenkapital als Rechnungslegungsgrundsatz offengelegt haben.

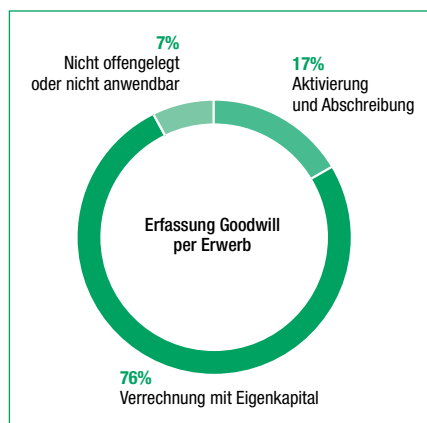


Abbildung 1: Analyse der Erfassung von Goodwill bei börsenkotierten Unternehmen

Die FER-Fachkommission hat im Juni 2018 den Beschluss gefasst, FER 30 zu überarbeiten, woraufhin ein Vorentwurf des neuen Standards erstellt wurde. Im November 2020 wurden erste Erkenntnisse aus dem Vorentwurf veröffentlicht, welcher in Bezug auf die drei zentralen Themengebiete Goodwill, Equity-Methode und schrittweiser Unternehmenserwerb materielle Änderungen und Ergänzungen enthält. Das oben dargestellte Wahlrecht ist in diesem Vorentwurf erhalten geblieben, wurde aber erweitert. Unternehmen, die den Goodwill mit dem Eigenkapital verrechnen, müssen künftig zum Erwerbszeitpunkt auch

beim gekauften Unternehmen bisher nicht bilanzierte wesentliche immaterielle Werte bewerten und ansetzen (sofern vorhanden mindestens Marken, Patente und Lizenzen). Der verrechenbare Goodwill wird dadurch kleiner. Da der Vorentwurf noch nicht final diskutiert und verabschiedet wurde, können sich noch Anpassungen ergeben. Allerdings zeichnet sich ab, dass der neue Standard bisher nicht adressierte Themengebiete regelt, was einen Einfluss auf die zurzeit vorhandenen Wahlrechte und Handlungsspielräume haben wird.

Ein Massanzug für Ihren Jahresabschluss

Aus den Wahlrechten und Handlungsspielräumen ergeben sich in der Abschlusserstellung nach FER interessante Gestaltungsmöglichkeiten. Des Weiteren ergeben sich oft Fragestellungen in der Umsetzung des Standards, da explizite Bestimmungen in den FER fehlen und es im Vergleich zum internationalen Rechnungslegungsstand wenig Literatur zur Interpretation des Regelwerks gibt.

Die nachfolgende Aufstellung bietet einen Überblick über Bestandteile der Jahres- bzw. der Konzernrechnung, die Wahlrechte und Handlungsspielräume enthalten, welche in einer FER-Umstellung, aber auch in der täglichen Anwendung des Standards häufig diskutiert werden. Für jeden der dargestellten Punkte existieren jeweils mindestens zwei Optionen, zu welchen ein Unternehmen eine Entscheidung zu treffen hat.

FINANZEN



WEKA Praxis-Seminar

Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER Richtige Umsetzung in der Praxis



Eine Rechnungslegung, welche die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zeigt, entspricht den heutigen Forderungen von Fremd- und Eigenkapitalgebern. Dieses Seminar legt die wesentlichen Unterschiede einer Rechnungslegung nach Obligationenrecht, Swiss GAAP FER und IFRS offen und vermittelt einen vertieften Einblick in die Anwendung von Swiss GAAP FER.

Ihr Praxis-Nutzen

- Sie erhalten eine Schnellübersicht über die vorhandenen Swiss GAAP FER.
- Sie erkennen die wesentlichsten Unterschiede zwischen Obligationenrecht, Swiss GAAP FER und IFRS.
- Sie erfahren anhand eines konkreten Praxisbeispiels, wie Sie den neuen Rechnungslegungsstandard in einem Unternehmen einführen.
- Sie kennen die detaillierte Behandlung einzelner Standards mit hohem Praxisbezug, wie z.B. der korrekte Umgang mit Vorräten, Sachanlagen oder Rückstellungen.

Nächster Termin

• Donnerstag, 28. Oktober 2021
1 Tag, 09:00–16:30 Uhr
Zentrum für Weiterbildung
der Uni Zürich
Seminarleitung:
Christian Feller, Sven Adam

Jetzt informieren und anmelden:

www.praxisseminare.ch oder Telefon 044 434 88 34



Bestandteil bzw. Position der Jahres-/Konzernrechnung	Themen mit Wahlrechten und Handlungsspielräumen
Geldflussrechnung	Darstellung von Geldflüssen aus bezahlten Steuern und Zinsen sowie aus erhaltenen Zinsen und Dividenden
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	Bewertung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
Vorräte	- erstmalige Erfassung von Vorräten - Erfassung von Skonti im Sinne eines Abschlags für eine rasche Zahlung - Folgebewertung von Vorräten - Darstellung von Kundenanzahlungen ohne Rückforderungsanspruch und von Anzahlungen an Lieferanten
Sachanlagen und immaterielle Werte	- Folgebewertung von Sachanlagen - Erfassung von Zinsaufwendungen in der Bauphase - Aktivierung von selbst erarbeiteten immateriellen Werten
Wertschriften und Derivate	- Folgebewertung von in den Finanzanlagen ausgewiesenen Wertschriften - Erfassung von Derivaten, die zur Absicherung von künftigen Geldflüssen dienen (Cash Flow Hedges)
wirtschaftlicher Nutzen/wirtschaftliche Verpflichtung aus Vorsorgeeinrichtungen	Ermittlung der finanziellen Situation von ausländischen Vorsorgeplänen
Finanzverbindlichkeiten	Bilanzierung von Finanzverbindlichkeiten
Leasing als Leasingnehmer	Darstellung von aktivierten Leasinggütern und -verbindlichkeiten
Ertragssteuern	- Aktivierung von aktiven latenten Ertragssteuern auf steuerlichen Verlustvorträgen - Ausweis von laufenden Ertragssteuerforderungen und -verbindlichkeiten - Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes für die Bemessung von latenten Ertragssteuern auf der Stufe der Konsolidierung
Umsatzlegung	Erfassung von langfristigen Verträgen
Konsolidierungskreis	Bilanzierung von Gemeinschaftsorganisationen
Erwerb von Tochterorganisationen und Minderheitsanteilen	- Ansatz von erworbenen Nettoaktiven - Behandlung des Goodwills - Erfassung von Wertänderungen aus Rückstellungen für variable Kaufpreisbestandteile - Erfassung von Transaktionskosten - Goodwill-Ermittlung beim schrittweisen Unternehmenserwerb - Erfassung von gegenseitigen Kauf- und Verkaufsoptionen von Minderheitsanteilen - Erfassung der Differenz zwischen Kaufpreis und Buchwert der Minderheiten beim Erwerb von Minderheitsanteilen
Beteiligungen in der Konzernrechnung	- Folgebewertung von Beteiligungen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20% - Ausweis von Goodwill aus dem Erwerb von Beteiligungen, die anhand der Equity-Methode bilanziert werden
Fremdwährungen im Konzern	Behandlung von erfolgsneutral erfassten kumulierten Umrechnungsdifferenzen bei der Veräusserung von Tochterorganisationen

Abbildung 2: Übersicht über die Wahlrechte und Handlungsspielräume in der neuen KPMG-Publikation

Der Überblick über die Wahlrechte und Handlungsspielräume im FER-Abschluss ist auch für bereits versierte FER-Anwender ein informatives Nachschlagewerk, da einige zentra-

le Sachverhalte thematisiert werden, die ein Unternehmen bei der Erstellung eines Einzelabschlusses bzw. einer Konzernrechnung antreffen kann.

PUBLIKATION «UMSTELLUNG AUF SWISS GAAP FER – EIN MASSANZUG FÜR IHREN JAHRESABSCHLUSS» VON KPMG



Die neue Publikation «Umstellung auf Swiss GAAP FER – Ein Massanzug für Ihren Jahresabschluss» von KPMG bietet eine Hilfestellung zur Erarbeitung einer fundierten Grundlage für Ent-

scheide bezüglich der Rechnungslegungsgrundsätze. Dabei dient ein konkretes Projekt zur Umstellung einer Jahresrechnung gemäss Schweizer Obligationenrecht zu einer FER-Jahresrechnung als illustratives Praxisbeispiel. Anhand dessen werden die Elemente eines Umstellungsprojekts thematisiert sowie zentrale Rechnungslegungsgrundsätze beleuchtet, die das Accounting Advisory Services Team von KPMG in der praktischen Umsetzung von Umstellungsprojekten sowie anderen Beratungs- und Prüfungsmandaten häufig angetroffen hat. Die Publikation zeigt mögliche Überlegungen und Lösungsansätze für die Festlegung der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze im Einzelabschluss sowie auch in der Konzernrechnung auf und enthält Analysen zur Umsetzung in der Praxis.

Die Publikation finden Sie auf der Homepage von KPMG oder direkt unter diesem Link:



LITERATUR

KPMG Publikation:
<https://home.kpmg/ch/de/home/themen/2021/03/umstellung-auf-swiss-gaap-fer.html>

Überarbeitung FER 30:
<https://home.kpmg/ch/de/blogs/home/posts/2020/11/fer-30.html>



Daniel Haas, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Head Accounting Advisory Services Corporates/Audit, dhaas@kpmg.com.



Isabelle Senn, dipl. Wirtschaftsprüferin, Senior Manager KPMG, Accounting Advisory Services Corporates, isenn@kpmg.com.