

- KERN-FER; Massanzug mit einfachem Schnittmuster
- Kern-FER, Eckpfeiler der Fachempfehlungen (kleine FER)
- mit Fallbeispielen, Lösungen werden nachgereicht
- formativer Schlusstest mit registrierten Testresultaten



KERN-FER

3

Ziele dieser Kern-FER-Frequenz

- Sie sind von den Stärken der Kern-FER überzeugt
- Sie können mit zusätzlicher Eigenanstrengung die Umsetzung der Kern-FER erfolgreich unterstützen

KERN-FER

4

Obligationenrecht u. Rechnungslegungsstandard

OR 32. Titel Rechnungslegungsrecht: Neu

- Gesetzlich vorgeschrieben OR-Buchhaltung für iuristische Personen, ab Umsatz von CHF 500'000 auch für Personengesellschaften + Einzelunternehmen
- Erlaubt Verfälschung von ER und Bilanz = stille Reserven

OR fordert: Rechnungslegungsstandard wie Swiss GAAP FER

- Vorschrift für Emittenten an der SIX
- Genossenschaften mit mehr als 2000 Mitgliedern
- Stiftungen mit Verpflichtung zur ordentlichen Revision
- Auf Verlangen von qualifizierten Minderheiten

Weil FER eine true & fair View bietet, ist die freiwillige Anwendung sehr wichtig!

KERN-FER

5

Agenda



Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)

Rahmenkonzept + Darstellung und Gliederung

Geldflussrechnung

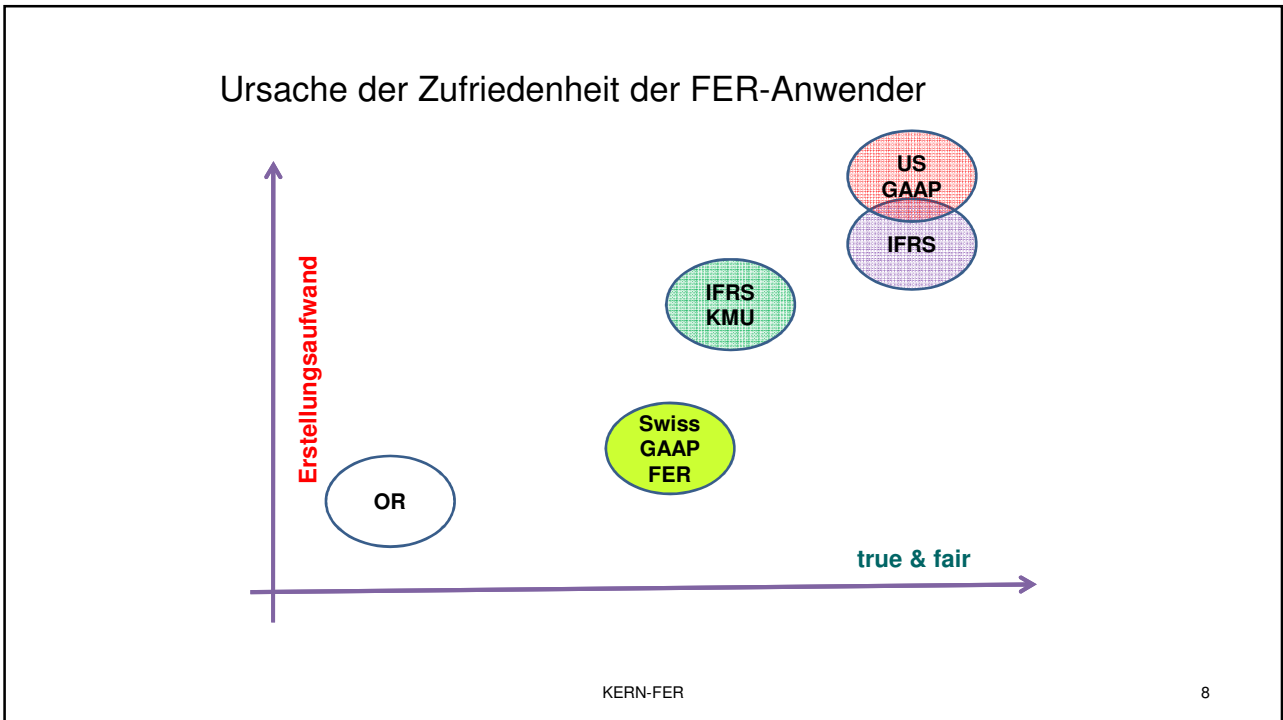
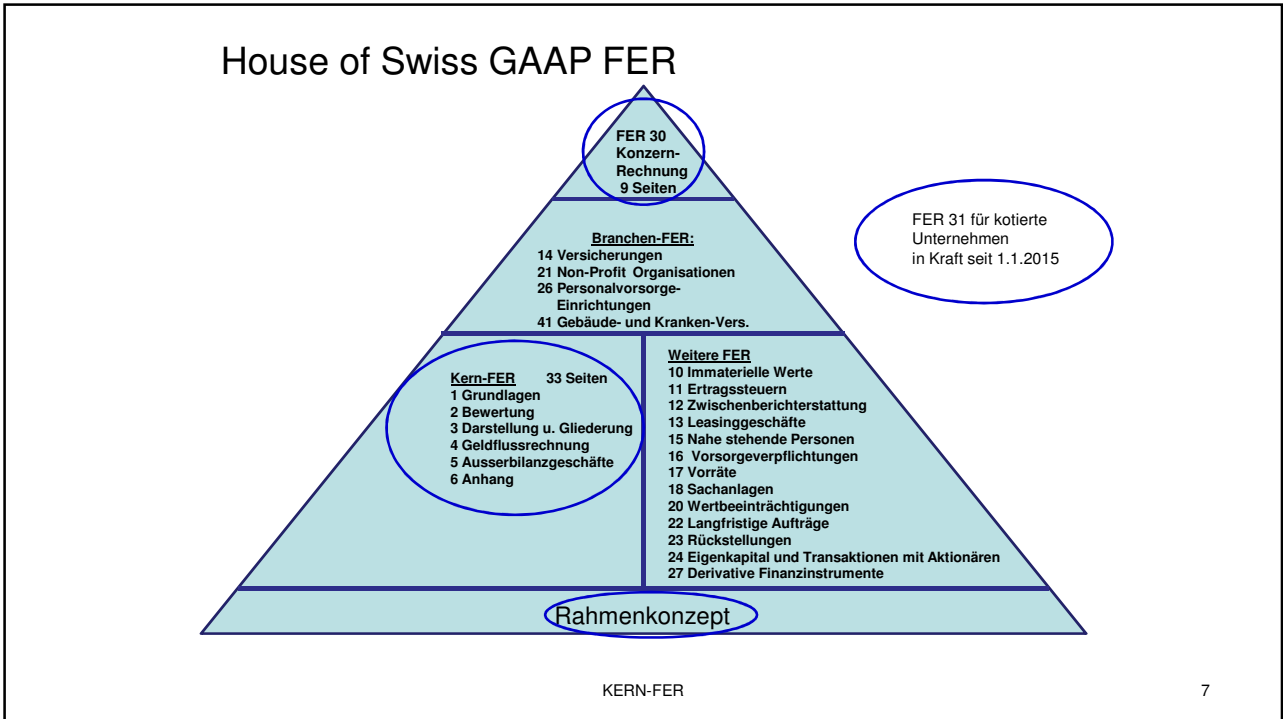
Bewertung und Überleitung von OR zu FER

Ausserbilanzgeschäfte

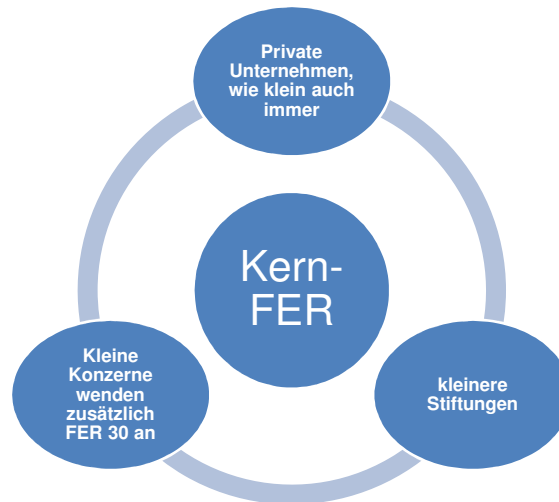
Anhang

KERN-FER

6



Kern-FER: Massanzug für wen?



KERN-FER

9

Weshalb ein Massanzug?

- Navigation (Führung) des Unternehmens \neq Blindflug, da true & fair
- Bonitätssteigerung: Bankkredite sind eher erhältlich
- Bankkredite sind allenfalls wohlfeiler
- Wichtig für potenzielle Investoren
- Minderheitsaktionäre fühlen sich nicht über den Tisch gezogen
- Mit dem Schnittmuster FER kann jeder, der kein buchhalterischer Analphabet ist, erfolgreich sein
- Nutzen übertrifft Kosten, da prinzipien-orientiert
- FER Abschluss hat keine Steuerkonsequenzen, da Zweitabschluss

KERN-FER

10

Starke Minderheitsrechte im neuen OR

² Es können zudem einen Abschluss nach einem anerkannten Standard verlangen (neues OR 962):

1. Gesellschafter, die mindestens 20 % des Grundkapitals vertreten;
2. 10 % der Genossenschafter oder 20 % der Vereinsmitglieder;
3. Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen.

Deshalb: Prévenir est mieux que guérir!

KERN-FER

11

Wer darf die kleine **Kern-FER** anwenden und das Kern-FER-Testat erwerben? FER 1/2 (FER 1 Grundlagen, Ziffer 1)

- Kleinere Organisationen, die 2 der nachstehenden Kriterien in 2 aufeinanderfolgenden Jahren **konsolidiert nicht überschreiten**, auch Konzerne, können sich auf die Anwendung der **Kern-FER** beschränken:

Kern-FER	ordentliche erst Revision ab (OR 727):
a) Bilanzsumme von CHF 10 Mio.	: 20 Mio.
b) Jahresumsatz von CHF 20 Mio.	: 40 Mio.
c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt	: 250 Mio.

KERN-FER

12

Prüfungstestat bei eingeschränkter Revision (OR 729ff.)

nur negativ formuliert

- „Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.“
- **Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am 31.12.2015 abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz, den Statuten und der Kern-FER.“**

Wegen der begrenzten Prüfsicherheit erfolgt im Vergleich zur ordentlichen Revision **keine Annahmeermpfehlung der Revisionsgesellschaft an die Generalversammlung der Aktionäre.**

KERN-FER

13

Prüfungstestat bei ordentlicher Revision, vgl. mobilezone 2015, S.75

Verantwortung der Revisionsstelle (positiv formuliert)

- Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.
- ... Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben.
- Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung.

Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am 31. Dezember 2015 abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz, den Statuten und Swiss GAAP FER.

KERN-FER

14

Swiss GAAP FER wird von Emittenten geschätzt, Stand 25. Juli 2016

Glanz Stephan, in: Jahrbuch der Rechnungslegung 2016, S. 15

Anzahl Emittenten	Total	IFRS	US GAAP	Swiss GAAP FER
SIX Swiss Exchange:				
Main Standard*	95	87	7	1
Domestic Standard	55	3	0	52
Standard für Investmentgesellschaften	15	15	0	n/a
Standard für Immobiliengesellschaften	13	7	n/a	6
BX Berne eXchange insgesamt	21 199	7 119	0 7	14 73
* The Swatch Group AG (Swiss GAAP FER) war bei Redaktionsschluss immer noch im Main Standard gelistet.				

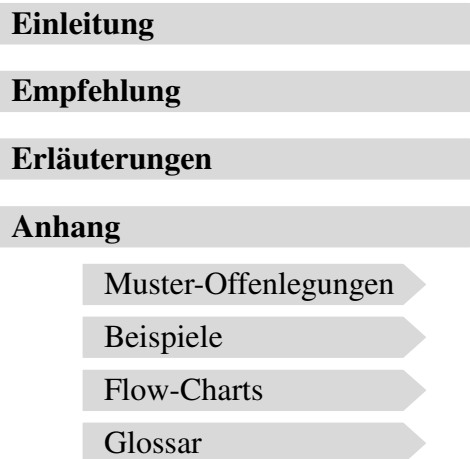
KERN-FER

15

Emittenten, die auf Swiss GAAP FER gewechselt haben (Glanz, Stephan, R&C, 4/2015, S. 12ff.)

Nr.	Geschäfts-jahr	Stichtag Umstellung	Emittent (Mutterunternehmen)	Nettoumsatz Mio. CHF	Währung
41	2016	01.01.2015	Bobst Group AG [®]	offen	CHF
40	2015	01.01.2014	Ascorm Holding AG [®]	offen	CHF
39	2015	01.01.2014	Cicor Technologies Ltd. [®]	offen	CHF
38	2015	01.01.2014	Looser Holding AG [®]	offen	CHF
37	2014/15	01.07.2013	dorma+kaba Holding AG [®]	1'085.2	CHF
36	2014	01.01.2013	Charles Voegle Holding AG	901.2	CHF
35	2014	01.01.2013	Energiedienst Holding AG	875.7	EUR
34	2014	01.01.2013	Goldbach Group AG	463.9	CHF
33	2014	01.01.2013	Tornos Holding AG	175.8	CHF
32	2014	01.01.2013	Walter Meier AG	367.4	CHF
31	2013	01.01.2012	APG SCA SA	304.3	CHF
30	2013	01.01.2012	Bachem Holding AG	170.7	CHF
29	2013	01.01.2012	Burkhalter Holding AG	497.6	CHF
28	2013	01.01.2012	Edison Power Europe Ltd.	8.1	CHF
27	2013	01.01.2012	Georg Fischer AG	3'766.0	CHF
26	2013	01.01.2012	Meyer Burger Technology AG	202.7	CHF
25	2013	01.01.2012	The Swatch Group AG	8'456.0	CHF
24	2012	01.01.2011	Inflicon Holding AG	278.9	USD
23	2012	01.01.2011	Mobilezone Holding AG	325.9	CHF
22	2012	01.01.2012 [®]	PubliGroupe AG	285.1	CHF
21	2012	01.01.2011	Schlatter Holding AG	115.5	CHF
20	2012	01.01.2011	Siegfried Holding AG	367.8	CHF
19	2011/12	01.04.2010	Ypsomed Holding AG	248.6	CHF
18	2011	01.01.2010	Kardex AG	372.9	EUR
17	2011	01.01.2010	Orell Füssli Holding AG	285.5	CHF
16	2011	01.01.2010	Zwahlen & Mayr SA	98.6	CHF
15	2010	01.01.2009	Adval Tech Holding AG	252.8	CHF
14	2010	01.01.2009	Datwyler Holding AG	1'319.5	CHF
13	2010	01.01.2009	Elma Electronic AG	126.0	CHF
12	2010	01.01.2009	Genolier Swiss Medical Network SA	192.4	CHF
11	2010	01.01.2009	Mindset Holding AG in Liquidation	0.0	CHF
10	2009/10	01.07.2008	Crealogix Holding AG	52.3	CHF
9	2009/10	01.05.2008	Perrot Duval Holding SA [®]	44.6	CHF
8	2009	01.01.2008	Bossard Holding AG	395.1	CHF
7	2009	01.01.2008	Cham Paper Group Holding AG	312.6	CHF
6	2009	01.01.2008	Gurit Holding AG	314.4	CHF
5	2009	01.01.2008	Högl Holding AG	390.4	CHF
4	2009	01.01.2008	Mikron Holding AG	150.0	CHF
3	2008/09	01.10.2007	Datacolor AG	51.5	CHF
2	2008/09	01.05.2007	Sunstar-Holding AG	47.9	CHF
1	2008	01.01.2007	Villars Holding SA	101.8	CHF

Struktur der einzelnen Fachempfehlung



KERN-FER

17

Massgeschneiderte Lösungen

- für KMU und KMU-Konzerne, 10/20/50, genügt die **Kern-FER**
- Eingeschränkte Revision dagegen bis 20/40/250



KERN-FER

18

Fall 1: Konzern

Ausgangslage

- Ein **Konzern** weist im Durchschnitt über 2 Jahre die konsolidiert folgenden Grössenmerkmale auf:
 - a) Bilanzsumme von CHF 9 Millionen
 - b) Jahresumsatz von CHF 16 Millionen
 - c) 200 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
- Es handelt sich um ein nicht-kotiertes Unternehmen, das neu FER anwenden und dabei den Aufwand minimieren möchte.

Aufgabe

- Wie geht das Unternehmen vor? Antworten Sie mit Begründung

KERN-FER

19

Fall 1: Lösung: Konzern

Aufgabe

- Wie geht das Unternehmen vor?
- Antworten Sie mit Begründung

Lösung

- Es handelt sich um einen "Kern-FER-Konzern«, FER 1/1.
- Swiss GAAP FER 30 Konzernrechnung erlaubt in der Einleitung, dass "Kern-FER-Konzerne" sich auf die Kern-FER plus FER 30 beschränken.
- Unsere Konzern darf demgemäss seine Konzern-Jahresrechnung auf der Kern-FER aufbauen.

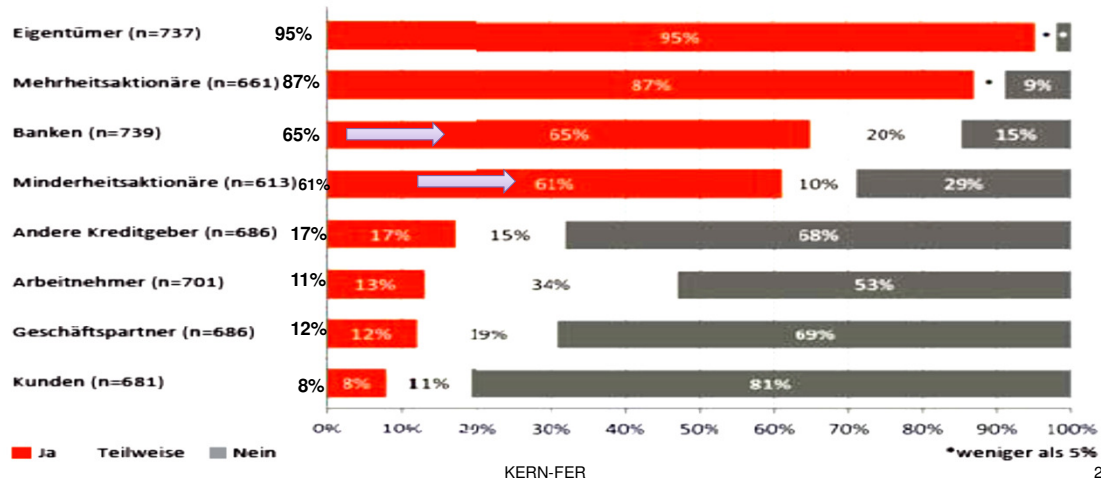
KERN-FER

20

Wichtige Adressaten der Rechnungslegung

Studie zu Swiss GAAP FER, Conrad Meyer, Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Unternehmen in der Schweiz, Zürich 2014, S. 31

Abbildung 18 Adressaten der Rechnungslegung



21

Steuerneutralität der FER-Jahresrechnung, heute und morgen

FER 1/6

- Nach neuem OR 962 Abs. 1 ist es unabdingbar, dass eine handelsrechtliche Jahresrechnung gemacht wird.
- Der Kern-FER-Abschluss ist folglich ein Zusatzabschluss.
- Für die Steuerbehörden ist allein der handelsrechtliche Abschluss massgeblich; die true & fair Rechnung der Kern-FER entfaltet deshalb keinerlei Steuerwirkung!
 - Beim FER-Zweitabschluss ist der FER-Abschluss nicht steuer-relevant, da von der Generalversammlung nicht genehmigt, OR 962a, Abs.4
 - Steuerbehörden sehen die Jahresrechnung nach Regelwerk nicht.
 - Konzern ≠ Steuersubjekt

KERN-FER

22

**Zusammenfassung: Kern-FER Themen/
Struktur Fachempfehlungen**



maximaler Aufbau Fachempfehlung

- Einleitung
- Empfehlung
- Erläuterungen
- Anhang (Muster-Offenlegungen, Beispiele, Flow Charts, Glossar)

Als Zweitabschluss; steuerneutral!

Kern-FER für 10/20/50,

KERN-FER

23

Agenda

- ✓ Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)
- ✓ **Rahmenkonzept sowie Darstellung + Gliederung**
- Geldflussrechnung
- Bewertung und Überleitung von OR zu FER
- Ausserbilanzgeschäfte
- Anhang

KERN-FER

24

Rahmenkonzept, Inhalte

R/2

- **Zielsetzung der Jahresrechnung**
- **Gliederung des Geschäftsberichts**
- **Erstmalige Anwendung der Swiss GAAP FER**
- **Grundlagen der Jahresrechnung**
- Definition von Aktiven und Passiven (Verbindlichkeiten und Eigenkapital)
- Definition von Erträgen, Aufwendungen und Erfolg
- **Zulässige Bewertungskonzepte von Aktiven und Verbindlichkeiten**
- **Qualitative Anforderungen**
- **Jahresbericht (Lage und Ausblick)**

KERN-FER

25

Rahmenkonzept, Ziele

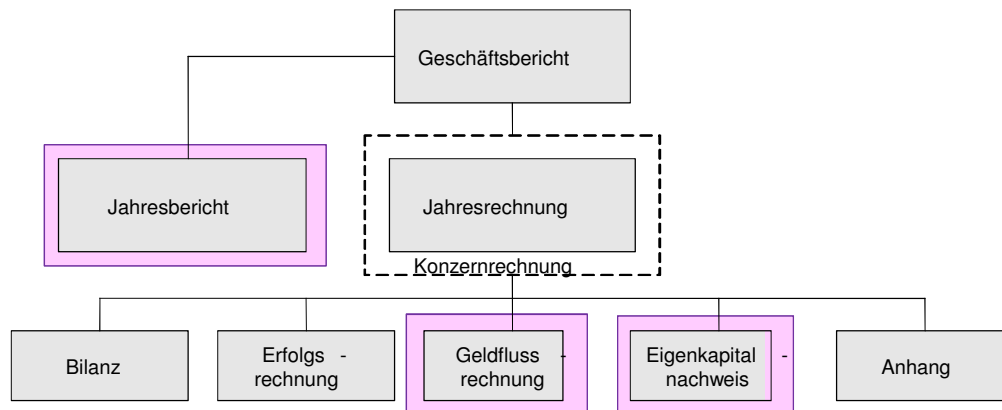
R/1

- Die Rechnungslegung gibt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage = True & Fair View
- Das Rahmenkonzept = Grundlage für künftige FER-Normen
- Rahmenkonzept deckt mit Rechnungslegungsgrundsätzen ab, was im Einzelnen (noch) nicht durch Swiss GAAP FER geregelt ist
- Regelungen in den einzelnen Fachempfehlungen gehen dem Rahmenkonzept vor
- Das Rahmenkonzept nennt die Elemente des Geschäftsberichtes

KERN-FER

26

Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, R/7



Alle **Elemente** der Jahresrechnung gelten **auch** für die **Kern-FER**

KERN-FER

27

Keine Halbheiten unter FER

R/4

- Es ist offen zu legen, ob nur die Kern-FER eingehalten wird oder das gesamte Swiss GAAP FER Regelwerk.
- Unter Swiss GAAP FER sind **alle** in der gewählten Stufe -Kern-FER oder gesamtes Regelwerk- verlangten Informationen ausnahmslos offen zu legen.
- Nicht FER-konforme Prinzipien der Rechnungslegung können nicht durch entsprechende Offenlegung gerechtfertigt werden.

KERN-FER

28

Fall 2: Beurteilen Sie die Offenlegung

Die Brick AG schreibt bei ihren Rechnungslegungsgrundsätzen:

- "Unsere Jahresrechnung wurde freiwillig in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellt, da wir aber die Kriterien für die Kern-FER erfüllen, haben wir FER 15 und FER 24 nicht beachtet."

OK ?

Lösung

- Urteil: Gemäss R/4 nicht zulässig
"in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER"
- Gilt nur als Kern-FER Abschluss, falls als solcher deklariert.

KERN-FER

29

Fall 3: Erstanwendung R/8: Bilanz Darstellung und Gliederung, Swiss GAAP FER 3

Mountain-Top-Bahnen Gruppe: Bilanzen auf den 31.12.2015, Erstmalige Anwendung von Swiss GAAP FER								
Zahlen in CHF 100'000								
Aktiven	OR 31.12.2014	FER 31.12.2014 Restatement	FER 31.12.2015	Passiven	OR 31.12.2014	FER 31.12.2014 Restatement	FER 31.12.2015	
Umlaufvermögen				Fremdkapital				
Flüssige Mittel	68	68	41	Finanzverbindlich. kurzfr.	154	154	176	
Forderungen aus Lieferungen & Leistungen	83	110	69	Verbindlichkeiten aus Lieferungen & Leistungen	147	127	170	
Übrige Forderungen	1	1	1	Übrige kurzfr. Verbindlich.	18	15	13	
Vorräte	1	2	5	Rückstellungen kurzfristig	12	10	21	
Rechnungsabgrenzung	31	40	14	Rechnungsabgrenzung	92	26	9	
Total Umlaufverm.	184	221	130	Total kurzfristiges FK	423	332	389	
Anlagevermögen				Finanzverbindlich. langfr.	4375	4375	5698	
Sachanlagen	5875	7515	7198	Rückstellungen langfristig	61	13	36	
Finanzanlagen	61	61	36	Total langfristiges FK	4436	4388	5734	
Immaterielle Anlagen	50	85	78	FK kurz+lang	4859	4720	6123	
Total Anlageverm.	5986	7661	7312	Eigenkapital				
Total Aktiven	6170	7882	7442	Aktienkapital	120	120	120	
				Kapitalreserven	68	68	68	
				Eigene Aktien	-39	-39	-39	
				Gewinnreserven	897	2664	820	
				Minderheitsaktionäre	55	60	40	
				Jahresgewinn	210	289	310	
				Total Eigenkapital	1311	3162	1319	
				Total Passiven	6170	7882	7442	

Aufgabe

- Offenlegung für Erstanwendung = OK?
- Gliederung der Bilanz = OK?

KERN-FER

30

**Fall 3: Lösung, Erstanwendung R/8: Bilanz
Darstellung und Gliederung, Swiss GAAP FER 3**

Mountain-Top-Bahnen Gruppe: Bilanzen auf den 31.12.2015, Erstmalige Anwendung von Swiss GAAP FER
Zahlen in CHF 100'000

Aktiven	Restatement			Passiven	Restatement		
	OR 31.12.2014	FER 31.12.2014	FER 31.12.2015		OR 31.12.2014	FER 31.12.2014	FER 31.12.2015
Umlaufvermögen				Fremdkapital			
Flüssige Mittel	68	68	41	Finanzverbindlich. kurzfr.	154	154	176
Forderungen aus Lieferungen & Leistungen	83	110	69	Verbindlichkeiten aus Lieferungen & Leistungen	147	127	170
Übrige Forderungen	1	1	1	Übrige kurzfr. Verbindlich.	18	15	13
Vorräte	1	2	5	Rückstellungen kurzfristig	12	10	21
Rechnungsabgrenzung	31	40	14	Rechnungsabgrenzung	92	26	9
Total Umlaufverm.	184	221	130	Total kurzfristiges FK	423	332	389
Anlagevermögen				Finanzverbindlich. langfr.	4375	4375	5698
Sachanlagen	5875	7515	7198	Rückstellungen langfristig	61	13	36
Finanzanlagen	61	61	36	Total kurzfristiges FK	4436	4388	5734
Immaterielle Anlagen	50	85	78	FK kurz+lang	4859	4720	6123
Total Anlageverm.	5986	7661	7312	Eigenkapital			
Total Aktiven	6170	7882	7442	Aktenkapital	120	120	120
				Kapitalreserven	68	68	68
				Eigene Aktien	-39	-39	-39
				Gewinnreserven	897	2664	820
				Minderheitsaktionäre	55	60	40
				Jahresgewinn	210	289	310
				Total Eigenkapital	1311	3162	1319
				Total Passiven	6170	7882	7442

Lösung

- OR Abschluss ≠ Must
- Keine langfrist. sonstig. Verbindlichkeiten z.B. für latente Steuern?
- Keine Wertschriften?
- Gliederung = OK
- Minderheitsaktionäre: FER 30/10
- Referenzierung auf Anhang fehlt: R/33

KERN-FER

31

**Fall 4: Erstanwendung R/8: Erfolgsrechnung
Darstellung und Gliederung, Swiss GAAP FER 3**

Mountain-Top-Bahnen Gruppe: Erfolgsrechnung für 2015, Erstmalige Anwendung von Swiss GAAP FER
Zahlen in CHF 100'000

Betriebsaufwand	Restatement			Ertrag	Restatement		
	OR 2014	FER 2014	FER 2015		OR 2014	FER 2014	FER 2015
Personalaufwand	491	491	501	Betriebsertrag			
Einkauf Energie	19	19	13	Verkehrsertrag	1010	1010	1234
Warenaufwand	23	31	38	Verkauf Energie	66	66	56
sonstig. Betriebl. Aufw.	33	36	22	Souveniershops	16	16	19
EBITA	724	710	933	Gastronomie/ Beherbergung	50	50	60
Total Betriebsertrag	1290	1287	1507	Mietertrag	49	49	49
				übriger Ertrag	99	96	89
				Total Betriebsertrag	1290	1287	1507
Abschreibungen Sachanl.	219	239	299	EBITA	724	710	933
Abschreibungen Immater.	230	160	186				
EBIT	275	311	448				
Finanzaufwand	14	16	19	EBIT	275	311	448
Total Finanzergebnis	-4	5	-80	Finanzertrag	6	13	-48
				Ertrag Assoz. Gesell.	4	8	-13
Ertragssteuern	57	22	52	Gewinn vor Steuern	271	316	368
Konzerngewinn	214	294	316				
Minderheitsanteil	4	5	6	Konzerngewinn	214	294	316
Jahresgewinn	210	289	310				

Aufgabe

1. Offenlegung für Erstanwendung OK?
2. Welcher Art ist diese ER inhaltlich u. formell? Andere Möglichkeiten? Vollständigkeit?

KERN-FER

32

Fall 4: **Lösung**: Erstanwendung R/8: ER

Darstellung und Gliederung, Swiss GAAP FER 3

1. Offenlegung für Erstanwendung OK?
2. Welcher Art ist diese ER inhaltlich u. formell? Andere Möglichkeiten?
3. Vollständigkeit?

1. Für ER ist kein FER-Vorjahres-Restatement verlangt, aber nach Rahmenkonzept die Vorjahreszahlen, also nur nach OR. R/8
2. Gesamtkostenverfahren (Produktions-ER) und Kontoform
 - Alternative wäre Umsatzkosten-Verfahren (Absatz-ER)
(vgl. Lehrbuch Meyer 2014, S. 70f.) und Berichtsform FER 3/6 und FER 3/12
3. Kein betriebsfremdes + ausserordentliches Ergebnis = positiv
FER 3/21 und 3/22

KERN-FER

33

Fall 5: Betrieblich oder betriebsfremd? FER 3/21

Ausgangslage

- Eine Immobilienverwaltungsgesellschaft, die auch eigene Immobilien besitzt, bezeichnet in den Statuten ihren Geschäftszweck als "Vermietung & Verwaltung von Immobilien". Das Unternehmen hat auch eigene Immobilien, die gelegentlich ge- und verkauft werden, um die Performance zu verbessern.

Fragestellung

- Wie behandeln Sie Verkaufsgewinne bei eigenen Liegenschaften?

KERN-FER

34

Fall 5: Lösung Betrieblich oder betriebsfremd?

Ausgangslage

- Eine Immobilienverwaltungsgesellschaft, die auch eigene Immobilien besitzt, bezeichnet in den Statuten ihren Geschäftszweck als "Vermietung & Verwaltung von Immobilien". Das Unternehmen hat auch eigene Immobilien, die im Zuge der Zeit auch ge- und verkauft werden, um die Performance zu verbessern.

Fragestellung

- Wie behandeln Sie Verkaufsgewinne bei eigenen Liegenschaften? Vergl. dazu FER 3/21.

Antwort

- FER 3/7 und FER 3/8 kennen betriebsfremde Erfolge.
Kriterien sind nach FER 3/21 sind:
 - Klar von der betrieblichen Geschäftstätigkeit unterscheidbar, z.B.
Aufwendungen und Erträge aus nicht-betrieblichen Sachanlagen

Auf den Fall bezogen

- Optimierung des Liegenschaften-Portefeuilles sind für dieses Unternehmen «betrieblich».
- Die Liegenschaften gehören zum betrieblichen Vermögen

Fazit: nicht betriebsfremder Erfolg, sondern **betrieblicher Erfolg**

KERN-FER

35

Fall 6: «*ordentlich*» oder «*ausserordentlich*»?

Ausgangslage

- Ein Mischkonzern weist in 3 von 5 Jahren unter dem ausserordentlichen Ergebnis regelmässig "Restrukturierungsaufwand" aus.

Fragestellung

- Wie behandeln Sie diesen Aufwand? Vergl. dazu FER 3/22.

KERN-FER

36

Fall 6: **Lösung** «*ordentlich*» oder «*ausserordentlich*»?

Ausgangslage

- Ein Mischkonzern weist in 3 von 5 Jahren unter dem ausserordentlichen Ergebnis regelmässig "Restrukturierungsaufwand" aus.

Fragestellung

- Wie behandeln Sie diesen Aufwand? Vergl. dazu **FER 3/22**.

Antwort

- 3 von 5 Jahren ≠ «äusserst selten» und überdies in einem Mischkonzern voraussehbar: Ein Jahr im Voraus?

Auf den Fall bezogen

- Dieser Restrukturierungsaufwand ist nicht "ausserordentlich"

Fazit:

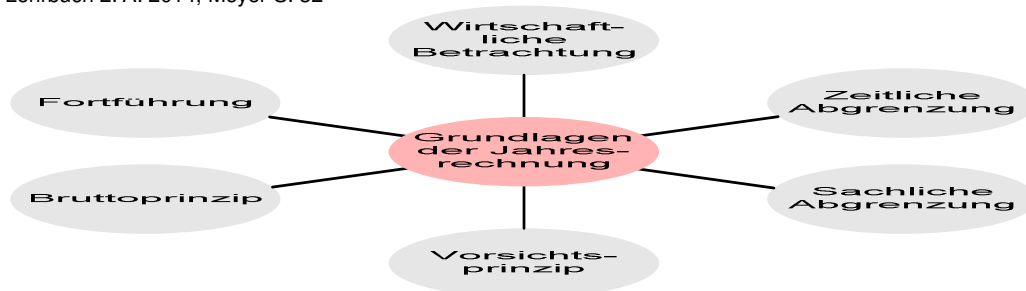
Der Restrukturierungsaufwand gehört bei diesem Mischkonzern ins «**betriebliches Ergebnis**».

KERN-FER

37

Fall 7: Rahmenkonzept, Grundlagen, FER R/10 – R/14

FER Lehrbuch 2. A. 2014, Meyer S. 32



Aufgabe

1. Going Concern Entscheid klar? (= Unternehmensfortführung) R/9
2. Wirtschaftliche (nicht rechtliche) Betrachtungsweise, Ihr Beispiel?

Lösung

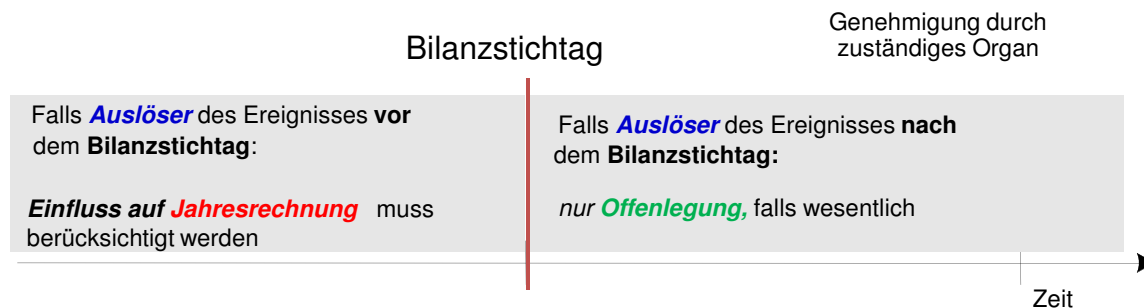
1. «*Erhebliche Zweifel*» = erhebliches Ermessen = Gratwanderung für Prüfer
2. a) Beispielsweise keine rechtl. Haftung für eine Konzerngesellschaft, aber eine faktische (Vgl. FER 23 Rückstellungen), oder
 b) Produkte-Entwicklung gemäss FER 10 auch ohne Patent aktivierbar, oder
 c) Patent ohne Verfügungsmacht ≠ aktivierbar

KERN-FER

38

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag,

R/28, Lehrbuch Meyer, S. 38 mit Beispielen



Folgende Aussage in der Jahresrechnung ist deshalb wichtig:

„Die Konzernrechnung wurde am 26.02.14 vom VR der NZZ genehmigt“, NZZ Mediengruppe 2014, S. 71. Später darf nichts mehr angepasst werden.

KERN-FER

39

Fall 8: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag,

R/28, Lehrbuch Meyer, 2014, S. 38 mit Beispielen

Zwei Ausgangslagen

1. Die Gesellschaft hat am 5. Januar für die Tochtergesellschaft Z eine Mietzinsgarantie von CHF 100'000 übernommen.
2. Die Gesellschaft musste ein Käseprodukt, das am 3. Dezember ausgeliefert wurde, am 18. Januar wegen Listerien-Verdacht zurückrufen.

Aufgabe

Welche Wirkungen entfalten diese Ereignisse in der Jahresrechnung?

KERN-FER

40

Fall 8: **Lösung**, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag,

R/28, Lehrbuch Meyer, 2014, S. 38 mit Beispielen

Zwei Ausgangslagen

1. Die Gesellschaft hat am 5. Januar für die Tochtergesellschaft Z eine Mietgarantie von CHF 100'000 übernommen.
2. Die Gesellschaft musste ein Käseprodukt, das am 3. Dezember ausgeliefert wurde, am 18. Januar wegen Listerien-Verdacht zurückrufen.

Aufgabe: Welche Wirkungen entfalten diese Ereignisse in der Jahresrechnung?

1. Es fehlt das auslösende Ereignis vor dem Bilanzstichtag, deshalb keine Berücksichtigung in der Jahresrechnung.
2. Der Auslöser, die gefährliche Lieferung, ereignete sich vor dem Bilanzstichtag.
 - Deshalb Berücksichtigung in der Jahresrechnung: Rückstellung für die Rückrufkosten und allfällige Haftungsschäden.
 - Werden die Haftungsschäden nicht als wahrscheinlich eingestuft; allenfalls Offenlegung einer Eventual-Verpflichtung

KERN-FER

41

Fall 9: Was heisst **Vorsicht** nach R/13

Ausgangslage

Folgende Schätzungen werden für die erwarteten Geldabflüsse gemacht

<u>Eintrittswahrscheinlichkeit %</u>	<u>Betrag</u>
15% Wahrscheinlichkeit	60
20% Wahrscheinlichkeit	80
53% Wahrscheinlichkeit	120
<u>12% Wahrscheinlichkeit</u>	180
<u>100%</u>	

Aufgabe: Welcher Betrag ist gemäss FER zurück zustellen?

KERN-FER

42

Fall 9, **Lösung:** Was heisst *Vorsicht* nach R/13

Ausgangslage

Folgende Schätzungen werden für die erwarteten Geldabflüsse gemacht

Eintrittswahrscheinlichkeit %	Betrag
15% Wahrscheinlichkeit	60
20% Wahrscheinlichkeit	80
53% Wahrscheinlichkeit	120
12% Wahrscheinlichkeit	180

100% Aufgabe: Welcher Betrag ist gemäss FER zurück zustellen?

Lösungsvarianten, zulässig

1. 53% Wahrscheinlichkeit
(wahrscheinlichster Wert vorsichtig)

120 Rückstellungsbetrag

2. Berechnung des Erwartungswertes:

15 % von 60	9
20% von 80	16
53% von 120	64
12% von 180	22

Rückstellungsbetrag 111

FER 2/15, aber auch FER 23/6 u.
FER 23/19 verlangen grundsätzlich
den Erwartungswert (Szenarien).

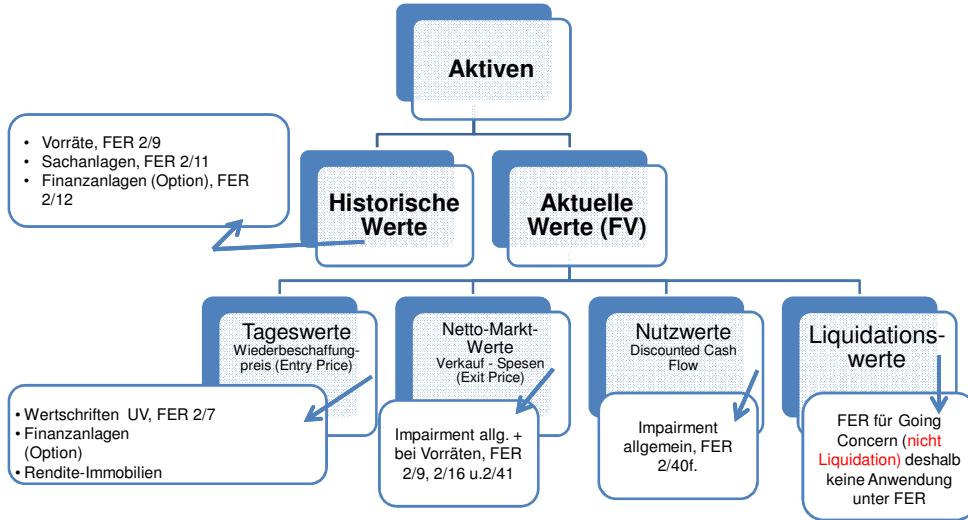
Das Ermessen bleibt auch bei true &
fair, aber Werte sind zu
dokumentieren.

Fall 10: Rückstellungen neues OR versus FER

Aufgabe: Ergänzen Sie diese Tabelle

Bewertung	FER 2/17	neues OR 960e
Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ereignis in der Vergangenheit • Wahrscheinlicher Mittelabfluss • schätzbar 	<ul style="list-style-type: none"> • Ereignis in der Vergangenheit • erwarteter Mittelabfluss • Vorsicht strapaziert: OR 960 II • Sanierungsrückstellungen • stiller Reserven auf Rückstellungen nach Lust und Laune • obsoletere Rückstellungen können beibehalten werden

Bewertungskonzepte gemäss Rahmenkonzept R/26
Konkrete Anwendung in FER 2 Bewertung (Kapitel 4)



KERN-FER

45

Bewertungskonzepte

R/26, Übersicht Lehrbuch Meyer, 2014, S. 36f.

Ausgangslage

- Eine Geschäftsliegenschaft wurde vor 8 Jahren zu CHF 4.5 Mio. erworben.
- Heute kostet eine vergleichbare Liegenschaft schätzungsweise 5 Mio.
- Die jährlichen Mieteinnahmen betragen CHF 360'000, die Unterhaltskosten CHF 80'000. Es wird mit einem Diskontsatz von 5% gerechnet (Anhaltspunkte zur Höhe des Diskontsatzes vgl. FER 20/7 und FER 20/25). Die Liegenschaft soll nach 10 Jahren verkauft werden. Man schätzt den erzielbaren Erlös nach 10 Jahren auf CHF 3.2 Mio.
- Möchte man die Liegenschaft sorgfältig verkaufen, so liessen sich schätzungsweise CHF 4.8 Mio. erzielen. Die damit verbundenen Gebühren, Anwaltskosten und Verkaufskommissionen sind auf 1.5% des Verkaufspreises anzusetzen.
- Müsste die Geschäftsliegenschaft sofort verkauft werden, so betrüge der Verkaufserlös netto nur CHF 3 Mio.

Aufgabe

Ermitteln Sie die folgenden 5 Werte:

- Anschaffungswert, Tageswert, Netto-Marktwert, Liquidationswert, Nutzwert

KERN-FER

46

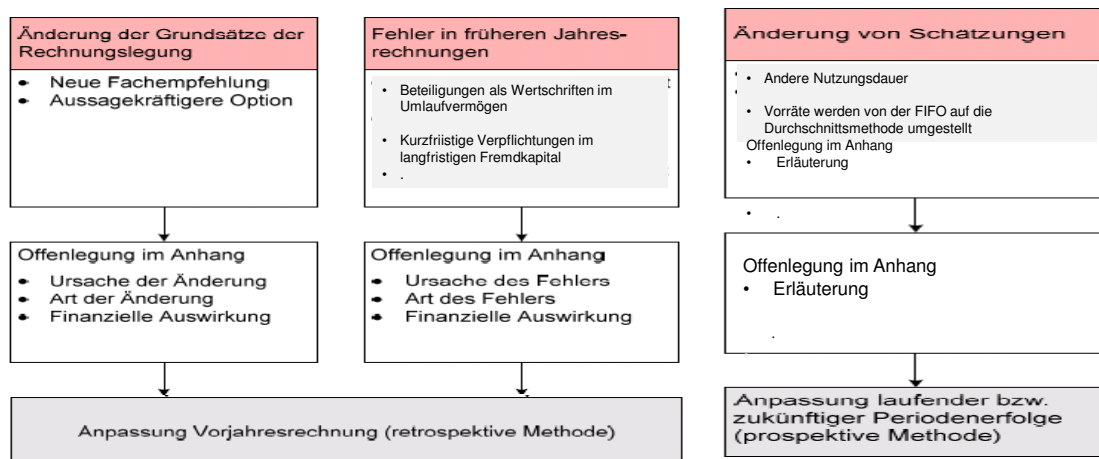
Lösung Beispiel: Bewertungskonzepte

R/26, Übersicht Lehrbuch Meyer, 2014, S. 37

• Anschaffungswert	4'500'000
• Tageswert (als „entry price“ definiert)	5'000'000
• Netto-Marktwert (als „exit price“ definiert) = 98.5% von 4'800'000	4'728'000
• Liquidationswert	3'000'000
• Nutzwertberechnung: Barwert einer 10-jährigen Rente von netto 280'000, (360'000 - 80'000) Diskontsatz 5%	2'162'086
Barwert der Restzahlung von CHF 3'200'000, Diskontsatz 5%	+1'964'522
Barwertberechnungen, Lehrbuch S. 37	
• Nutzwert (Ertragswert) insgesamt	<u>4'126'608</u>

Stetigkeit

R/30 und Lehrbuch Meyer, 2014, S. 41



Auswirkungen der Stetigkeit, Lehrbuch FER, Aufgabe 1.12.4, FER Lehrbuch 2014, S. 45f.

Ausgangslage

Für das Geschäftsjahr 20.2 wendet das Unternehmen D erstmalig Swiss GAAP FER 27 «*Derivative Finanzinstrumente*» an. Bisher hat es Aktienoptionen auf kotierte Wertpapiere zu Handelszwecken zum Anschaffungspreis bewertet. Gemäss Swiss GAAP FER 27 sind diese zu aktuellen Werten zu bilanzieren und die Wertschwankungen erfolgswirksam auszuweisen.

Die Optionen wurden im Vorjahr zu CHF 16'000 gekauft, der aktuelle Wert am Bilanzstichtag belief sich auf CHF 28'000. Diese wurden im laufenden Jahr zu CHF 28'000 verkauft und sind deshalb nicht mehr in der Bilanz.

Dieses Jahr hat D ähnliche Optionen zu CHF 24'000 gekauft. Per Bilanzstichtag haben diese einen aktuellen Wert von CHF 13'000.

Aufgabe

Zeigen Sie, welche Auswirkungen dieser Sachverhalt auf den Jahresabschluss hat. Gehen Sie dabei auf die angepasste Vorjahresbilanz (Restatement) und den Anhang ein.

KERN-FER

49

Auswirkungen der Stetigkeit, Lehrbuch FER, Hrsg. Meyer, S.45f.

Lösung

In der **Vorjahresbilanz** ergeben sich aufgrund der erstmaligen Anwendung von Swiss GAAP FER 27 die folgenden Änderungen (**Restatement**):

Wertschriften des Umlaufvermögens	+ CHF 12'000
Gewinnreserven	+ CHF 12'000

Im Anhang zur Jahresrechnung ist zu den Wertschriften im Umlaufvermögen Folgendes offen zu legen:

„Für das laufende Geschäftsjahr wurde erstmals Swiss GAAP FER 27 «*Derivative Finanzinstrumente*» angewendet. Hätte Swiss GAAP FER 27 schon im Vorjahr Gültigkeit gehabt, wären die in den Wertschriften ausgewiesenen Optionen nicht zu CHF 16'000, sondern zu CHF 28'000 bilanziert gewesen und das Finanzergebnis von 20.1 hätte sich dementsprechend um CHF 12'000 (28'000 – 16'000) erhöht.“

Da die Optionen in der Vorjahresbilanz an den aktuellen Wert von CHF 28'000 angepasst wurden, ist das Finanzergebnis des Berichtsjahres in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER 27.

Auf den 31.12. des Berichtsjahres bilanziert das Unternehmen D die kotierten Optionen innerhalb der Position «Wertschriften» zum aktuellen Wert von CHF 13'000.“

KERN-FER

50

Fall 11: Stetigkeit

Ausgangslage

- Jungfraubahn-Gruppe , Report 2008, S. 40 schreibt im Rahmen der Grundsätze der Rechnungslegung unter "Abweichungen von der Stetigkeit":
- "Die bisher unter "Allgemeiner Aufwand" erfassten Informatikaufwendungen werden neu separat ausgewiesen. Zu Vergleichszwecken wurden die Vorjahreszahlen angepasst. Die Änderung ist ergebnisneutral."

20	Sonstiger betrieblicher Aufwand	Tausend CHF	2008	2007
	Allgemeiner Aufwand		- 5 974	- 5 955
	Marketing und Events		- 5 403	- 5 426
	Versicherungen und Schadenersatz		- 1 605	- 1 807
	Aufwand für Dienstleistungen		- 7 291	- 6 734
	Mietaufwand		- 373	- 391
	Energie und Verbrauchsmaterial		- 2 244	- 2 564
→	Informatik		- 846	- 715
	Unterhalt, Erneuerung und Rückbau		- 8 942	- 11 315
	Total		- 32 678	- 34 907

Aufgabe

Sind diese Offenlegungen im Einklang mit R/30?

Lösung

Ja, Restatement des Allg. Aufwands für 2007, indem Informatik-Aufwand ausgegliedert ist. (Zudem = Verbesserung)

Jungfraubahn 2014

In der ER wird der Dienstleistungsertrag neu als separate Position ausgewiesen und ist nicht mehr im übrigen Ertrag enthalten. Die Vorjahreswerte sind entsprechend angepasst worden.

Fall 12: Bruttoprinzip, R/14

Ausgangslage

Geschätzte Schadenersatz-Zahlungen: 800'000 aus Haftpflicht; Versicherungsdeckung 500'000. Versicherung will nur 300'000 bezahlen. Anwalt schätzt unser Versicherungsguthaben auf 500'000.

Aufgabe

Wie bilden Sie diese Fakten im Jahresabschluss ab?

Fall 12: **Lösung**, Bruttoprinzip, R/14

Ausgangslage

Geschätzte Schadenersatz-Zahlungen: 800'000 aus Haftpflicht; Versicherungsdeckung 500'000. Versicherung will nur 300'000 bezahlen. Anwalt schätzt unser Versicherungs-Guthaben auf 500'000.

Aufgabe: Wie bilden Sie diese Fakten im Jahresabschluss ab?

Bilanzierung nach Bruttoprinzip			
Versicherungs-		Rückstellung für	
forderung	300'000	Schadenzahlungen	
		aus Haftpflicht	800'000

Eventual-Forderung

Wir sind der Ansicht, dass unsere Versicherungsdeckung CHF 500'000 und nicht nur 300'000 beträgt.

Fall 13: Wesentlichkeit R/29

Ausgangslage

Ein Grossist für sanitäre Anlagen erfährt am 5. Januar, dass sein Hauptlieferant wegen eines Brandes vom 28. Dezember 4 Monate nicht mehr liefern kann.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Wesentlichkeit dieser Information. Welche Auswirkungen könnte diese Informationen auf die Jahresrechnung des

- Lieferanten und des
- Grossisten haben?

Fall 13: **Lösung**, Wesentlichkeit R/29

Ausgangslage

Ein Grossist für sanitäre Anlagen erfährt am 5. Januar, dass sein Hauptlieferant wegen eines Brandes vom 28.12. vier Monate nicht mehr liefern kann.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Wesentlichkeit dieser Information. Welche Auswirkungen könnte diese auf die Jahresrechnung des Grossisten und des Lieferanten haben?

Wesentlichkeit und vor Bilanzstichtag

- Info für Grossist = wesentlich Hauptlieferant
- Info für Hauptlieferant = wesentlich, betrifft gesamten Betrieb

Mögliche Auswirkungen auf die Jahresrechnung

Grossist

- Ereignis ist am 28.12. vor dem Bilanzstichtag Lage und Ausblick, R/34 ?
- Konventionalstrafen/ Schadenersatz wegen Lieferverzug (Rückstellungen, FER 2/15)?
- Evt. Impairment von aktivierten Alleinvertriebsrechten (FER 2/16 und FER 2/40f.)?

Hauptlieferant

- Ereignis vor dem Bilanzstichtag
- Zukünftige Umsatzeinbussen dürfen nicht vorweg genommen werden, aber Lage und Ausblick, R/34?
- Impairment der Produktions-Anlagen, weil der Nutzwert sinkt?
- Konventionalstrafen/ Schadenersatz wegen Lieferverzug (Rückstellungen)?
- Versicherungsaktiven für Versicherungsdeckung (brutto)

KERN-FER

55

Fall 14: Lage & Ausblick (Nach neuen OR nur für «grössere Unternehmen» mit Blick in die Zukunft), FER R/34

Ausgangslage

- Ein Hotel legt nach Swiss GAAP FER Rechnung und muss das Erfordernis von R/34 nach Ausweis und Kommentierung wesentlicher Bilanz- und Erfolgskennzahlen Kennzahlen und deren Entwicklung erfüllen.
- Sie erhalten eine Jahresbilanz und eine Erfolgsrechnung dieser Unternehmung. Die Vorjahreszahlen sind weggelassen.

Aufgabenstellung

- a. Nennen und berechnen Sie wesentliche Bilanz- und Erfolgsrechnungskennzahlen aus der nachstehenden Bilanz und Erfolgsrechnung für das Jahr 20XY.
- b. Welche wichtigen Kennzahlen lassen sich aus den gegebenen Informationen nicht ausweisen oder ermitteln?
- c. Welche Kenngrössen wären für ein Hotel-Unternehmen zusätzlich relevant?

KERN-FER

56

Fall 14: Lage & Ausblick: Bilanz und ER

Bilanz der Muster Hotel AG auf den 31.12.20XY			
Umlaufvermögen UV			
flüssige Mittel	6'508		
Wertschriften	1'758		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1'683		
Vorräte	738		
Rechnungsabgrenzungen	580		
Total Umlaufvermögen	11'267	11'267	
Anlagevermögen AV			
Sachanlagen	67'948		
Beteiligungen	302		
Immaterielle Anlagen	166		
Total Anlagevermögen	68'416	68'416	
Gesamtvermögen		79'683	
kurzfristiges Fremdkapital			
kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	601		
Verbindl. aus Lieferungen u. Leistungen	4'091		
Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	58		
kurzfristige Rückstellungen	601		
Rechnungsabgrenzungen	957		
Total kurzfristiges Fremdkapital	6'308	6'308	
Langfristiges Fremdkapital			
Langfristige Finanzverbindlichkeiten	531		
Hypotheken	35'840		
Langfristige Rückstellungen	3'160		
Total langfristiges Fremdkapital	39'531	39'531	
Total kurz- u. langfristiges Fremdkapital FK	45'839	45'839	
Eigenkapital EK			
Aktienkapital	19'047		
Kapitalreserven	3'460		
Eigene Aktien	-4		
Gewinnreserven	7'171		
Jahresergebnis	4'170		
Total Eigenkapital	33'844	33'844	
Gesamtkapital		79'683	

Erfolgsrechnung der Muster Hotel AG für das Jahr 20XY			
Betriebsertrag			
Beherbergung		16'847	
Restauration		12'254	
Nebenbetriebe Hotel		2'590	
Total Nettoerlöse aus Leistungen= Betriebsertrag		31'691	
Warenaufw and			
Bruttoerfolg I		27'641	
Personalaufw and		-13'378	
Bruttoerfolg II		14'263	
übriger Betriebsaufw and			
Abschreibungen auf Sachanlagen	4'216		
Abschreibungen auf immat. Werten	63		
Verwaltungsaufw and	1'334		
Unterhalt	2'135		
Liegenschaftsabgaben	284		
andere betriebliche Aufwendungen	1'489		
übriger Betriebsaufw and	9'521	-9'521	
betriebliches Ergebnis		4'742	
Finanzergebnis, negativ			
ordentliches Ergebnis	1'238	-1'238	
Nettoerfolg aus Verkauf v. Sachanlagen		1'354	
Ausserordentlicher Aufw and		-13	
Gewinn u. Verlust vor Steuern		4'845	
Steuern			
		-675	
Jahresergebnis		4'170	

KERN-FER 57

Fall 14: Lösung, Lage & Ausblick: Kennzahlen

a. Berechenbare wesentliche Kennzahlen				
Eigenfinanzierungsgrad	=	$EK \cdot 100 / \text{Gesamtkapital} = \text{in \%}$	42.47	OK
Fremdfinanzierungsgrad	=	$FK \cdot 100 / \text{Gesamtkapital} = \text{in \%}$	57.53	
Liquiditätsgrad 1	=	$\text{flüssige Mittel} \cdot 100 / \text{kurzfr. FK} = 6508 \cdot 100 / 6308 = \text{in \%}$	103.17	OK
Liquiditätsgrad 2 ist ohne Vorräte	=	$\text{fl. Mittel} + \text{Wertschriften} + \text{kurzfr. Ford.} \cdot 100 / \text{kurzfr. FK} =$		
	=	$(6508 + 1758 + 1683 + 580) \cdot 100 / 6308 =$	166.92	OK
Anlagedeckungsgrad	=	$(EK + \text{langfr. FK}) \cdot 100 / AV = \text{in \%}$	107.25	OK
Eigenkapital-Rendite	=	$\text{Jahresergebnis} \cdot 100 / EK = \text{in \%}$	12.32	OK
Betriebsertrag	=		31'691	
Bruttoerfolg I	=		27'641	
Jahresergebnis	=		4'170	

KERN-FER

58

Fall 14: Lösung, Lage & Ausblick: Fortsetzung

b. Nicht ausgewiesene oder nicht berechenbare wesentliche Kennzahlen
Cash Flow aus Betriebstätigkeit, Cash Flow je Aktie
Jahresergebnis je Aktie, Bilanzwert je Aktie
dynamischer Verschuldungsgrad (Fremdkapital / Cash Flow)
Börsenkurs bei Abschluss je Aktie
c. Spezifische Hotel-Kennzahlen
Logiernächte, Average Room Rate
Durchschnittliche Zimmerbelegung in Prozenten
Durchschnittserlös je Logiernacht inkl. Zusatzleistungen
Gästeschaft nach Herkunftsländern sowie nach Zulieferanten
Gästezufriedenheit gemäss Umfragen, Mitarbeiterzufriedenheit
Unterhalt in % Beherbergungs-Umsatz = $2135 \cdot 100 / 16847 = 12.7\%$, sehr gut! Minimum = 3 bis 7%
Personalkosten/ Mitarbeitenden
Durchschnittsaufenthalt in Tagen
Umsatz / Mitarbeitenden

Zusammenfassung: Rahmenkonzept

- Regelt erstmalige Anwendung
- Definiert die Abschlussposten
- Definiert aktuelle und historische Werte
- Definiert qualitative Anforderungen
- Fordert + definiert Lage & Ausblick
- Rahmenkonzept = Grundlage für Prinzipien-Orientierung der FER

Zusammenfassung: Darstellung und Gliederung

- Mindestgliederung
- Ausserordentliches Ergebnis ist zulässig
- Kein Widerspruch mit dem KMU-Kontenplan
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag geregelt
- Vorsichtsprinzip darf nicht strapaziert werden
- Bruch mit der Stetigkeit hat Folgen

KERN-FER

61

Agenda

- ✓ Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)
- ✓ Rahmenkonzept + Darstellung + Gliederung
- ✓ **Geldflussrechnung**
- Bewertung und Überleitung von OR zu FER
- Ausserbilanzgeschäfte
- Anhang

KERN-FER

62

Inhalt der Geldflussrechnung, Swiss GAAP FER 4

Anfangsbestand Cash

+ Cash Flow aus Betriebstätigkeit

- Cash Flow aus Investitionstätigkeit

+ Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit

Endbestand an Cash

KERN-FER

63

Nutzen der Geldflussrechnung

Sie enthält keine Schätzungen, da nur die Geldflüsse gezeigt werden

→ Deshalb sehr geeignet für objektive Kennzahlen wie den dynamischen Verschuldungsgrad:

Fremdkapital/ Cash Flow aus Betriebstätigkeit,
der zeigt, wie viele Jahre nötig wären, um aus dem CF die Schulden abzuführen

→ Manipulation eingeschränkt und betrügerisch:
Statt Unterhalt als Investition erfassen (Worldcom)

KERN-FER

64

Was zählt zum Cash, dessen Änderungen die Geldflussrechnung zeigt?

<ul style="list-style-type: none"> • Fonds 1: Flüssige Mittel FER 4/3 und FER 4/4 sowie FER 4/13 • Bargeld • Sichtguthaben bei Banken und Post • Geldnahe Mittel <ul style="list-style-type: none"> – mit voller Liquidierbarkeit – Restlaufzeit < 90 Tage Sparkonti, Festgelder, Callgelder, Treuhandanlagen, Geldmarktinstrumente u.ä. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fonds 2: Netto-Flüssige Mittel FER 4/5 • Bargeld • Sichtguthaben bei Banken und Post • Geldnahe Mittel <ul style="list-style-type: none"> – mit voller Liquidierbarkeit – Restlaufzeit < 90 Tage Sparkonti, Festgelder, Callgelder, Treuhandanlagen, Geldmarktinstrumente u.ä. • Bankkredite auf Sicht abziehen
---	---

Niemals zum Fonds gehören Wertschriften

KERN-FER 65

Welche Geld-Änderungen zeigt die CF-Rechnung?

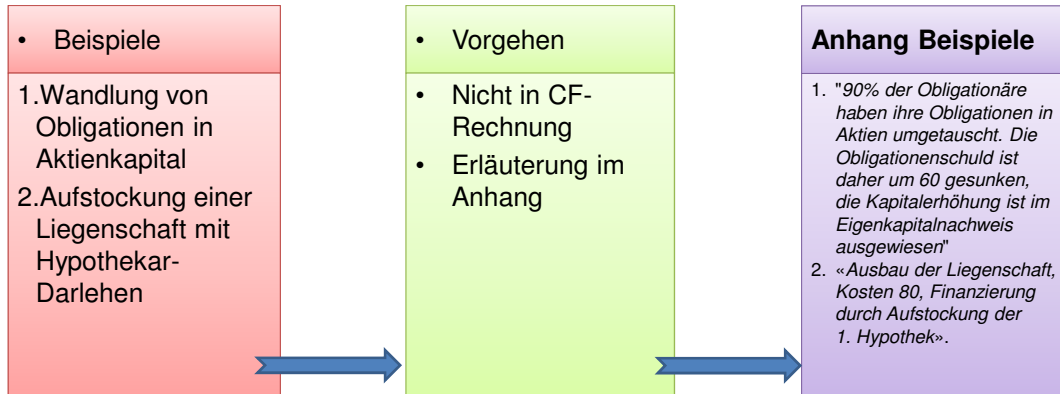
<ul style="list-style-type: none"> • CF aus Betriebs-tätigkeit • Geldflüsse, die sowohl erfolgs- als auch geldwirksam sind: <ul style="list-style-type: none"> - Löhne/ Cash + Cash/ Verkaufserlöse 	<ul style="list-style-type: none"> • CF aus Finanzierungs-tätigkeit • Geldflüsse durch Änderung von Passivkonten: <ul style="list-style-type: none"> + Cash/ Passiv-Darlehen - Eigene Aktien/ Cash (Erwerb eigener Aktien) 	<ul style="list-style-type: none"> • CF aus Investierungs-tätigkeit • Geldflüsse durch Änderung von Aktivkonten: <ul style="list-style-type: none"> + Cash/ Beteiligung - Liegenschaft/ Cash
---	--	--

KERN-FER

66

Welche Geld-Änderungen schliesst die CF-Rechnung aus?

FER 4/6 und FER 4/14



kein Geldfluss

KERN-FER

67

Fall 15: Falls ja, welche der 3 Kategorien der CF-Rechnung betreffen die folgenden Transaktion?

Aufgabe: Kreuzen Sie die zutreffende Spalte an. Schreiben Sie dort auch den **Buchungssatz** hinein und ob der CF zu- oder abgenommen hat.

Fall	CF aus Betrieb	CF aus Investition	CF a. Finanzierung	nicht CF wirksam; bei Wesentlichkeit im Anhang
Ein Lieferant ist bereit, seine Forderung in ein Darlehen umzuwandeln				Kreditoren / Passivdarlehen (no cash)
Erhöhung Rückstellung Liquiditätsunwirksamer Aufwand				Prozessaufwand / Rückstellung für Prozess
Bankzahlungen von Löhnen	Löhne/ Cash (minus)			
Kauf von Wertschriften		WP/ Cash (minus)		
ZKB gewährt und ein Darlehen für den Kauf Anlage				Anlage/ Passivdarlehen

KERN-FER

68

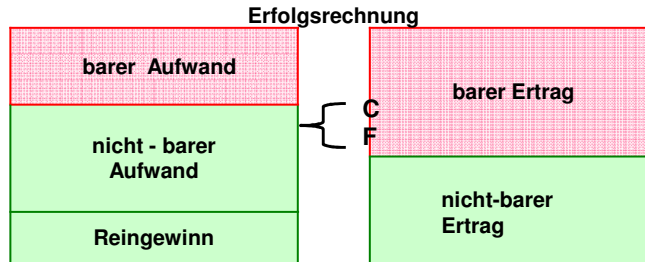
Direkte u. indirekte Berechnung des CF aus Betriebstätigkeit

2 Berechnungen für das gleiche Resultat

<ul style="list-style-type: none"> direkter Cash Flow aus • Bar-Erträge • minus Baraufwand 	<ul style="list-style-type: none"> indirekter Cash Flow aus • Reingewinn • + cash-unwirksame Aufwendungen (Storno) • - cash-unwirksame Erträge (Storno)
--	--

Cash Flow direkt: = barer Ertrag - barer Aufwand

CF indirekt: = Reingew. + nicht-barer Aufw. - nichtbarer Ertrag



Analisieren Sie jetzt die CF-Rechnung von mobilezone, Report 2015, S. 46

KERN-FER

69

Fall 16: Erstellen einer einfachen CF-Rechnung CF indirekt ausserhalb und direkt in CF-Rechnung

Eröffnungsbilanz			
Geld	10	Darlehen	40
Warenvorrat	40	Aktienkapital	80
Immobilien	80	Reserven	24
Mobilien	20	Gewinnvortrag	6
Vermögen total	150	Kapital total	150

Geschäftsfälle der Rechnungsperiode

Transaktion	Betrag	<u>Buchungssatz</u>
1. Barverkäufe	1200	
2. Bareinkäufe	600	
3. Löhne	400	
4. Baraufwand	170	
5. Abschreib. Mobilien	7	
6. Aufwertung Immob.	5	
7. Erhöhung AK	20	
8. Teilrückzahl. Darlehen	20	
9. Kauf Mob.	34	
10. Verkauf Land	12	
11. Übertrag RG	28	
12. Res.Erhöh.	30	

Nennen Sie 3 zusätzliche geldunwirksame Erfolgsvorgänge

KERN-FER

70

Fall 16: Lösung, Erstellen einer einfachen CF-Rechnung
CF indirekt ausserhalb und direkt in CF-Rechnung

FER 71

Geschäftsfälle der Rechnungsperiode

Transaktion	Betrag	Buchungssatz
1. Barverkäufe	1200	Cash/ Warenverkäufe
2. Bareinkäufe	600	Warenaufwand/ Cash
3. Löhne	400	Personalaufwand/ Bank
4. Baraufwand	170	übriger Aufwand (Miete, Zins, Werbung, Rep)/ Cash
5. Abschreib. Mobilien	7	Abschreib./ Mobilien
6. Aufwertung Immobilien	5	Immobilien/ Aufwert. Im.
7. Erhöhung AK	20	Bank/ AK
8. Teilrückzahl. Darlehen		verknüpfte Transaktion? 20 Darlehen/ Cash
9. Kauf Mob.	34	Mobilien/ Cash
10. Verkauf Land	12	Cash/ Immobilien
11. Übertrag RG	28	ER/ Gewinnvortrag
13. Res. Erhöh.	30	Gewinnvortrag/ Res

- Nennen Sie 3 zusätzliche geldunwirksame Erfolgsvorgänge:
- Auflösung bzw. Reduktion einer Garantierückstellung: Rückstellung/ Aufwand
 - Erhöhung des Wertes der Wertpapiere: WP/ Aufwertungsgewinn Wertpapiere
 - Wertbeeinträchtigung einer Beteiligung: Impairment-Verlust/ Beteiligung

Cash Flow indirekt

Reingewinn	28
Aufwertung Immobilien	-5
Abschreibungen Mobilien	7
CF indirekt berechnet	30

Cash Flow Rechnung mit direkter Berechnung des Cash Flows aus Betriebstätigkeit

Anfangsbestand an flüssigen Mitteln			10
1. Cash Flow aus Betriebstätigkeiten (from operations)			
Barverkäufe	1200		
Bareinkäufe	-600	600	
übriger betrieblicher Baraufwand			
Lohnzahlungen	400		
weitere Aufwandszahlungen	170	-570	
Cash Flow from operations		30	30
2. Cash Flow aus Finanzierungstätigkeiten			
Erhöhung Aktienkapital	20		
Teilrückzahlung Darlehen	-20	0	0
Falls die beiden Finanzierungsvorgänge gleichzeitig: nur Anhang			
3. Cash Flow aus Investierungsvorgängen			
Barverkauf von Land	12		
Barkauf von Mobilien	-34	-22	-22
Schlussbestand an flüssigen Mitteln			18
Zunahme Geld = 10 + (30-22) = 18			

Zusammenfassung: Geldflussrechnung

Anfangsbestand Cash

+ Cash Flow aus Betriebstätigkeit

- Cash Flow aus Investitionstätigkeit

+ Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit

Endbestand an Cash

direkter Cash Flow aus Betriebstätigkeit

- Bar-Erträge
- minus Baraufwand

indirekter Cash Flow aus Betriebstätigkeit

- Reingewinn
- + cash-unwirksame Aufwendungen (Storno)
- - cash-unwirksame Erträge (Storno)

KERN-FER

72

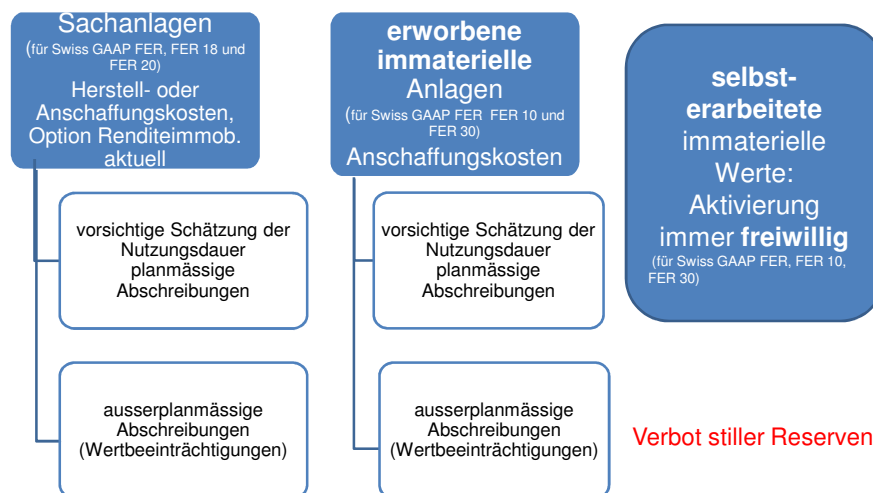
Agenda

- ✓ Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)
- ✓ Rahmenkonzept + Darstellung + Gliederung
- ✓ Geldflussrechnung
- ✓ **Bewertung + Überleitung von OR zu FER**
- Ausserbilanzgeschäfte
- Anhang

KERN-FER

73

Bewertung von Sachanlagen und Immateriellen Anlagen, Innerhalb der Kern-FER: FER 2/1 bis FER 2/5 und FER 2/11, FER 2/13 sowie FER 2/30ff. und FER 2/34ff.



KERN-FER

74

Selbsterarbeitete Immaterielle, Innerhalb der Kern-FER: FER 2/35

dürfen aktiviert werden, falls

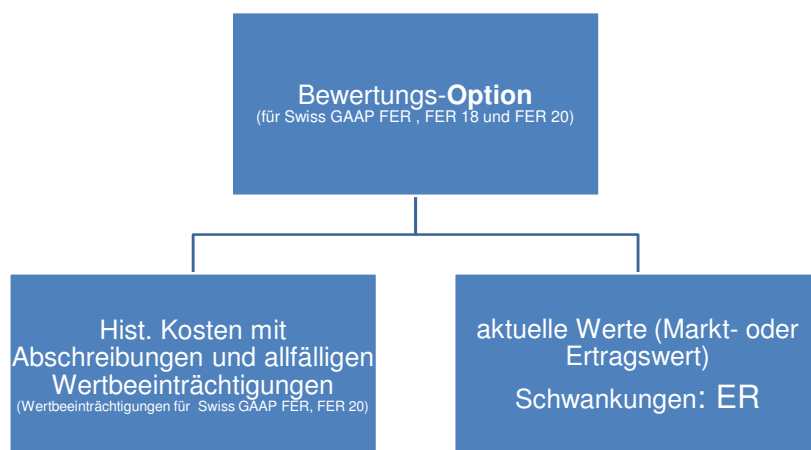
- identifizierbar
- **Verfügungsgewalt** der Organisation
- bringen > 1 Jahr messbaren Nutzen
 - Nutzen max. 5, begründbar bis 20 Jahre
- **Aufwand separat** erfassbar
- nötige **Mittel** für **Vermarktung** wahrscheinlich verfügbar

**Aktivierung des selbst-erarbeiteten Goodwills verboten, FER 10/19.
Auch nach OR nicht aktivierbar, da Kosten nicht erfassbar.**

KERN-FER

75

Bewertung von Rendite-Immobilien, FER 2/11



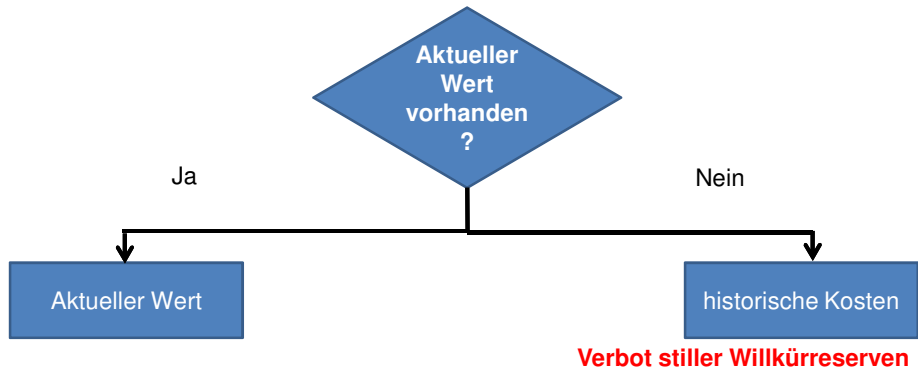
Verbot stiller Willkürreserven

KERN-FER

76

Bewertung von Wertschriften des Umlaufvermögens

Innerhalb der Kern-FER: FER 2/7



Zum Vergleich OR neu gemäss 960a oder 960b:

- Grundsatz: Zum Anschaffungswert.
 - Option: Marktwert, falls beobachtbar und Markt aktiv.
- FER: Zwingend Marktwert; OR Option (Anschaffungs- oder Marktwert)

KERN-FER

77

Bewertung von Vorräten

Innerhalb der Kern-FER: FER 2/9 sowie die Erläuterungen 2/25f. (Für Swiss GAAP FER: FER 17)

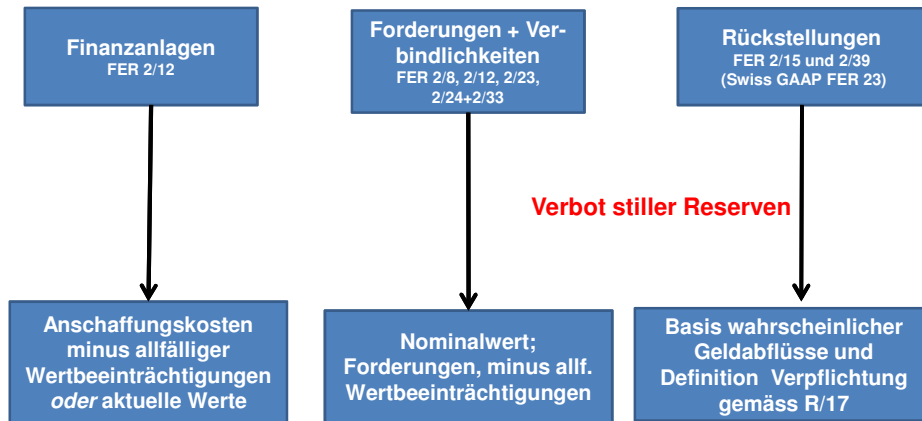


KERN-FER

78

Bewertung **Finanzanlagen**, **Forderungen**, **Verbindlichkeiten** sowie **Rückstellungen**

Wertbeeinträchtigungen FER 2/16 und FER 20)

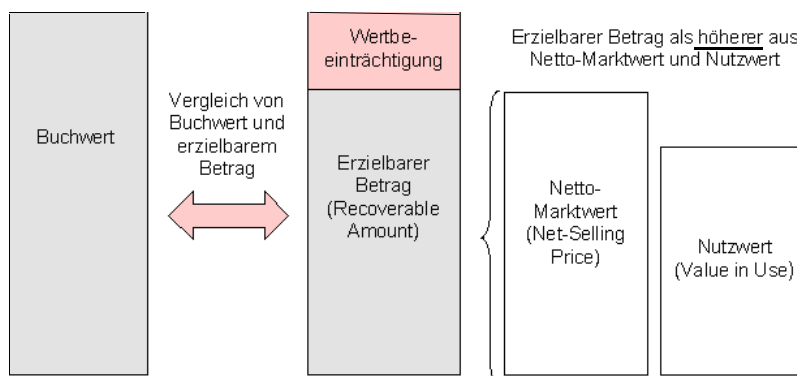


KERN-FER

79

Wertbeeinträchtigungen (= Impairment = ausserplanmässige Abschreibungen)

nach Kern-FER 2/16, 2/40f. Lehrbuch Meyer, 2014, S. 59



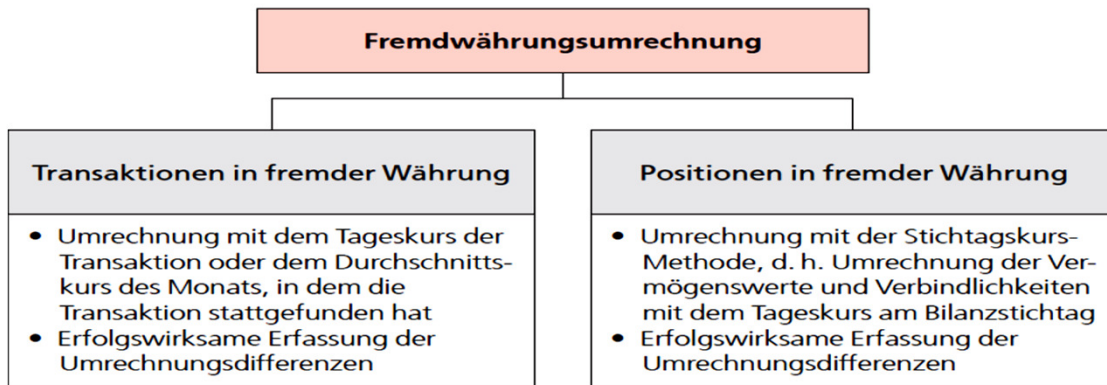
Benchmark-Wert "erzielbarer Betrag" = Höchstwert.
Widerspruch zum Vorsichtsprinzip?

KERN-FER

80

Fremdwährungsumrechnung

FER 2/17, Graphik Lehrbuch Meyer S. 60



Für die Umrechnung von Abschlüssen von Tochtergesellschaften in die Konzernrechnung gelten FER 30/19 und 30/20 sowie FER 30/62 bis 30/66

KERN-FER

81

Aufgaben zur Bewertung nach Kern-FER

KERN-FER

82

Fall 17: Bewertung einer Forderung

Ausgangslage

Unser Unternehmen hat gegenüber einem Kunden eine Forderung von 800. Die Forderung ist vor 2 Monaten fällig geworden, die Informationen über den Kunden sind eher negativ. Ein Inkassobüro würde uns diese Forderung rückgriffsfrei für 350 abkaufen. Wir schätzen den Barwert auf 650. Dies, weil wir mit dem Kunden eine Abzahlungsvereinbarung und einem gewissen Forderungsverzicht vereinbaren möchten.

Aufgabe

Welche Auswirkungen haben diese Infos für den Kern-FER-Abschluss?

KERN-FER

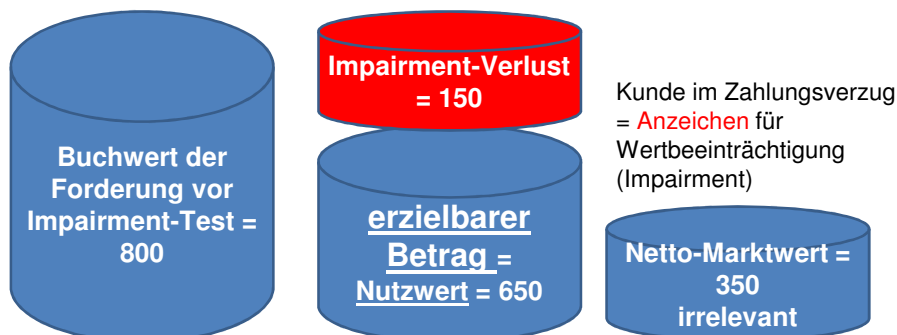
83

Fall 17: Lösung, Bewertung einer wertbeeinträchtigten Forderung

Ausgangslage

Unser Unternehmen hat gegenüber einem Kunden eine Forderung von 800. Die Forderung ist vor 2 Monaten fällig geworden, die Informationen über den Kunden sind eher negativ. Ein Inkassobüro würde uns diese Forderung rückgriffsfrei für 350 abkaufen. Wir schätzen den Barwert auf 650. Dies weil wir mit dem Kunden eine Abzahlungsvereinbarung und einem gewissen Forderungsverzicht vereinbaren möchten.

Aufgabe: Welche Auswirkungen haben diese Infos für den Kern-FER-Abschluss?



Erzielbarer ist der **höhere** von Netto-Markt- und Nutzwert, FER 2/41.

KERN-FER

84

Fall 18: Immaterielle Werte

Ausgangslagen

1. Wir liessen uns im Outsourcing-Verfahren eine massgeschneiderte Software für den Produktionsprozess entwerfen.
2. Wir kaufen eine Marke zusammen mit dem Patent für ein neues Produkt.

Aufgaben

Beurteilen Sie für die Ziffern 1. und 2. die allfällige Aktivierung

KERN-FER

85

Fall 18: Lösung, Immaterielle Werte

Ausgangslagen

1. Wir liessen uns im Outsourcing-Verfahren eine massgeschneiderte Software für den Produktionsprozess entwerfen.
2. Wir kaufen eine Marke zusammen mit dem Patent für ein neues Produkt.

Aufgaben

Beurteilen Sie für die Ziffern 1. und 2. die allfällige Aktivierung

1. Da nicht selbst erarbeitet, genügt es, wenn die Produktionsanlage zusammen mit der Software (→ **massgeschneidert**) verkauft werden könnte.
Falls nicht identifizierbar: Zusammen mit Anlage aktivieren.
2. Es spricht nichts dafür, dass wir einen ungünstigen Vertrag abgeschlossen haben beim Kauf von Marke + Produkt: Aktivierung der Marke zum Anschaffungspreis.

KERN-FER

86

Fall 19: Überleitung von Wertschriften

- Die Semper AG hat die OTC Wertschriften gemäss OR zum Anschaffungswert von 870 bewertet (Vorjahr 870)
- Für den Gruppenabschluss nach der Kern-FER haben diese Wertschriften einen aktuellen Wert von 1310 (Vorjahr aktueller Wert 1510)
- Es ist mit einem Steuersatz von 20% zu rechnen.

Fragen

1. Gibt es für die Bewertung der Wertschriften nach FER 2 eine Option?
2. Welche Korrekturbuchungen ergeben sich für die Überführung von HB1 zu HB2 bei der Semper AG?
 HB = Handelsbilanz

KERN-FER

87

Fall 19: Lösung, Überleitung von Wertschriften

- Die Semper AG hat die OTC Wertschriften gemäss OR zum Anschaffungswert von 870 bewertet (Vorjahr 870)
 - Für den Gruppenabschluss nach der Kern-FER haben diese Wertschriften einen aktuellen Wert von 1310 (Vorjahr aktueller Wert 1510)
 - Es ist mit einem Steuersatz von 20% zu rechnen.
1. Gibt es für die Bewertung der Wertschriften nach FER 2 eine Option?
 2. Welche Korrekturbuchungen ergeben sich für die Überführung von HB1 zu HB2 bei der Semper AG?

1. Es gibt keine Option: **FER 2/7**. Wertschriften des UV sind aktuell (zum Marktpreis) zu bewerten.

2. Soll	Haben	Text	Betrag
Wertschriften OTC	Gewinn-Res.	Ausgangslage Vorjahr (1510-870)	640
Gewinn-Reserven	Lai. Steuerschuld	Ausgangslage 20% v. 640	128
Wertschriftenverlust	Wertschriften	Wertabnahme aktuell (1510-1310)	200
Latente Steuerschuld	Lai. Steuer-aufw.	Abnahme (20% v. 200)	40

KERN-FER

88

Fall 20: Immobilien-Renovation

Ausgangslage

Alle 10 Jahre führen wir an unseren Immobilien planmässig eine Renovation durch. Diese wird gemäss Schätzung CHF 1 Mio. kosten. Von dieser Renovation werden CHF 700'000 den Unterhalt betreffen und CHF 300'000.-- eine Investition. Heute sind wir im Jahr 1, also gerade nach der Renovation.

Aufgabe

Gibt es für den Kern-FER-Jahresabschluss Handlungsbedarf?
Falls ja, welchen?

KERN-FER

89

Fall 20: Lösung, Immobilien-Renovation

Ausgangslage

Alle 10 Jahre führen wir an unseren Immobilien planmässig eine Renovation durch. Diese wird gemäss Schätzung CHF 1 Mio. kosten. Von dieser Renovation werden CHF 700'000 den Unterhalt betreffen und CHF 300'000.-- eine Investition. Heute sind wir im Jahr 1, also gerade nach der Renovation.

Aufgabe: Gibt es für den Jahresabschluss Handlungsbedarf? Falls ja, welchen?

- Kein Handlungsbedarf. Unterhalt fällt als Aufwand an, wenn er vorgenommen wird. Rückstellung = verboten. Business Risk, da Ereignis in der Vergangenheit fehlt.
- Es besteht keine (faktische) Verpflichtung gemäss R/17:
 - Unterhalt zu spät = Wertminderung auf Liegenschaften.
 - Planmässige Wertminderung wird durch die Abschreibungen erfasst.
- Investitionsverpflichtung wäre, falls vertraglich (unwahrscheinlich), nach FER 5/2 offen zu legen

KERN-FER

90

Fall 21: Belastender Vertrag

Ausgangslage

Handelsgesellschaft hat Abnahmevertrag mit Lieferanten für fünf Jahre. Bald übersteigen die vereinbarten Kaufpreise den aktuellen Marktpreis.

Aufgabe

Gibt es für den Jahresabschluss allenfalls Handlungsbedarf?
Falls ja, welchen?

KERN-FER

91

Fall 21: Lösung, Belastender Vertrag

Ausgangslage

Handelsgesellschaft hat Abnahmevertrag mit Lieferanten für fünf Jahre. Bald übersteigen die vereinbarten Kaufpreise den aktuellen Marktpreis.

Aufgabe: Gibt es für den Jahresabschluss allenfalls Handlungsbedarf? Falls ja, welchen?

- Die Merkmale einer Rückstellung sind gegeben:
 - Abnahme-**Verpflichtung** zum vereinbarten Preis (past event)
 - Wahrscheinlicher Abfluss: Ja, **falls** durch die hohen Einkaufspreise ein **Verlust entsteht** (z.B. Verkaufspreise auch tiefer)

Fazit: R/17, FER 2/15 (Swiss GAAP FER 23/6)

Rückstellung nur bei Erwartung von Verlust erfassen
(belastender Vertrag) und keine Rückstellung bei geringerem Gewinn

KERN-FER

92

Fall 22: Rückstellung für 10 Jahre Walag

Ausgangslage

Die Walag hat im laufenden Jahr eine Rückstellung von 30 für die Jubiläumsveranstaltung gemacht. Gemäss Tax-Ruling wird diese Rückstellungsbildung steuerlich anerkannt werden. Steuerersatz = 20%.

Fragen

1. Wie sieht dieses Accounting nach FER aus?
2. Sind für die HB 2 Korrekturen vorzunehmen?
 Falls, ja, welche?
 HB = Handelsbilanz

Fall 22: **Lösung**: Rückstellung für 10 Jahre Walag

Ausgangslage

Die Walag hat im laufenden Jahr eine Rückstellung von 30 für die Jubiläumsveranstaltung gemacht. Gemäss Tax-Ruling wird diese Rückstellungsbildung steuerlich anerkannt werden. Steuerersatz = 20%.

1. Wie sieht dieses Accounting nach FER aus?
2. Sind für die HB 2 Korrekturen vorzunehmen? Falls, ja, welche?

1. Das ist Zukunftsaufwand, Business - Risk, keine Rückstellung nach FER möglich, auch wenn schon Verträge bestehen, dann executory contract, aber nicht belastend.			
2. Soll	Haben	Text	Betrag
Jubiläums-Rückstellung	Jubiläums-Aufw.	Storno der Rückstellung	30
Lat. Steueraufwand	Lat. St. Schuld	Lat. Steuer auf Gewinnerhöhung	6
Da diese Rückstellungserfassung keine "Vorgeschichte" hat, gibt es nur die 2 erfolgswirksamen Korrekturen und keine Korrektur der Ausgangslage.			

Tipps zur Überleitung von OR nach FER

KERN-FER

95

Fall 23: Überleitung von OR auf FER bedingt latente Ertragssteuern: Vorräte, FER 2/18

Ausgangslage

Eine Gesellschaft hat für den handelsrechtlichen Abschluss folgende Informationen:

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	
Warenvorrat	600	900	massgebender Steuersatz 20%

Diese Werte sind um das zulässige steuerliche Drittel reduziert.

Aufgabe

Welche Korrekturen ergeben sich daraus im Jahr 2015 für den Kern-FER-Abschluss?

KERN-FER

96

Fall 23: **Lösung**, Vorräte mit latenten Ertragssteuern

Ausgangslage:	Eine Gesellschaft hat für den handelsrechtlichen Abschluss folgende Informationen:			
		<u>2014</u>		<u>2015</u> Delta
Warenvorrat	600	-2/3	900 +300	massgebender Steuersatz 20%
Warenvorrat nach FER	900	-3/3	1'350 +450	
Latente Steuer-Schuld nach FER	60 (20% von 900-600)		90 + 30	
			(Endbestand = 20% von 1'350-900, Zunahme = 20% von 150 = 30)	
Aufgabe: Welche Korrekturen ergeben sich daraus im Jahr 2014 für den Kern-FER-Abschluss?				

Anpassungen gehen **jährlich** von der jeweiligen **handelsrechtlichen** Jahresrechnung aus. Deshalb ist beispielsweise der Anfangsbestand der latenten Steuerschuld wieder einzubuchen. Nur wenn wir vom handelsrechtlichen Abschluss ausgehen und einen zusätzlichen Abschluss nach FER erstellen, ist der ausserhalb der doppelten Buchhaltung erreichte FER Abschluss steuerlich wasserdicht.

Anpassung der Warenvorräte 2015 für den FER Abschluss

- 300 Warenvorrat/ Gewinnreserven; Richtigstellung der Ausgangslage
- 150 Warenvorrat/ Warenaufwand; Richtigstellung der zu geringen Zunahme
- 450 Endbestand stille Reserven im Warenvorrat

Anpassung der latenten Steuern 2015 für den FER Abschluss

- 60 Gewinnreserven/ latente Steuerschuld; Richtigstellung der Ausgangslage
- 30 latent. Steueraufwand./ latente Steuerschuld; Zunahme der lat. Steuerschuld
- 90 Endbestand latente Steuerschuld

Technisches Vorgehen, Überleitung von OR zu FER

Empfehlung

Am einfachsten wird der Summenabschluss gemäss OR in eine einfache Buchhaltungssoftware übertragen und dann die können die Überleitungsbuchungen einfach erfasst werden und der Kern-FER – Abschluss entsteht automatisch und die Korrekturen sind nachvollziehbar.

Für jede Änderung der stillen Reserven im OR-Abschluss, ergeben sich 4 Korrekturbuchungen für die Überleitung nach FER:

1. Korrektur der Eingangsbilanz, z.B. betreffend Vorräten, erfolgsneutral auf FER ändern
 2. Änderung der Bewertungsdifferenz im laufenden Jahr z.B. bei Vorräten, erfolgswirksam von OR zu FER
-
1. Korrektur Eingangsbilanz für die latenten Steuern, erfolgsneutral (Einbuchung)
 2. Änderung der Bewertungsdifferenz bei latenten Steuern im laufenden Jahr, erfolgswirksam

Fall 24: Anlagekarte, Grundlage für Überleitung auf FER
 Buchen Sie in der letzten Spalte die Korrekturen

1500 Büromobilien und Einrichtungen		Anlagekarte für die Kern-FER		Überleitung von OR zu FER		Buchungen 2013	
Anlagekarte für Handelsrecht		Anlagekarte für die Kern-FER		Konten-Nr.			
Jahr 2013 4 Jahre Nutzungsdauer(kein Restwert) 25% Abschreibung,		Jahr 2013 8 Jahre Nutzungsdauer (ohne Restwert) 12.5% Abschreibung p.a. linear		2915 Gewinnreserven			
Jahr 2013		Jahr 2013		6900 Abschreibungen			
Buchwert 1. Januar	20'400.00	Buchwert am 1.1. 2013	23'800.00	2350 Latente Steuern			
Investitionen per. 1.1.13	9'000.00	Investitionen 1.1.2013	9'000.00	8910 Lat. Steueraufw.			
		lineare Abschr., 12.5%		Differenzen			
Degressive Abschreib.	-7'350.00	von (27'200 + 9'000)	-4'525.00	Anfangsbestand	3'400.00		
Endbestand am	22'050.00	Endbestand	28'275.00	Abschreibung ER	2'825.00		
				Endbestand	6'225.00		
Anlagekarte für Handelsrecht		Anlagekarte für die Kern-FER		Überleitung von OR zu FER		Buchungen 2012	
Jahr 2012 4 Jahre Nutzungsdauer(kein Restwert) 25% Abschreibung p.a.		Jahr 2012 8 Jahre Nutzungsdauer (ohne Restwert) 12.5% Abschreibung		Differenzen 2012			
Jahr 2012		Jahr 2012		Kumulierte Abschreibungen			
Anschaffungswert 1.1. 2012	27'200.00	Anschaffungswert 1.1. 2012	27'200.00	Absch.2012 OR		6'800.00	
Investitionen	0	Investitionen	0	Abschr.2012 FER		-3'400.00	
Degressive Abschreib.	-6'800.00	lineare Abschr.	-3'400.00	Minderabschr. FER		3'400.00	
Endbestand am	20'400.00	Endbestand	23'800.00				

KERN-FER

99

Fall 24: Lösung, Anlagekarte mit Korrekturen

1500 Büromobilien und Einrichtungen		Anlagekarte für die Kern-FER		Überleitung von OR zu FER		Korrektur-Buchungen	
Anlagekarte für Handelsrecht		Anlagekarte für die Kern-FER		Konten:		Soll Haben CHF	
4 Jahre Nutzungsdauer(kein Restwert) 25% Abschreibung p.a.		8 Jahre Nutzungsdauer 12.5% Abschreibung p.a.		2915 Gewinnreserven		1500 2915 3'400.00	
Jahr 2013		Jahr 2013		6900 Abschreibungen		1500 6900 2'825.00	
Buchwert 1. 1.13	20'400.00	Buchwert am 1.1. 2013	23'800.00	2350 Latente Steuern		6'225.00	
Invest. 1.1.13	9'000.00	Investitionen 1.1.2013	9'000.00	Differenzen			
neuer Buchwert	29'400.00	lineare Abschr.	-4'525.00	Anfangsbestand	3'400.00		
Degressive Abschreib.	-7'350.00	von 27'200+9'000= 36'200		Abschreibung ER	2'825.00		
Endbestand am 31.12.13	22'050.00	Endbestand	28'275.00	Endbestand	6'225.00		
Jahr 2012		Jahr 2012		Überleitung von OR zu FER		Korrektur-Buchungen ER 2012	
Anschaffungswert 1.1. 2012	27'200.00	Anschaffungswert 1.1. 2012	27'200.00	Differenzen 2012		Soll Haben CHF	
Investitionen	0.00	Investitionen	0.00	Kumulierte Abschreibungen		1500 6900 3'400.00	
Degressive Abschreib.	-6'800.00	lineare Abschr.	-3'400.00	Absch.2012 OR		20.00%	
Endbestand am 31.12.12	20'400.00	Endbestand	23'800.00	Abschr.2012 FER		2915 2350 680.00	
				Minderabschr. FER		8910 2350 565.00	
						1'245.00	

KERN-FER

100

Fall 25: Überleitung von Renditeimmobilien

Nach OR hat die Mechanik-AG eine Renditeliegenschaft zum Anschaffungswert von 800 bewertet. Bei der Überleitung auf die Kern-FER möchte die Mechanik-AG den Marktwert gemäss Expertenschätzung von 1700 einsetzen.

1. Wie ist der aktuelle Wert nach der Kern-FER für das Vorjahr anzupassen?
2. Ist von den 1700 eine Abschreibung notwendig?
3. Nennen Sie die Überleitungsbuchungen.

Fall 25: Lösung: Überleitung von Renditeimmobilien

Nach OR hat die Mechanik-AG eine Renditeliegenschaft zum Anschaffungswert von 800 bewertet. Bei der Überleitung auf die Kern-FER möchte die Mechanik-AG den Marktwert gemäss Expertenschätzung von 1700 einsetzen.

1. Wie ist der aktuelle Wert nach der Kern-FER für das Vorjahr anzupassen?

Restatement: Vorjahr: Wie wenn schon Marktbewertung angewandt worden wäre. Gemäss FER R/30 und R/31.

2. Ist von den 1700 eine Abschreibung notwendig?

FER 2/11 und R/26 sagen nichts dazu. Somit: Keine Ausnahme; der Verkehrswert berücksichtigt die Abschreibungen. Swiss GAAP FER 18/14 verbietet zusätzliche Abschreibungen. FER 2/4 sagt nur, dass die Wertschwankungen über die ER laufen. Deshalb darf man vom gesunden Menschenverstand ausgehen. Marktwert ist allenfalls anzupassen, bei Wertbeeinträchtigungsanzeichen wie Änderung Leerstand, Änderung auf Immobilienmarkt usw., aber keine zusätzlichen planmässigen Abschreibungen.

3. Nennen Sie die Überleitungsbuchungen: Renditeimmobilien, aktuell			
Soll	Haben	Text	Betrag
Renditeimmobilien	Gewinn-Res.	Aufwertung (1700-800)	900
Gewinn-Reserven	Lat. Steuerschuld	20% v. 900	180
Bei künftigen Folgebewertungs-Anpassungen über die ER sind auch die Latenten Steuern erfolgswirksam anzupassen.			

Fall 26: Überleitung von Renditeimmobilien, OR:
 Erstanwendung von FER. Es wurden Abschreibungen vorgenommen

Nach OR hat die Mechanik-AG eine Renditeliegenschaft vor 10 Jahren zu 800 erworben. Nutzungsdauer 40 Jahre. Bei der Überleitung auf die Kern-FER möchte die Mechanik-AG den Marktwert gemäss Expertenschätzung mit 1700 einsetzen. Dieser aktuelle Wert ergab sich auch für das Vorjahr.

Aufgabe:

Nennen Sie die Überleitungsbuchungen im 10. Jahr.

Fall 26: **Lösung**: Überleitung von Renditeimmobilien. OR: Abschreibungen vom Anschaffungswert. Erstanwendung von FER

Nennen Sie die Überleitungsbuchungen: Renditeimmobilien, aktuell			
Jahresendwert nach OR = $800/40 \cdot 30 = 600$.			
Die Erfolgsrechnung bei der Erstanwendung dagegen nicht anzupassen.			
Soll	Haben	Text	Betrag
Renditeimmobilien	Gewinn-Res.	Aufwertung (1700-600)	1'100
Gewinn-Reserven	Lat. Steuerschuld	20% v. 1'100	220
Abschreibung nach OR sind im Rahmen der Aufwertung storniert. Künftig werden diese dann bei der Überleitung von OR auf FER storniert werden müssen.			

Zusammenfassung: Bewertung

- Grundsatz = historische Kosten mit plan- und, falls nötig, ausserplanmässigen Abschreibungen
- Selbsterarbeitete Immaterielle müssen nicht aktiviert werden
- Rendite-Immobilien dürfen auch aktuell (zum Marktwert) bewertet werden
- Wertschriften zu aktuellen Werten (zum Marktwert), falls möglich
- Rückstellungen \neq Reduit für stille Reserven
- Bei Wertbeeinträchtigung: Abschreibung auf den höheren von Nettomarkt- oder Nutzwert
- Latente Ertragssteuern sind zu berücksichtigen

KERN-FER

105

Agenda

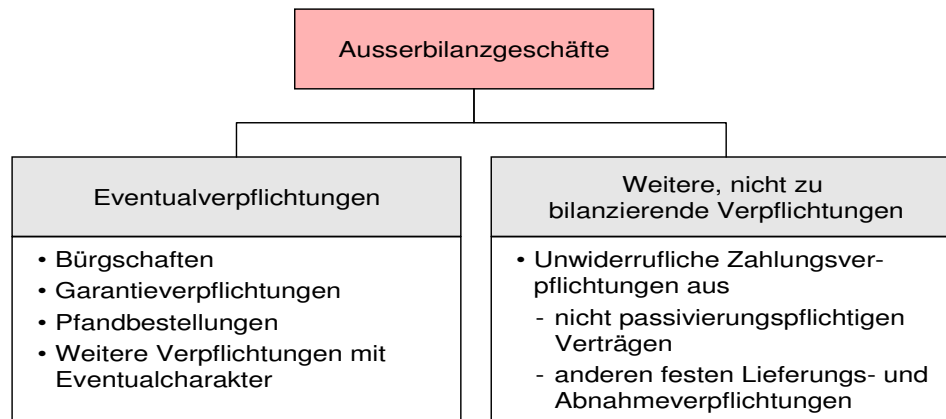
- ✓ Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)
- ✓ Rahmenkonzept + Darstellung + Gliederung
- ✓ Geldflussrechnung
- ✓ Bewertung + Überleitung von OR zu FER
- ✓ **Ausserbilanzgeschäfte**
- Anhang

KERN-FER

106

Ausserbilanzgeschäfte Swiss GAAP

FER 5/2, Lehrbuch Meyer 2014, Abb. 6/1, S. 100



- Sind zu bewerten
- Abgrenzung zu den Rückstellungen FER 5/4

KERN-FER

107

Fälle 27: Ausserbilanzgeschäfte

3 Kurzfälle

1. 2015 wird eine Rechtsstreitigkeit beendet, die 2014 als Eventualverpflichtung von 24 offen gelegt worden war. Es musste nichts bezahlt werden.
Aufgabe: Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.
2. Wir haben einem Verwaltungsratsmitglied 2015 eine Kreditzusage von 16 bis 2018 gemacht. Bis jetzt wurde der Kredit -zu marktüblichen Konditionen- vom VR nicht beansprucht.
Aufgabe: Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.
3. Wir sind 2015 einen Immobilien-Leasing-Vertrag für 10 Jahre eingegangen. Die jährliche Leasinggebühr beträgt 9.
Aufgabe: Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.

KERN-FER

108

Fälle 27: Lösung, Ausserbilanzgeschäfte

3 Kurzfälle

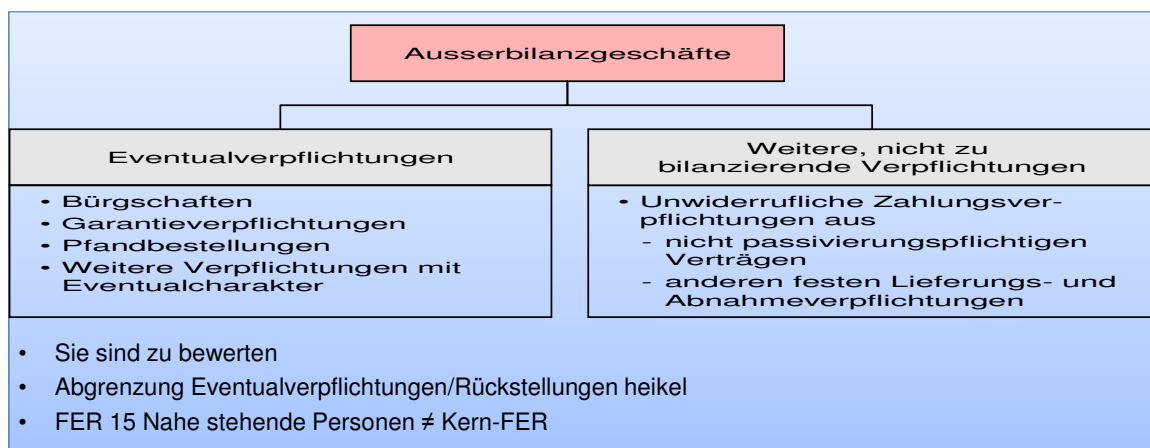
- 2015 wird eine Rechtsstreitigkeit beendet, die 2014 als Eventualverpflichtung von 24 offen gelegt worden war. Es musste nichts bezahlt werden. **Aufgabe:** Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.
- Wir haben einem Verwaltungsratsmitglied 2015 eine Kreditzusage von 16 bis 2018 gemacht. Bis jetzt wurde der Kredit -zu marktüblichen Konditionen- vom VR nicht beansprucht. **Aufgabe:** Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.
- Wir sind 2015 einen Immobilien-Leasing-Vertrag für 10 Jahre eingegangen. Die jährliche Leasinggebühr beträgt 9. **Aufgabe:** Allfällige Offenlegung im Abschluss 2015 formulieren.

- "Im 2. Halbjahr 2015 konnte eine Rechtsstreitigkeit ohne Mittelabfluss beigelegt werden. Die im Anhang 2014 offen gelegte Eventualverbindlichkeit von 24 wurde dadurch hinfällig." R/31, Abs. 2.
Anhangangabe nach neuem OR 958d Abs. 2, da die 24 eine Vorjahreszahl war, die jetzt 0 ist.
- "Eine unwiderrufliche Kreditzusage von 16 wurde gemacht. Diese Eventualverpflichtung gilt bis 2018 und wurde bis jetzt nicht beansprucht."
Nicht relevant für Kern-FER: FER 15/3 und 15/9, Nahe Stehende Personen. Fraglich, ob da Offenlegung als nahe-stehend nötig wäre: ≠ Transaktion und ≠ Guthaben.
Aber: Keine Anhangangabe nach OR 959a, Abs 4, da keine Forderung besteht.
- « Wir sind 2015 einen Immobilien-Leasingvertrag für 10 Jahre eingegangen. Die sich daraus ergebende Leasingverpflichtung beträgt 73 (Barwert Rente von 9 für 10 Jahre zu 4% verzinst). » FER 5/2 und Anhangangabe nach neues OR 959c, Abs. 2, Ziff. 6

KERN-FER

109

Zusammenfassung: Ausserbilanzgeschäfte



KERN-FER

110

Agenda

- ✓ Struktur der Swiss GAAP FER (Grundlagen)
- ✓ Rahmenkonzept + Darstellung + Gliederung
- ✓ Geldflussrechnung
- ✓ Bewertung + Überleitung von OR zu FER
- ✓ Ausserbilanzgeschäfte
- ✓ **Anhang**

KERN-FER

111

Anhang: Inhalte

angewandte Grundsätze der Rechnungslegung	Abweichungen von der Stetigkeit (Folie 48)	Erläuterungen zur Jahresrechnung
<ul style="list-style-type: none"> • Regelwerk • Bewertungsgrundsätze 	<ul style="list-style-type: none"> • z.B. neue oder geänderte Fachempfehlung R/30 • neue Option • Schätzungsänderungen • Fehler 	<ul style="list-style-type: none"> • gemäss Fachempfehlungen, z.B. FER 5, und • Ereignisse nach Bilanzstichtag R/28

Zu empfehlen: **KPMG: Geschäftsberichte lesen und verstehen (online + pdf)**. Link: <http://www.kpmg.com/CH/de/Library/Seiten/default.aspx?k=gesch%C3%A4ftsberichte&u=http%3A%2F%2Fwww.kpmg.com%2FCH%2Fde%2FLibrary&redirect=false&start1=11>

Sowie Musterbeispiel von FER-Emittenten wie mobilezone 2015, S. 48-66

KERN-FER

112

Ziele erreicht (Folie 3)?

- Sind Sie von den Stärken der Kern-FER überzeugt?
- Können Sie mit zusätzlicher Eigenanstrengung die Umsetzung der Kern-FER erfolgreich unterstützen?

Herzlichen Dank fürs Aufmerksam-Sein und fürs Mitmachen!

Evelyn Teitler

consulting@teitler.ch

www.teitler.ch

Susenbergstr. 5, 8044 Zürich