



Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Aufgaben zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2025.

Themen **Konzernrechnung gemäss IFRS**

Prüfungszeit 120 Minuten (120 Punkte)

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Equity Accounting (15 Punkte)

Ausgangslage

Die M AG ist die Muttergesellschaft eines im Maschinenbau tätigen Schweizer Konzerns und legt Rechnung nach den IFRS. Das Geschäftsjahr wird jeweils per 31. Dezember abgeschlossen. Per 1. Juli 2024 erwirbt die M AG 30% an der A AG. Der Kaufpreis beläuft sich auf TCHF 750 und wird in bar entrichtet. Die A AG wendet die Swiss GAAP FER an. Gemäss der per 30. Juni 2024 erstellten Zwischenbilanz (nach Swiss GAAP FER) der A AG setzt sich das Eigenkapital (auf 100%-Basis) folgendermassen zusammen:

Aktienkapital	TCHF 100
Kapitalreserven	TCHF 250
Gewinnreserven	TCHF 959
Gewinn 1. Halbjahr	TCHF 79

Im Rahmen der Abwicklung der Transaktion erhält die M AG auch Zugang zum Rechnungslegungshandbuch der A AG und identifiziert basierend darauf die folgenden Unterschiede, die sich daraus im Vergleich zu den eigenen Rechnungslegungsgrundsätzen (gemäss IFRS) ergeben:

- Die zu fortgeführten Anschaffungskosten von TCHF 175 bewerteten Immobilien der A AG weisen einen Fair Value von TCHF 400 auf. Die Restnutzungsdauer beträgt 18 Jahre.
- Die A AG verfügt über selbst erarbeitete immaterielle Vermögenswerte (Software) mit einem Fair Value von TCHF 290, welche unter Swiss GAAP FER nicht aktiviert wurden, aber die Aktivierungskriterien von IAS 38 erfüllen. Es wird davon ausgegangen, dass die Software während 5 Jahren genutzt wird.

Bei der M AG werden gemäss dem IFRS-Handbuch Immobilien und immaterielle Vermögenswerte linear abgeschrieben.

Der relevante Gewinnsteuersatz beträgt 20%, sowohl für die M AG als auch für die A AG.

Aufgabe a)

Bestimmen Sie den Goodwill, der sich aus der Akquisition des 30%-Anteils an der A AG bei der M AG im Konzernabschluss per 1. Juli 2024 ergibt.

Aufgabe b)

Verbuchen Sie den Erwerb des 30%-Anteils im Konzernabschluss der M AG. Wählen Sie selber hierzu geeignete Konten. Die Anzahl leerer Linien kann grösser sein als die Anzahl nötiger Buchungen.

Soll	Haben	Betrag CHF

Aufgabe c)

Was ist im Kontext von IAS 28 unter dem Begriff des «massgeblichen Einflusses» zu verstehen? – Es ist keine Referenzierung zu den IFRS verlangt.

Aufgabe d)

Für das zweite Halbjahr 2024 sind bzgl. der A AG zudem folgende Sachverhalte bekannt:

- Die A AG hat eine Dividende in Höhe von TCHF 50 an ihre Aktionäre ausgeschüttet.
- Die A AG hat der M AG Halbfertigfabrikate zum Preis von TCHF 120 verkauft und darauf einen Gewinn in Höhe von TCHF 30 erzielt.
- Der Gewinn der A AG für das gesamte Jahr beläuft sich auf TCHF 199.

Nehmen Sie die per 31.12.2024 notwendigen Buchungen im Konzernabschluss der M AG vor. Gehen Sie dabei davon aus, dass die M AG die im handelsrechtlichen Abschluss nötigen Buchungen bereits vorgenommen hat und die Beteiligung an der A AG zu Anschaffungskosten bewertet. Die Verrechnungssteuer ist zu vernachlässigen.

Verwenden Sie dazu folgende Konten (in alphabetischer Reihenfolge).

- Beteiligungen
- Beteiligungen an assoziierten Unternehmen
- Erfolg aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen
- Finanzaufwand
- Finanzertrag
- Flüssige Mittel
- Gewinnreserven

Die Anzahl notwendiger Buchungen kann kleiner sein als die vorhandene Anzahl leerer Buchungszeilen.

Soll	Haben	Betrag CHF

Lösungsvorschlag zu Aufgabe 1: Equity Accounting (15 Punkte)

Aufgabe a)

<i>Eigenkapital per Zwischenabschluss</i>	<i>1'388</i>	<i>(100 + 250 + 959 + 79)</i>
<i>Fair Value-Anpassung Immobilien (netto)</i>	<i>180</i>	<i>(225 x 0.8)</i>
<i>Fair Value-Anpassung immat. Werte (netto)</i>	<i>232</i>	<i>(290 x 0.8)</i>
<i>Total Fair Value des Eigenkapitals (100%)</i>	<i>1'800</i>	
<i>30% davon</i>	<i>540</i>	
<i>Kaufpreis für Anteil von 30%</i>	<i>750</i>	
<i>Goodwill</i>	<i>210</i>	<i>(750 - 540)</i>

Aufgabe b)

<i>Beteiligungen an assoziierten Unternehmen</i>	<i>/</i>	<i>Flüssige Mittel (oder: Beteiligungen)</i>	<i>750</i>
--	----------	--	------------

Aufgabe c)

Massgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen des Unternehmens, an dem man beteiligt ist, mitzuwirken, ohne diese Entscheidungsprozesse zu beherrschen.

Aufgabe d)

Umbuchung Beteiligung

Beteiligungen an assoziierten Unternehmen / *Beteiligungen* 750

Dividende

Finanzertrag / *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen* 15 (50 x 0.3)

Elimination Zwischengewinn

Erfolg aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen / *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen* 9 (30 x 0.3)

Gewinn

Beteiligungen an assoziierten Unternehmen / *Erfolg aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen* 36 ((199 – 79) x 0.3)

Neubewertete Immobilie

Erfolg aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen / *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen* 2 (180 x 0.3 / 18 / 2)

Aktivierter immaterieller Wert

Erfolg aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen / *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen* 7 (232 x 0.3 / 5 / 2)

Aufgabe 2: Konzernrechnung und Konsolidierung (40 Punkte)

Ausgangslage

Am 1.1.2018 erwarb die Dold AG 80% des Kapitals und der Stimmen der Efra AG zu einem Preis von CHF 940 Mio. Die gemäss IFRS 3 anlässlich der Purchase Price Allocation bereinigten Einzelabschlüsse der Dold AG und Efra AG im Erwerbszeitpunkt zeigen folgende Eigenkapital-Positionen (Angaben in Mio. CHF)

Eigenkapital	Dold AG	Efra AG
Aktienkapital	1'200	600
Kapitalreserven	150	300
Gewinnreserven	400	0
Other Comprehensive Income	50	0
Total	1'800	900

Seit dem 1.1.2018 sind folgende Angaben über die Entwicklung des Eigenkapitals und des Goodwills zu berücksichtigen.

- 1 Jahr 2019: Die Dold AG erhöht das Aktienkapital um CHF 450 Mio. mit einem Agio von CHF 360 Mio.
- 2 Jahr 2020: Die Efra AG erhöht das Aktienkapital um CHF 150 Mio. mit einem Agio von CHF 90 Mio. Die Dold AG übt ihre Bezugsrechte aus. Die Dold AG beschliesst die Einführung eines Kapitalbands von CHF 20 Mio. (nach oben und nach unten).
- 3 Jahr 2023: Auf dem Goodwill im Zusammenhang mit der Akquisition der Efra AG wird ein Impairment von 95 vorgenommen. Die Dold AG zahlt eine Dividende von 15% aus (Dividende bemessen in Prozenten des Aktienkapitals).
- 4 Jahr 2023: Die Efra zahlt eine Dividende von 20% aus (Dividende bemessen in Prozenten des Aktienkapitals).

Aufgabe a)

Im Rahmen der Purchase Price Allocation müssen Sie zuhanden des Verwaltungsrats der Dold AG erläutern, welche Positionen im Rahmen des Other Comprehensive Income (OCI) erfasst worden sind. Erläutern Sie kurz Wesen und Zweck des OCI und geben Sie drei mögliche Positionen an. Es ist keine Referenzierung zu den IFRS verlangt.

Aufgabe b)

Im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses der Dold-Gruppe sind Sie für die Prüfung verschiedener Positionen der Konzernrechnung verantwortlich.

In der folgenden Darstellung sind verschiedene Bilanzpositionen der beiden gemäss IFRS bereinigten Einzelabschlüsse (Dold AG und Efra AG) und des Konzerns (Vollkonsolidierung) per 31.12.2023 aufgeführt.

Tragen Sie die Beträge der aufgeführten Bilanzpositionen in die Spalten Einzelabschlüsse (Dold AG und Efra AG) und Konzern ein. Die Gewinnreserven und die Jahresgewinne der beiden Einzelabschlüsse gemäss IFRS sind bereits eingetragen. Der Goodwill (Purchase Accounting) und die Non-Controlling Interests werden auf Ebene des Konzerns gebucht. In den Einzelabschlüssen gemäss IFRS werden weder Goodwill noch Non-Controlling Interests ausgewiesen.

Latente Steuern sowie die Verrechnungssteuer sind zu vernachlässigen.

Weisen Sie die nötigen Berechnungen für jede Position gesondert nach. Der Nachweis ist zahlenmässig zu führen und mit den nötigen Erläuterungen zu versehen, so dass die Werte schlüssig nachvollzogen werden können.

Bilanzposition	Dold AG 31.12.2023	Efra AG 31.12.2023	Korrekturen	Konzern 31.12.2023
Beteiligung an der Efra AG				
Goodwill				
Aktienkapital				
Kapitalreserven				
Gewinnreserven	853	90		
Non-Controlling Interests				
Jahresgewinn Mehrheit	165	75		

Nachweis der Positionen:

Beteiligung an der Efra AG

Goodwill

Aktienkapital

Kapitalreserven

Gewinnreserven

Non-Controlling Interests

Jahresgewinn Mehrheit

Aufgabe c)

Im Rahmen des Ausbaus der finanziellen Verflechtung zwischen der Dold AG und der Efra AG erwirbt die Dold AG am 1.3.2024 weitere 10% der Stimmen und des Kapitals der Efra AG zu einem Preis von CHF 107 Mio. Sie begleiten die Transaktion und müssen die dazu nötigen Buchungen auf Stufe Einzel- und Konzernabschluss prüfen.

Zeigen Sie die nötigen Buchungen auf Stufe Einzel- und Konzernabschluss per 1.3.2024 auf. Die Efra AG hat vom 1.1.2024 bis zum 29.2.2024 einen Reingewinn von CHF 135 Mio. erzielt.

Wählen Sie dazu die Konten der Fragestellung b) und bestimmen Sie, soweit nötig, selber geeignete weitere Konti. Falls keine Buchung nötig ist, so vermerken Sie entsprechend «keine Buchung nötig». Zeigen Sie alle nötigen Berechnungen für die verbuchten Beträge separat auf, so dass die verwendeten Werte plausibilisiert werden können. Kommentieren/erläutern Sie Ihr Vorgehen, so dass dieses nachvollziehbar ist. Die Anzahl leerer Buchungszeilen kann grösser sein als die benötigte Anzahl Buchungen.

Falls Sie die Fragestellung b) nicht gelöst haben, so verwenden Sie für das Konto «Non-Controlling Interests» einen Betrag von CHF 200 Mio.

1) Buchunge(n) Einzelabschluss Dold AG

Soll	Haben	Betrag CHF

2) Buchunge(n) Einzelabschluss Efra AG

Soll	Haben	Betrag CHF

3) Buchunge(n) Konzernabschluss Dold-Gruppe

Soll	Haben	Betrag CHF

Lösungsvorschlag zu Aufgabe 2: Konzernrechnung und Konsolidierung (40 Punkte)

Aufgabe a)

Im OCI werden Erträge und Aufwendungen erfasst, welche gemäss den massgeblichen IFRS nicht in der Erfolgsrechnung gebucht werden. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Positionen, welche zu einem späteren Zeitpunkt in die Erfolgsrechnung umgebucht werden können (sog. Recycling) und Positionen, welche im Eigenkapital bleiben.

Beispiele:

- Cashflow Hedge
- Neubewertung von Sachanlagen
- Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen
- Versicherungsmathematische Erfolge auf Pensionsverpflichtungen

Aufgabe b)

Nachweis der Positionen:

Beteiligung an der Efra AG

Erwerbspreis 940 + Ausübung Bezugsrechte 192 (80% von [150+90]) = 1'132, wird eliminiert für die Konzernbilanz.

Goodwill

Wird erst auf Stufe Konzern bilanziert, per Erwerb 940 – 80% von 900 EK Efra AG nach PPA = 720, abzüglich Impairment von 95 (letzteres reduziert die Gewinnreserven auf Stufe Konzern).

Aktienkapital

Nur Aktienkapital der Dold AG ist zu zeigen, 1'200 per Erwerb + 450 Kapitalerhöhung. Aktienkapital der Efra AG ist zu eliminieren (600 per Erwerb + 150 Kapitalerhöhung)

Kapitalreserven

Nur Kapitalreserven der Dold AG sind zu zeigen, 150 per Erwerb + 360 Erhöhung. Kapitalreserven der Efra AG sind zu eliminieren (300 per Erwerb + 90 Kapitalerhöhung)

Gewinnreserven

- Zuwachs Gewinnreserven seit Erwerb, Anteil NCI: 20% von 90 = 18
- + Elimination Dividende Mehrheit: 80% von 150 = 120
- + Elimination Dividende NCI: 20% von 150 = 30
- Impairment Goodwill: 95

Non-Controlling Interests

- + NCI per Erwerb: 20% x 900 = 180
- + Zuwachs Gewinnreserven seit Erwerb, Anteil NCI: 20% von 90 = 18
- Elimination Dividende NCI: 20% von 150 = 30
- + Anteiliger Jahresgewinn NCI: 20% von 75 = 15 (Zuweisung von Jahresgewinn Mehrheit)

Jahresgewinn Mehrheit

- Anteiliger Jahresgewinn NCI: 20% von 75 = 15 (Zuweisung an NCI)
- Elimination Dividende Mehrheit: 80% von 150 = 120

Bilanzposition	Dold AG 31.12.2023	Efra AG 31.12.2023	Korrekturen	Konzern 31.12.2023
Beteiligung an der Efra AG	1'132	0	- 1'132	0
Goodwill	0	0	220 - 95	125
Aktienkapital	1'650	750	- 750	1'650
Kapitalreserven	510	390	- 390	510
Gewinnreserven	853	90	- 18 + 120 +30 - 95	980
Non-Controlling Interests	0	0	+ 180 + 18 - 30 +15	183
Jahresgewinn Mehrheit	165	75	- 15 - 120	105

Aufgabe c)

1) Buchunge(n) Einzelabschluss Dold AG.

Beteiligung an der Efra AG / Flüssige Mittel 107 Mio.

Berechnung: Anschaffungswert gemäss Aufgabenstellung

2) Buchunge(n) Einzelabschluss Efra AG.

Keine Buchung(en) notwendig.

3) Buchunge(n) Konzernabschluss Dold Gruppe

Berechnung NCI vor Zukauf (20%) per 1.3.2024

31.12.2023: 183 + 20% von 135 Mio. Gewinn (1.1.2024-29.2.2024) = 210 Mio.

Damit Buchwert Anteil von 10% Konto NCI: $210 \text{ Mio.} / 2 = 105 \text{ Mio.}$

Erwerbspreis (Fair Value) von 10% = 107 Mio.

Differenz: $107 \text{ Mio.} - 105 \text{ Mio.} = 2 \text{ Mio.}$

Beim Zukauf erfolgt keine Neubewertung (keine Veränderung des Goodwills). Differenzen zwischen bestehendem Buchwert und dem Fair Value des zugekauften Anteils werden über die Gewinnreserven gebucht.

NCI / Beteiligung 107 Mio.

Gewinnreserven / NCI 2 Mio.

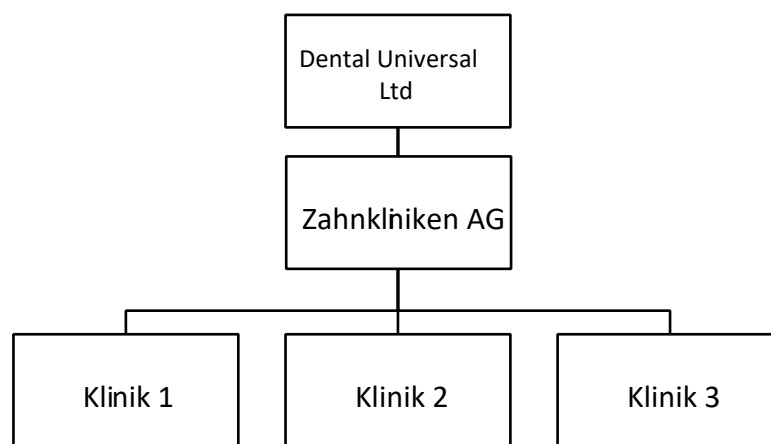
Alternativ möglich ist es, die zweite Buchung auch über das Konto Kapitalreserven zu buchen (Behandlung wie als Transaktion mit eigenen Aktien):

Kapitalreserven / NCI 2 Mio.

Aufgabe 3: Konzern-Geldflussrechnung (20 Punkte)

Ausgangslage

Die Gesellschaft Zahnkliniken AG besitzt drei Zahnkliniken in der Schweiz. Sie beschäftigt 350 Vollzeitstellen. Im Jahr 2016 wurde sie von der Unternehmensgruppe Dental Universal übernommen, die ihren Abschluss gemäss den IFRS erstellt. Die Struktur der Gruppe sieht wie folgt aus:



Sie sind der Finanzverantwortliche der Zahnkliniken AG. Gemäss Anweisung der Dental Universal Ltd haben Sie die Konzernbilanz und die Konzernerfolgsrechnung der Zahnkliniken AG per 31. Dezember 2024 erstellt.

Nachstehend finden Sie die Konzernbilanz und die Konzernerfolgsrechnung der Zahnkliniken AG per 31. Dezember 2024.

Bilanzen	2024	2023
<i>Umlaufvermögen</i>		
Flüssige Mittel	14'074'000	7'488'000
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	9'255'000	13'658'000
Übrige kurzfristige Forderungen	5'126'000	6'534'000
Materialvorrat	2'366'000	2'617'000
Noch nicht verrechnete Leistungen	13'748'000	12'589'000
./. erhaltene Teilzahlungen	-11'970'000	-8'357'000
Aktive Rechnungsabgrenzung	63'000	54'000
Total Umlaufvermögen	32'662'000	34'583'000
<i>Anlagevermögen</i>		
<i>Sachanlagen</i>		
Technische Installationen	4'014'000	5'411'000
Betriebsmobilen	1'254'000	1'673'000
Büromobilen	1'118'000	1'200'000
Total Anlagevermögen	6'386'000	8'284'000
Total Aktiven	39'048'000	42'867'000
<i>Kurzfristiges Fremdkapital</i>		
Schulden aus Lieferungen und Leistungen	1'737'000	7'639'000
Passive Rechnungsabgrenzung	735'000	100'000
Steuerrückstellungen	100'000	640'000
Total kurzfristiges Fremdkapital	2'572'000	8'379'000
<i>Langfristiges Fremdkapital</i>		
Verbindlichkeiten gegenüber Dental Universal Ltd	16'910'000	15'345'000
Total langfristiges Fremdkapital	16'910'000	15'345'000
<i>Eigenkapital</i>		
Aktienkapital	500'000	500'000
Gewinnreserven	16'143'000	15'626'000
Jahresgewinn	2'923'000	3'017'000
Total Eigenkapital	19'566'000	19'143'000
Total Passiven	39'048'000	42'867'000
Erfolgsrechnungen	2024	2023

Nettoerlös	88'047'000	84'525'000
Material-, Waren- und Dienstleistungsaufwand	-30'402'000	-28'882'000
Personalaufwand	-34'545'000	-33'854'000
Übriger Betriebsaufwand	-10'224'000	-9'359'000
Verwaltungsaufwand	-7'022'000	-6'601'000
Finanzaufwand	-207'000	-197'000
Finanzertrag	125'000	119'000
Abschreibungen	-2'204'000	-2'094'000
Gewinn vor Steuern	3'568'000	3'657'000
Steuern	-645'000	-640'000
Jahresgewinn	2'923'000	3'017'000

Der Finanzaufwand enthält ausschliesslich bezahlte Zinsen auf den Verbindlichkeiten gegenüber Dental Universal Ltd.

Aufgabe a)

Geben Sie für jede Transaktion durch ein Kreuz an, ob es sich um einen Geldfluss aus Geschäftstätigkeit, einen Geldfluss aus Investitionstätigkeit oder einen Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit handelt, oder ob die Transaktion keine Auswirkung auf die Geldflussrechnung der Zahnkliniken AG hat.

	Geschäftstätigkeit	Investitionstätigkeit	Finanzierungstätigkeit	keine Auswirkung
Dividende, überwiesen an die Dental Universal Ltd				
Kauf eines Fahrzeugs, bezahlt durch Banküberweisung				
Durch die Zahnkliniken AG im Jahr 2023 bezahlte Steuern				
Rückzahlung eines Darlehens, das der Klinik 3 durch die Klinik 1 gewährt wurde				

Aufgabe b)

Vervollständigen Sie die Geldflussrechnung 2024, unter Darstellung der Berechnungen.

Gewinn vor Steuern		
Abschreibungen	2'204'000	
Finanzaufwand	207'000	
Veränderung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4'403'000	
Veränderung übrige kurzfristige Forderungen	1'408'000	
Veränderung Materialvorrat	251'000	
Veränderung noch nicht verrechneter Leistungen	2'454'000	
Veränderung aktive Rechnungsabgrenzung	-9'000	
Veränderung Schulden aus Lieferungen und Leistungen	-5'902'000	
Veränderung passive Rechnungsabgrenzung	635'000	
Bezahlte Zinsen	-207'000	
Bezahlte Steuern		
Geldfluss Geschäftstätigkeit		
Investitionen in Sachanlagen		
Geldfluss Investitionstätigkeit		

Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber Dental Universal Ltd		
Dividendenausschüttung		
Geldfluss Finanzierungstätigkeit		
Veränderung der flüssigen Mittel	6'586'000	
Flüssige Mittel per 01.01.2024	7'488'000	
Flüssige Mittel per 31.12.2024	14'074'000	
Veränderung der flüssigen Mittel	6'586'000	

Lösung Aufgabe 3: Konzern-Geldflussrechnung (20 Punkte)

Aufgabe a)

	Geschäftstätigkeit	Investitionstätigkeit	Finanzierungstätigkeit	keine Auswirkung
Dividende, überwiesen an die Dental Universal Ltd			X	
Kauf eines Fahrzeugs, bezahlt durch Banküberweisung		X		
Durch die Zahnkliniken AG im Jahr 2023 bezahlte Steuern	X			
Rückzahlung eines Darlehens, das der Klinik 3 durch die Klinik 1 gewährt wurde				X

Aufgabe b)

Gewinn vor Steuern	3'568'000	
Abschreibungen	2'204'000	
Finanzaufwand	207'000	
Veränderung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4'403'000	
Veränderung übrige kurzfristige Forderungen	1'408'000	
Veränderung Materialvorrat	251'000	
Veränderung noch nicht verrechneter Leistungen	2'454'000	
Veränderung aktive Rechnungsabgrenzung	-9'000	
Veränderung Schulden aus Lieferungen und Leistungen	-5'902'000	
Veränderung passive Rechnungsabgrenzung	635'000	
Bezahlte Zinsen	-207'000	

Bezahlte Steuern	-1'185'000	<i>Steuerückstellungen AB: 640+645 = 1'285</i> <i>Steuerückstellungen SB: 100</i> <i>Zahlungen 1'185</i>
Geldfluss Geschäftstätigkeit	7'827'000	<i>Total</i>
Investitionen in Sachanlagen	-306'000	<i>Sachanlagen 31.12.2023 8'284'000</i> <i>Abschreibungen -2'204'000</i> <i>6'080'000</i> <i>Sachanlagen 31.12.2024 (6'386'000)</i> <i>Investitionen 306'000</i>
Geldfluss Investitionstätigkeit	-306'000	
Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber Dental Universal Ltd	1'565'000	<i>Veränderung Verbindlichkeit gegenüber Dental Universal Ltd</i>
Dividendenausschüttung	-2'500'000	<i>Gewinnreserven+Jahresgewinn 2023 18'643'000</i> <i>Gewinnreserven 2024 16'143'000</i> <i>Dividende - 2'500'000</i>
Geldfluss Finanzierungstätigkeit	-935'000	
Veränderung der flüssigen Mittel	6'586'000	
Flüssige Mittel per 01.01.2024	7'488'000	
Flüssige Mittel per 31.12.2024	14'074'000	
Veränderung der flüssigen Mittel	6'586'000	

Aufgabe 4: Impairment (20 Punkte)

Ausgangslage

Die PDO Holding AG erstellt aktuell den Jahresabschluss für das Jahr 2023. Die PDO Holding AG ist eine international tätige Gesellschaft, welche mehrere Tochterunternehmen im In- und Ausland kontrolliert. Die PDO Holding AG erstellt einen Konzernabschluss nach IFRS. Im Rahmen der Konzernabschlusserstellung befasst sich die PDO Holding AG ausführlich mit verschiedenen Impairment-Tests, welche sie durchzuführen hat.

Für drei Cash Generating Units (CGUs) der PDO Holding AG sind folgende Informationen bekannt:

CGU A:

Die CGU A muss per 31.12.2023 einem Impairment-Test unterzogen werden. Der Buchwert per 31.12.2023 beträgt TCHF 2'200, der Nettoveräusserungswert per 31.12.2023 beträgt 1'800.

Für die Berechnung des Nutzwerts soll davon ausgegangen werden, dass die CGU A in den kommenden vier Jahren jeweils relevante Cash Flows in der Höhe von jährlich je TCHF 600 erzielen wird und der relevante Zinssatz 6% beträgt.

CGU B:

CGU B wurde am 1.1.2020 zu Anschaffungskosten von TCHF 1'200 erworben und besteht aus einer Gruppe von Sachanlagen; CGU B wurde kein Goodwill zugeordnet. Geplant war eine lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 6 Jahren. Am 31.12.2021 musste bei der CGU B ein Impairment in der Höhe von TCHF 160 vorgenommen werden, die geplante Nutzungsdauer musste nicht angepasst werden. Per 31.12.2023 bestehen Anzeichen, dass das Impairment von 2021 aufgehoben («reversed») werden könnte. Im Rahmen dieser Überlegungen wurde für die CGU B ein erzielbarer Wert von TCHF 450 ermittelt.

CGU C:

Die CGU C besteht aus zwei Aktiven: Sachanlagen mit einem Buchwert von TCHF 500 und Goodwill (aus einer Unternehmensübernahme stammend) mit einem Buchwert von TCHF 800. Per 31.12.2023 wurde im Rahmen des durchgeführten Impairment-Tests festgestellt, dass bei der CGU C ein Impairment in der Höhe von TCHF 1'000 vorgenommen werden muss.

Aufgabe a)

Wie hoch ist das Impairment, welches bei CGU A per 31.12.2023 vorzunehmen ist? Zeigen Sie Ihre Berechnungen dazu auf.

Aufgabe b)

Welche Wertanpassung ist für die CGU B per 31.12.2023 vorzunehmen? Zeigen Sie Ihre Berechnungen dazu auf.

Aufgabe c)

Wie hoch ist der jeweilige Buchwert der Sachanlagen und des Goodwills von CGU C, nachdem das Impairment per 31.12.2023 verbucht wurde?

Aufgabe d)

Beschreiben Sie kurz, wie vorzugehen ist, wenn der Nettoveräußerungswert nicht als Preis auf einem aktiven Markt ermittelbar ist. Referenzieren Sie auf die massgebliche IFRS-Norm.

Aufgabe e)

Beschreiben Sie eine Situation, in der zur Ermittlung des erzielbaren Werts nicht sowohl der Nutzwert als auch der Nettoveräußerungswert bestimmt werden müssen (auch wenn man beide bestimmen könnte). – Es ist keine Referenzierung auf die massgebliche IFRS-Norm notwendig.

Lösung Aufgabe 4: Impairment (20 Punkte)

Aufgabe a)

Buchwert per 31.12.2023: 2'200

Nettoveräusserungswert per 31.12.2023: 1'800

Nutzwert: Cash Flows der nächsten vier Jahre diskontiert mit 6%: 2'079

Erzielbarer Wert per 31.12.2023: max (1'800; 2'079) = TCHF 2'079

Vorzunehmendes Impairment: Reduktion Buchwert von 2'200 auf 2'079 => Impairment in der Höhe von 121.

Aufgabe b)

Anschaffungskosten 1.1.2020: 1'200

Buchwert 31.12.2023 ohne Impairment: 400 (1'200 über 4 Jahre linear abgeschrieben; bei n = 6 Jahre).

Buchwert 31.12.2023 mit Impairment:

Buchwert vor Impairment 2021: 800 (1'200 – 2 x 200)

Buchwert nach Impairment 2021: 640 (800-160)

640 danach über zwei Jahre linear abgeschrieben bis Ende 2023: 320 (Restnutzungsdauer: 4 Jahre)

Vergleich Ende 2023:

Erzielbarer Wert (450) vs Buchwert (320) => erzielbarer Wert ist höher, daher ist eine Aufwertung vorzunehmen (1 Punkt); es darf jedoch nur auf 400 aufgewertet werden (Buchwert, der sich ergeben hätte, wenn nie ein Impairment stattgefunden hätte)

Aufgabe c)

Goodwill: 0

Sachanlagen: 300

Aufgabe d)

Es ist gemäss den Regeln von IFRS 13 zu beurteilen, ob ein Fair Value Level 2 oder ein Fair Value Level 3 ermittelbar ist.

Ist dies nicht möglich, dann entspricht der Nutzwert dem Erzielbaren Wert.

Aufgabe e)

Falls Nutzwert oder Nettoveräusserungswert bestimmt ist und höher als der Buchwert des relevanten Vermögenswerts ist, dann besteht kein Wertminderungsbedarf und die andere Grösse muss nicht noch bestimmt werden.

Aufgabe 5: Latente Steuern im Konzern (25 Punkte)

Ausgangslage

Die Unternehmung KORK AG erstellt jeweils per Ende Kalenderjahr sowohl eine IFRS-Bilanz als auch eine Steuerbilanz gemäss den relevanten Vorschriften. Die provisorische IFRS-Bilanz per 31.12.2024, allerdings noch ohne die latenten Steuern, findet sich nachfolgend.

Bei den nachfolgenden Zahlenwerten handelt es sich um Kurzzahlen.

Folgende Angaben sind zu verwenden.

- 1) Bei den Forderungen aus L&L handelt es sich zu 100% um Kunden mit Sitz in der Schweiz, welche eine Rechnung in CHF erhalten haben. In der IFRS-Bilanz per 31.12.2024 beinhalten die Forderungen aus L&L ein pauschales, nach betriebswirtschaftlichen Kriterien begründetes, Delkredere von 1,2%. Ein spezifisches Delkredere ist nicht notwendig. Im Vorjahr waren die Werte der Forderungen aus L&L in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz identisch. Steuerlich ist ein Delkredere von 5% zu erfassen.
- 2) Für die Vorräte besteht kein Bedarf nach einer Wertberichtigung. In der IFRS-Bilanz per 31.12.2024 sind die Vorräte deshalb zum Bruttowert bewertet. Im Steuerabschluss per 31.12.2024 wird erstmals der Warendrittel verbucht.
- 3) Die Maschinen werden in der Steuerbilanz degressiv mit einem Satz von 40% abgeschrieben (gemäss Merkblatt ESTV). Unter IFRS wird linear abgeschrieben. Die Maschinen wurden alle am 01.01.2023 gekauft und haben eine geschätzte wirtschaftliche Lebensdauer von 6 Jahren.
- 4) Die Position Rückstellungen war per 31.12.2023 in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz mit demselben Betrag von 201 bewertet. Per 31.12.2024 wird in der Steuerbilanz eine stille Reserve von 40 gebildet.
- 5) Die Pensionsverpflichtungen nach IFRS per 31.12.2024 haben gegenüber dem Vorjahr um 20 abgenommen.
- 6) Per 31.12.2024 bestehen steuerlich verrechenbare Verlustvorträge von 95.
- 7) Die KORK AG hat im Jahr 2024 laufende (Gewinn-) Steuern von 30 erfasst.
- 8) Der relevante Steuersatz beträgt 26.5%.

Aufgabe a)

Erstellen Sie in der untenstehenden Tabelle die Steuerbilanz per 31.12.2024 und berechnen Sie die temporären Differenzen.

	IFRS provisorisch		Bereinigung	Steuerbilanz		Temporäre Differenzen
Aktiven						
Umlaufvermögen						
Flüssige Mittel	310					
Forderungen aus L&L	416					
Vorräte	390					
Anlagevermögen						
Maschinen	450					
WB Maschinen		150				
Beteiligung	1'200					
Passiven						
Kurzfr. Fremdkapital						
Kurzfristiges Fremdkapital		236				
Langfr. Fremdkapital						
Verzinsliche Verbindlichkeiten		640				
Rückstellungen		201				
Pensionsverpflichtung (IAS19)		250				
Eigenkapital						
Aktienkapital		500				
Gewinnreserven		660				
Jahresergebnis		129				
	2'766	2'766				

Details zur rechnerischen Herleitung

Aufgabe b)

Berechnen Sie die latenten Steuern auf Nettobasis per 31.12.2024.

Aufgabe c)

Nennen Sie die Buchungssätze für die Veränderung der Latenten Steuern im Jahr 2024. Per 31.12.2023 beliefen sich die aktiven latenten Steuern auf 101.25 und die passiven latenten Steuern auf 26.25. Die aktiven und passiven latenten Steuern können nicht verrechnet werden. Verwenden Sie selber geeignete Konten.

Die Anzahl leerer Linien kann grösser sein als die nötige Anzahl Buchungen.

Soll	Haben	Betrag CHF

Lösung zu Aufgabe 5: Latente Steuern im Konzern (20 Punkte)**Aufgabe a)**

	IFRS provisorisch		Bereinigung	Steuerbilanz		Temporäre Differenzen
Aktiven						
Umlaufvermögen						
Flüssige Mittel	310			310		0
Forderungen aus L&L	416		- 16	400		16
Vorräte	390		- 130	260		130
Anlagevermögen						0
Maschinen	450			450		0
WB Maschinen		150	+ 105 + 33		288	138
Beteiligung	1'200			1'200		0
Passiven						
Kurzfr. Fremdkapital						
Kurzfristiges Fremdkapital		236			236	0
Langfr. Fremdkapital						
Verzinsliche Verbindlichkeiten		640			640	0
Rückstellungen		201	+ 40		241	40
Pensionsverpflichtung (IAS19)		250	- 270 + 20		0	- 250
Eigenkapital						
Aktienkapital		500			500	
Gewinnreserven		660	- 105 + 270		825	
Jahresergebnis		129	- 16 - 130 - 33 - 40 - 20		- 110	
	2'766	2'766		2'620	2'620	74

*Berechnung der Forderungen aus L&L: $400 = (416 / (100\% - 1,2\%)) \times (100\% - 5\%)$
 Korrektur erfolgswirksam, da im laufenden Jahr neu entstanden*

Berechnung der Abschreibungen Maschinen

	2023	2024	Bemerkung
Abschreibung IFRS	75	75	Linear über 6 Jahre
Abschreibung Steuerrecht	180	108	Degressiv 40% vom Buchwert
Differenz	- 105	- 33	

Korrektur 105 erfolgsneutral via Gewinnreserven, Korrektur 33 erfolgswirksam

Aufgabe b)

Summe aller temporären Differenzen	+ 74,0
Verlustvorträge gemäss Teilaufgabe	- 95,0
Zwischentotal	- 21,0
Steuersatz	<u>x 26,5%</u>
Latente Steuerguthaben	<u>5.565</u>

Aufgabe c)

Soll	Haben	Betrag
Steueraufwand	Aktive latente Steuern	9,825
Steueraufwand	Passive latente Steuern	59,610

	31.12.2023	31.12.2024	Veränderung
Latente Steuerguthaben	101,250	91,425	9,825 (Abnahme)
Latente Steuerschulden	- 26,250	- 85,860	59,610 (Zunahme)

*Berechnung 85,860:
 $16 + 130 + 138 + 40 = 324$, davon 26.5%*

*Berechnung 91,425:
 $250 + 95 = 345$, davon 26.5%*