



Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Aufgaben zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2025.

Themen

Swiss GAAP FER

Prüfungszeit

60 Minuten (60 Punkte)

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Überleitung OR – Swiss GAAP FER; Latente Steuern (25 Punkte)

Ausgangslage

Die Lef AG ist ein in einen Konzern (Elte Group) eingebundenes Unternehmen. Sie erstellt den Jahresabschluss auf der Grundlage des Obligationenrechts (OR). Diese Jahresrechnung 2023 zeigt folgendes Bild (Bilanz gemäss OR mit Vorjahreszahlen, Angaben in TCHF).

	31.12. 2022	31.12. 2023		31.12. 2022	31.12. 2023
<i>Umlaufvermögen</i>			<i>Kurzfristiges Fremdkapital</i>		
Flüssige Mittel	108	83	Verbindlichkeiten aus L + L	180	150
Forderungen aus L + L	210	170	Finanzverbindlichkeiten	210	40
Warenvorrat	330	250			
			<i>Langfristiges Fremdkapital</i>		
<i>Anlagevermögen</i>			Finanzverbindlichkeiten	40	30
Finanzanlagen	150	150	Garantierrückstellungen	70	40
Sachanlagen	600	490			
			<i>Eigenkapital</i>		
			Aktienkapital	540	540
			Gesetzliche Kapitalreserven	90	90
			Gesetzliche Gewinnreserven	130	133
			Freiwillige Gewinnreserven	86	120
			Eigene Aktien	- 40	- 40
			Jahresgewinn	92	40
	1'398	1'143		1'398	1'143

Erfolgsrechnung 2023

Warenenertrag	2'900
Warenaufwand	<u>1'300</u>
Bruttogewinn	1'600
Personalaufwand	700
Übriger Betriebsaufwand	<u>750</u>
EBITDA	150
Abschreibungen	<u>55</u>
EBIT	95
Finanzaufwand	53
Finanzertrag	<u>8</u>
EBT	50
Direkte Steuern	<u>10</u>
Jahresgewinn	<u>40</u>

Ergänzende Angaben

- Der Warenvorrat wird im OR-Abschluss zu 2/3 des Einstandswertes bewertet.
- Der gemäss Swiss GAAP FER relevante Wert der Sachanlagen beträgt Ende 2022: TCHF 780 und Ende 2023: TCHF 600.
- Die Garantierückstellungen enthalten stille Reserven: Ende 2022: TCHF 25 und Ende 2023: TCHF 25.
- Alle handelsrechtlichen Bewertungen sind steuerlich anerkannt.
- Der massgebende Steuersatz zur Berechnung von latenten Ertragssteuern beträgt 20%.
- Aus dem Jahr 2020 besteht ein Verlustvortrag von TCHF 70. Per Ende 31.12.2023 wird erstmals davon ausgegangen, dass es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dieser mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden kann.

Aufgabe a)

Ermitteln Sie die Swiss GAAP FER-Werte für die folgenden Positionen, indem Sie die nachfolgende Tabelle für folgende Positionen komplett ausfüllen.

1. Garantierückstellungen
2. Gesetzliche Gewinnreserven
3. Kapitalreserven
4. Aktive latente Steuern
5. Passive latente Steuern
6. Eigene Aktien
7. Warenaufwand
8. Abschreibungen

Bilanz per 31.12.2023	OR	Differenzen	Swiss GAAP FER
1. Garantierückstellungen			
2. Gesetzliche Gewinnreserven			
3. Kapitalreserven			
4. Aktive latente Steuer			
5. Passive latente Steuer			
6. Eigene Aktien			

Erfolgsrechnung 2023	OR	Differenzen	Swiss GAAP FER
7. Warenaufwand			
8. Abschreibungen			

Aufgabe b)

Die Lef AG wird von der Elte AG (Holdinggesellschaft der Elte Group) kontrolliert. Im Jahr 2023 hat die Lef AG der Elte AG Waren für TCHF 2'500 verkauft. Die Elte AG hat von diesen Waren TCHF 2'200 an Dritte verkauft und dabei einen Verkaufserlös von TCHF 2'700 erzielt. Das Lager der Elte AG bezüglich interner Lieferungen nahm von TCHF 100 um TCHF 300 auf TCHF 400 zu. Geben Sie alle Beträge in TCHF an. Die Handelsmarge der Lef AG beträgt 25%.

Nennen Sie alle nötigen Buchungen zur Elimination der konzerninternen Beziehungen. Es sind einzig die hier skizzierten Tatbestände zu verbuchen; auf die Aufgabe a) gemachten Bewertungsanpassungen ist nicht einzugehen.

Verwenden Sie dazu folgende Konten (in alphabetischer Reihenfolge):

- Abschreibungen
- Aktive latente Steuern
- Gewinnreserven
- Kapitalreserven
- Passive latente Steuern
- Steueraufwand
- Warenaufwand
- Warenertrag
- Warenvorrat

Die Anzahl leerer Linien kann von der nötigen Anzahl Buchungen abweichen.

Soll	Haben	Betrag CHF

Aufgabe c)

Per 1.1.2023 erwarb die Elte AG 100% der Stimmen und des Kapitals der Berta AG. Dabei werden auf Liegenschaften der Berta AG stille Reserven von TCHF 1'000 aufgelöst, womit die Liegenschaften per 1.1.2023 gemäss Swiss GAAP FER mit TCHF 10'000 bewertet werden. Im handelsrechtlichen Abschluss werden die Liegenschaften degressiv mit 5% abgeschrieben, gemäss Swiss GAAP FER ist eine lineare Abschreibung über 40 Jahre Restnutzungsdauer vorgesehen.

Welche Buchungen sind für die Erstellung des Konzernabschlusses per 31.12.2025 im Rahmen der Folgekonsolidierung nötig (inklusive der per 1.1.2025 nötigen Buchungen für die Überleitung der OR-Werte auf FER-Werte, ohne nochmalige Buchung der Erst-Konsolidierung)? Zeigen Sie die Berechnungen der Werte auf und geben Sie alle Beträge in TCHF an.

Verwenden Sie dazu folgende Konten (in alphabetischer Reihenfolge):

- Abschreibungen
- Gewinnreserven
- Kapitalreserven
- Liegenschaften
- Wertberichtigung Liegenschaften

Die Anzahl leerer Linien kann von der nötigen Anzahl Buchungen abweichen.

Soll	Haben	Betrag CHF

Berechnungen

Lösungsvorschlag zu Aufgabe 1: Überleitung OR – Swiss GAAP FER; Latente Steuern (25 Punkte)

Aufgabe a)

Bilanz vom 31.12.2023	OR	Differenzen	Swiss GAAP FER
1. Garantierückstellungen	40	-25	15
2. Gesetzliche Gewinnreserven	133	-133	0
3. Kapitalreserven	0	+90	90
4. Aktive latente Steuern	0	+14	14
5. Passive latente Steuern	0	+52	52
6. Eigene Aktien	-40	0	-40

Erfolgsrechnung 2023	OR	Differenzen	Swiss GAAP FER
7. Warenaufwand	1'300	+ 40	1'340
8. Abschreibungen	55	+ 70	125

- *Warenlager: Abnahme stille Reserven um 40 (von 165 auf 125)*
- *Sachanlagen: Anfangsbestand stille Reserven 780-600 = 180, Schlussbestand Stille Reserven = 600-490 = 110, Abnahme 70*
- *Passive latente Steuer*
Total stille Reserven 31.12.2023: 260 (Warenlager 125, Sachanlagen 110, Garantierückstellungen 25), davon 20% = 52; aktive latente Steuern auf Verlustvortrag (erstmalig) 20% x 70 = 14

Aufgabe b)

Gewinnreserven	/	Warenvorrat	25
Aktive latente Steuer	/	Gewinnreserven	5
Warenaufwand	/	Warenvorrat	75
Aktive latente Steuer	/	Steueraufwand	15
Warenertrag	/	Warenaufwand	2'500

Lösungshinweise

Anfangsbestand: $100 \times 25\% = 25$, davon 20% aktive latente Steuern = 5.

Erhöhung: $300 \times 25\% = 75$, davon 20% aktive latente Steuern = 15.

Kontrolle: Schlussbestand $400 \times 25\% = 100$, ergibt aktive latente Steuer von 20.

Aufgabe c)

Buchungen (in TCHF)

Liegenschaften	/	Gewinnreserven	1'000.000
Wertberichtigung Liegenschaften	/	Gewinnreserven	377.500
Wertberichtigung Liegenschaften	/	Abschreibungen	156.125

Berechnungen

Anfangsbestand

FER per 1.1.2025: $10'000 - 2 \times 250 = 9'500.000$

OR per 1.1.2025: $9'000 \times 0.95 \times 0.95 = \underline{8'122.500}$

Differenz: $1'377.500$

Differenz wird mit 1'000.000 über Liegenschaften (stille Reserven per Erwerb) und mit 377.500 über Wertberichtigung angepasst (da per 1.1.2025 Wertberichtigung FER = 500.000 und Wertberichtigung OR = 877.500)

Jahresabschreibung 2025

FER: $10'000 / 40 = 250.000$

OR: $8'122.500 \times 0.05 = \underline{406.125}$

Differenz: 156.125

Aufgabe 2: Langfristige Fertigungsaufträge (10 Punkte)

Ausgangslage

Die Y AG ist im Tunnelbau tätig und wendet die Swiss GAAP FER (vollständiges Regelwerk) an. Anfangs 2021 hat die Y AG eine Ausschreibung im Kanton Jura zur Erstellung eines Strassentunnels gewonnen. Das Auftragsvolumen beläuft sich auf CHF 84 Mio., die Y AG rechnet mit Gesamtkosten in Höhe von CHF 68 Mio. Die Arbeiten beginnen im Jahr 2021 und werden planmässig Ende 2023 abgeschlossen sein.

Eine unabhängige Expertin beurteilt den Fertigstellungsgrad des Tunnels jeweils wie folgt:

- Ende 2021: 20%
- Ende 2022: 65%
- Ende 2023: 100%

Im Herbst 2022 kommt es unerwartet zu einem Wassereinbruch. Der Zeitpunkt der Fertigstellung verzögert sich dadurch zwar nicht, es entstehen aber Mehrkosten in Höhe von CHF 3 Mio., welche nicht auf den Auftraggeber überwältzt werden können. Auf den prozentualen Fertigstellungsgrad haben diese Mehrkosten keinen Einfluss.

Der Auftrag kann dem Kanton erst bei Projektende in Rechnung gestellt werden.

Die Y AG wendet für ihre Tunnelbauprojekte die Percentage of Completion-Methode (POCM) an.

Aufgabe a)

Unter welchen Voraussetzungen darf die POCM gemäss Swiss GAAP FER 22 angewendet werden?

Aufgabe b)

Zeigen Sie die notwendigen Buchungssätze gemäss der POCM für die Jahre 2021 bis 2023. Die Mehrwertsteuer ist zu vernachlässigen. Es sind folgende Konten zu verwenden (in alphabetischer Reihenfolge):

Aufträge in Arbeit
Erlöse aus lfr. Aufträgen
Fertigungsaufwand
Flüssige Mittel

Geben Sie die nötigen Beträge in Mio. CHF an.

Die Anzahl nötiger Buchungen kann von der Anzahl vorhandener Linien abweichen.

Jahr 2021

Soll	Haben	Betrag CHF

Jahr 2022

Soll	Haben	Betrag CHF

Jahr 2023

Soll	Haben	Betrag CHF

Lösungsvorschlag zu Aufgabe 2: Langfristige Fertigungsaufträge (10 Punkte)

Aufgabe a)

Kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen für die Anwendung der POCM gemäss SGF 22/4:

- *Vorliegen einer vertraglichen Grundlage,*
- *eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die vertraglich vereinbarten Leistungen durch den Hersteller und den Auftraggeber erfüllt werden,*
- *eine für die Abwicklung des langfristigen Auftrags geeignete Auftragsorganisation,*
- *eine zuverlässige Ermittlung aller mit dem Auftrag im Zusammenhang stehenden Auftragsserlöse, Auftragsaufwendungen sowie des Fertigstellungsgrads.*

Aufgabe b)

Jahr 2021

<i>Fertigungsaufwand</i>	<i>/ Flüssige Mittel</i>	<i>13.60 Mio.</i>
<i>Aufträge in Arbeit</i>	<i>/ Erlöse aus lfr. Aufträgen</i>	<i>16.80 Mio.</i>

Jahr 2022

<i>Fertigungsaufwand</i>	<i>/ Flüssige Mittel</i>	<i>32.55 Mio.</i>
<i>Aufträge in Arbeit</i>	<i>/ Erlöse aus lfr. Aufträgen</i>	<i>37.80 Mio.</i>

Herleitung 32.55 Mio.: (68 + 3) x 65% - 13.60

Jahr 2023

<i>Fertigungsaufwand</i>	<i>/ Flüssige Mittel</i>	<i>24.85 Mio.</i>
<i>Aufträge in Arbeit</i>	<i>/ Erlöse aus lfr. Aufträgen</i>	<i>29.40 Mio.</i>
<i>Flüssige Mittel</i>	<i>/ Aufträge in Arbeit</i>	<i>84.00 Mio.</i>

Herleitung 24.85 Mio.: (68 + 3) - 32.55 - 13.60

Aufgabe 3: Goodwill und Eigenkapital (25 Punkte)

Ausgangslage

Sie sind aufgrund der Freistellung des bisherigen Finanzchefs CFO ad interim des an der Schweizer Börse kotierten Unternehmens BIG Group AG mit Sitz in Lausanne (VD). Sie erstellen die Konzernrechnung nach Swiss GAAP FER. An der Verwaltungsratssitzung vom 10. November 2023, an der Sie erstmals teilnehmen, erfahren Sie, dass der Verwaltungsrat die Akquisition der Small Company AG mit Sitz in Herisau (AR), welche per 30.09.2023 nach Obligationenrecht abschliesst, vollzogen hat. Die Transaktion wurde mit Wirkung zum 30.09.2023 (closing date) vollzogen. Der relevante Steuersatz beträgt 17%.

Der Präsident des Verwaltungsrates bittet Sie, die Auswirkungen dieser Akquisition auf die nach Swiss GAAP FER erstellte Konzernrechnung der BIG Group AG per 31.12.2023 zu prüfen. Er übergibt Ihnen die Jahresrechnung der Small Company AG per 30.09.2023, welche sich wie folgt präsentiert:

Bilanz per 30.09.2023	in TCHF		
Aktiven		Passiven	
Flüssige Mittel	150	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	6'000
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	3'000	Passive Rechnungsabgrenzungen	2'200
Vorräte	5'000	Rückstellungen für Sanierung von Sachanlagen	4'000
Umlaufvermögen	8'150	Fremdkapital	12'200
Sachanlagen	12'000	Aktienkapital	1'000
		Gewinnvortrag	4'950
		Jahresergebnis	2'000
Anlagevermögen	12'000	Eigenkapital	7'950
Total Aktiven	20'150	Total Passiven	20'150

Er informiert Sie über folgende Punkte.

- Die Small Company AG hatte die Rückstellung für die Sanierung von Sachanlagen 2021 gebildet und seither nicht verändert. Diese Rückstellung war nie Gegenstand einer spezifischen Anfrage der Steuerbehörden des Kantons Appenzell Ausserrhoden (AR), die Zuweisung wurden als abzugsfähige Aufwendungen akzeptiert. Es handelt sich jedoch um eine stille Reserve. Es besteht keine tatsächliche Verpflichtung im Zusammenhang mit einem zukünftigen Mittelabfluss aus einem vergangenen Ereignis.
- Die Vorräte werden zu Anschaffungskosten bewertet. Die steuerlich zulässige Pauschalwertberichtigung von 1/3 wird jährlich wiederkehrend verbucht, um die Steuerlast der Geschäftsjahre zu verringern.

(Fortsetzung Folgeseite)

- Auf den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden nur wirtschaftlich begründete Einzelwertberichtigungen vorgenommen.
- Der Kaufpreis wurde auf TCHF 20'000 für den Erwerb von 100% der Aktien der Small Company AG festgelegt.

Aufgabe a)

Berechnen Sie den Goodwill gemäss Swiss GAAP FER. Latente Steuern sind zu berücksichtigen.

Aufgabe b)

Fassen Sie die zwei möglichen Rechnungslegungsgrundsätze nach Swiss GAAP FER für die Verbuchung des Goodwills bei einer Akquisition zusammen und zeigen Sie dabei den wesentlichen Unterschied zwischen den beiden Methoden auf.

Aufgabe c)

Während der Präsentation vor dem Verwaltungsrat teilte Ihnen der Präsident mit, dass die Bank bei den letzten Bankgesprächen im Rahmen der neuen Bankfinanzierung den Wunsch geäußert habe, Bank-Covenants zu integrieren, insbesondere für Elemente der Erfolgsrechnung wie EBIT und Nettoergebnis. Diese beiden Covenants würden auf der Grundlage des konsolidierten Swiss GAAP FER-Abschlusses berechnet, der der Bank jährlich übermittelt wird. Er fragt Sie, ob diese neue Information einen Einfluss auf die Wahl des noch zu definierenden Goodwill-Rechnungslegungsgrundsatzes hat. Er bittet Sie um Ihre Einschätzung und um eine Empfehlung. Welchen Rechnungslegungsgrundsatz würden Sie ihm auf der Grundlage der obigen Ausführungen empfehlen und warum? Begründen Sie kurz Ihre Argumentation.

Aufgabe d)

Nach dieser kurzen Diskussion weisen Sie darauf hin, dass, falls die Verrechnung des Goodwills mit dem Eigenkapital als Rechnungslegungsgrundsatz gewählt wird, zusätzliche Angaben im Anhang zum Jahresabschluss per 31.12.2023 gemacht werden müssten. Der Vorsitzende bittet Sie daraufhin, einen Entwurf des Anhangs zum Jahresabschluss auf der Grundlage der folgenden theoretischen Annahmen zu erstellen, damit er sich die Anmerkung im Anhang vorstellen kann.

Zur Erstellung dieses Entwurfs sind folgende Angaben zu verwenden.

Bezahlter Goodwill: CHF 5 Millionen
Erwerb per 30.06.2023 (closing date)
Konsolidiertes Eigenkapital: CHF 90 Millionen (2022: CHF 82 Millionen)
Konsolidiertes Jahresergebnis: CHF 8 Millionen (2022: CHF 6 Millionen)
Theoretische Abschreibungsdauer des Goodwills: 5 Jahre

Erläuterung 10 – Goodwill

Der Goodwill wird im Zeitpunkt des Erwerbs mit dem Eigenkapital verrechnet.

Aufgabe e)

Im Rahmen der Diskussionen vermerkt ein Mitglied des Verwaltungsrates: «Wenn ich es richtig sehe, so müssen wir, falls wir die Verrechnung des Goodwills mit dem Eigenkapital wählen, aus einer möglichen späteren Veräußerung der jetzt erworbenen Gesellschaft auf Konzernstufe keine Belastung durch den Goodwill mehr erwarten; wird reduzieren also massgeblich das Risiko eines Veräußerungsverlustes.»

Wie stellen Sie sich zu dieser Aussage?

Lösungsvorschlag zu Aufgabe 3: Goodwill und Eigenkapital (25 Punkte)

Aufgabe a)

Eigenkapital gemäss Obligationenrecht	7'950
Stille Reserven:	
Rückstellungen für Sanierungen	4'000
Vorräte (5'000 = 2/3, damit 1/3 = 2'500)	2'500
- latente Steuern (6'500 x 17%)	-1'105
Stille Reserven netto:	5'395
Nettoaktiven gemäss SGF:	13'345
Goodwill: 20'000-13'345	6'655

Aufgabe b)

- Aktivierung des Goodwills unter den immateriellen Werten, danach Abschreibung über die Nutzungsdauer von 5 Jahren, in begründeten Ausnahmefällen kann die Nutzungsdauer auf 20 Jahre ausgedehnt werden. Bei Wahl dieser Methode müssen keine für die Kontrollübernahme relevanten immateriellen Werte aktiviert werden.
- Verrechnung mit dem Eigenkapital per Erwerb: Gemäss SGF 30/14 müssen zuerst die für die Kontrollübernahme entscheidenden immateriellen Werte, die bis anhin nicht bilanziert wurden, identifiziert und erfasst werden («Mini-PPA»).

Aufgabe c)

Empfohlenes Goodwill-Accounting: Verrechnung mit dem Eigenkapital

Begründung: Entlastung der Erfolgsrechnung, keiner oder geringerer Abschreibungsaufwand auf den für die Kontrollübernahme relevanten & bilanzierten immateriellen Aktiven. Auf eine mögliche, handelsrechtliche relevante, geringe Eigenfinanzierung hat das Vorgehen keinen Einfluss, da hierfür der Konzernabschluss nicht massgeblich ist.

Aufgabe d)

Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung auf die Bilanz und die Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung einer Abschreibungsdauer des Goodwills von fünf Jahren:

TCHF	2023	2022
Bilanziertes Eigenkapital	90'000	82'000
Goodwill per Erwerb	5'000	-
Abschreibung im Geschäftsjahr	- 500	-
Theoretischer Buchwert	4'500	-
Theoretisches Eigenkapital inklusive Goodwill	94'500	82'000

TCHF	2023	2022
Jahresergebnis	8'000	6'000
Theoretische Abschreibung des Goodwills	-500	-
Theoretisches Jahresergebnis nach der Abschreibung des Goodwills	7'500	6'000

Lösungshinweis:

Erwerb per 30.6.2023, deshalb Halbjahresabschreibung ($5'000 / 5 = 1'000$ pro Jahr, d.h. 500 für $\frac{1}{2}$ Jahr).

Anforderungen gemäss SGF 30/43.

Aufgabe e)

Die Aussage ist nicht zutreffend. Gemäss SGF 30/20 in Verbindung mit SGF 30/69 wird, im Falle der Verrechnung des Goodwills per Erwerb, bei einer Veräusserung der seinerzeitige Goodwill zu berücksichtigen, d.h. als Bestandteil der auszubuchenden Netto-Aktiven zu interpretieren. Dies wird auf Stufe Konzern einen negativen Einfluss haben und den Gewinn aus Veräusserung reduzieren.