

Wahlrechte unter Swiss GAAP FER

Die FER-Standards enthalten verschiedene Wahlrechte. Diese erhöhen die Handlungsspielräume und Gestaltungsmöglichkeiten der Anwender, schränken aber gleichzeitig die Vergleichbarkeit der Abschlüsse ein. Im Rahmen der Überarbeitung von FER 30 (Konzernrechnung) ist eine Reduktion von bisherigen Praxiswahlrechten vorgesehen.



Silvan Loser

Arten von Wahlrechten

Unter FER lassen sich direkte Wahlrechte, indirekte Wahlrechte und Praxiswahlrechte unterscheiden.

Direktes Wahlrecht: Ein direktes Wahlrecht liegt vor, wenn ein FER-Standard explizit zwei oder mehrere mögliche Optionen für die Bilanzierung,

Darstellung und/oder Offenlegung enthält (Wahlrecht im engeren Sinn). So regelt beispielsweise FER 18/14, dass Renditeliegenschaften in der Folgebewertung entweder zum aktuellen Wert oder zu Anschaffungs-/Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen bewertet werden können.

Indirektes Wahlrecht: Ein indirektes Wahlrecht ergibt sich aus dem spezifischen Wortlaut einer Bestimmung, d. h. aus der Formulierung lässt sich indirekt ableiten, dass zwei oder mehrere Optionen für die Bilanzierung, Darstellung und/oder Offenlegung bestehen (Wahlrecht im weiteren Sinn). Ein Beispiel für ein indirektes Wahlrecht ist die folgende Bestimmung in FER 10/4: «Selbst erarbeitete immaterielle Werte können nur aktiviert werden, falls sie im Zeitpunkt der Bilanzierung die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllen [...]» Die Formulierung «können nur aktiviert werden, falls [...]» impliziert keine Pflicht zur Aktivierung, selbst wenn die Bedingungen erfüllt sind. Hätte der Standard-Setter bei Erfüllung der Bedingungen eine Aktivierung als verpflichtend vorgeben wollen, hätte er die Formulierung «müssen aktiviert werden, falls [...]» gewählt. Indirekt erhält der FER-Anwender in diesem konkreten Beispiel das Wahlrecht, selbst geschaffene immaterielle Werte bei Erfüllung der Aktivierungskriterien entweder zu aktivieren und über die Nutzungsdauer zu amortisieren oder die entsprechenden Kosten bei Anfall als Aufwand zu erfassen.

Praxiswahlrecht: Als Praxiswahlrechte werden in der Praxis etablierte mögliche Optionen für die Bilanzierung, Darstellung und/oder Offenlegung mit Bezug auf in den FER-Standards nicht explizit geregelte Sachverhalte verstanden. Eine solche etablierte Praxis kann sich aus Fachpublikationen, Verlautbarungen der SIX Exchange Regulation (SER) oder Präsentationen im Rahmen von FER-Fachveranstaltungen entwickeln. Als Beispiel für ein Praxiswahlrecht lässt sich etwa der Umfang der im Rahmen einer Purchase Price Allocation zu berücksichtigenden Nettoaktiven anführen. FER 30/14 verlangt, dass bei einer Akquisition «die übernommenen Nettoaktiven» zu aktuellen Werten zu bewerten sind – ohne dies weiter zu spezifizieren. Gemäss Rz 134 im «Rundschreiben Nr. 2 – Rechnungslegung» besteht hier gemäss der SER ein Wahlrecht, entweder nur die beim erworbenen Unternehmen bisher angesetzten Nettoaktiven neu zu bewerten oder zusätzlich auch bisher beim erworbenen Unternehmen nicht bilanzierte immaterielle Werte (z. B. Marken) zu identifizieren und anzusetzen.

In einer kürzlich publizierten *KPMG-Broschüre* (vgl. Literaturhinweis und Link am Ende) werden die aufgeführten Arten von Wahlrechten systematisch anhand eines Fallbeispiels dargestellt und mit Auswertungen der Abschlüsse kotierter FER-Anwender illustriert. Die Publikation fokussiert dabei auf Wahlrechte und Handlungsspielräume, die für mittelgrosse und grosse FER-Anwender von Relevanz sind.

Erforderliche Offenlegungen

Bei Bestehen von Wahlrechten ist die gewählte Option im Anhang des Abschlusses unter den Rechnungslegungsgrundsätzen anzugeben und ggf. zu erläutern (vgl. FER 1/4 sowie FER 6/2). Damit wird sichergestellt, dass die Bilanzadressaten die getroffenen Entscheide nachvollziehen können. Ein Wahlrecht ist zudem stetig anzuwenden. So wäre es etwa nicht zulässig, bei Akquisition von Unternehmen A den Goodwill zu aktivieren und bei Akquisition von Unternehmen B den Goodwill mit dem Eigenkapital zu ver-

rechnen. Zwecks Klarstellung wird dies im revidierten FER 30 in Ziff. 13 neu explizit so festgehalten.

Falls innerhalb eines Wahlrechts in Zukunft eine andere Option gewählt werden soll, stellt dies eine Änderung eines Rechnungslegungsgrundsatzes dar (vgl. FER Rahmenkonzept Ziff. 30). Bei Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen ist die Vorjahresrechnung retrospektiv anzupassen, d. h. die Vorjahresrechnung wird so dargestellt, wie wenn die neuen Grundsätze der Rechnungslegung schon immer angewandt worden wären. Im Anhang ist offenzulegen, weshalb der Grundsatz der Rechnungslegung geändert worden ist, die Art der Änderung und ihre finanziellen Auswirkungen.

Sanfte Einschränkung von Wahlrechten durch revidierten FER 30

Die FER-Fachkommission hat im Juni 2017 den Beschluss zur Überarbeitung von FER 30 (Konzernrechnung) gefasst und den Entwurf des revidierten Standards am 29. Juni 2021 in die Vernehmlassung verabschiedet. Gemäss Projektplan ist vorgesehen, den Entwurf im ersten Halbjahr 2022 zu finalisieren und auf den 1. Januar 2024 in Kraft zu setzen.

Mit der Überarbeitung von FER 30 wird das Hauptziel verfolgt, bestehende Regelungslücken und Interpretationsspielräume in zentralen Themengebieten zu schliessen und damit die Vergleichbarkeit von FER-Konzernrechnungen zu erhöhen. Die Ergänzung und Präzisierung von Regelungen hat zur Folge, dass einige der aktuell bestehenden Wahlrechte im Bereich der Konzernrechnung in Zukunft wegfallen werden (vgl. Abbildung).

Die Vernehmlassung zum revidierten FER 30 läuft noch bis 31. Dezember 2021. Interessierte Personen und Unterneh-

men können sich entsprechend in diesem Rahmen noch zu den vorgesehenen Neuregelungen inkl. der Reduktion der Wahlrechte äussern (siehe Link am Ende).

Fazit

Bei der konkreten Umsetzung der FER-Standards bestehen zahlreiche Wahlrechte, welche es dem Anwender erlauben, den Jahresabschluss gezielt zu gestalten und auf seine Bedürfnisse anzupassen. Nicht alle Wahlrechte sind direkt als solche erkennbar, zum Teil ergeben sie sich aus dem spezifischen Wortlaut einer Bestimmung oder haben sich in der Praxis etabliert.

Im Rahmen der Überarbeitung von FER 30 werden einige bisher nicht adressierte Fragestellungen neu geregelt. Diese expliziten Bestimmungen führen zu einer Reduktion aktuell noch bestehender Praxiswahlrechte.

Literaturhinweise und Links

- KPMG, Umstellung auf Swiss GAAP FER – Ein Massanzug für Ihren Jahresabschluss, 2021. <http://kpmg.ch/umstellung-fer>
- Vernehmlassungsvorlage FER 30 – Konzernrechnung <https://www.fer.ch> → Projekte → FER 30

Silvan Loser, Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner KPMG, Head of DPP Swiss Accounting (Schweizer Obligationenrecht / Swiss GAAP FER), Mitglied FER-Fachkommission und FER-Fachausschuss, silvanloser@kpmg.com

Themengebiet	Bestehendes Praxiswahlrecht	
	Option 1 (Vorgesehene Regelung im revidierten FER 30)	Option 2 (Wegfallendes Wahlrecht unter revidiertem FER 30)
Schrittweiser Unternehmenserwerb	Goodwillermittlung pro Akquisitionsschritt → Lösung in Anlehnung an IFRS 3 in der Fassung 2004	Goodwillermittlung mit Neubewertung vorbestehender Anteile per Kontrollerwerb → Lösung in Anlehnung an IFRS 3
Auskauf Minderheitsanteile	Erfassung der Differenz zwischen Kaufpreis und anteiligem Buchwert der Minderheiten als Goodwill → Akzeptierte Praxis vor Regelung in den IFRS	Erfassung der Differenz zwischen Kaufpreis und anteiligem Buchwert der Minderheiten im Eigenkapital → Lösung in Anlehnung an IFRS 10
Schätzungsänderungen mit Bezug auf Rückstellungen für variable Kaufpreisbestandteile (Earn-out)	Erfolgsneutrale Erfassung (gegen Goodwill) → Lösung in Anlehnung an IFRS 3.33 in der Fassung 2004	Erfolgswirksame Erfassung → Lösung in Anlehnung an IFRS 3.58 (b)
Behandlung von kumulierten FX-Differenzen bei Veräusserung einer ausländischen Tochterorganisation	Erfolgswirksame Ausbuchung (Recycling) → Lösung in Anlehnung an IAS 21.48	Erfolgsneutrale Umgliederung in die Gewinnreserven → Lösung in Anlehnung an IFRS SME 30.13
Goodwill-Behandlung bei Equity-Beteiligungen	Gleiche Behandlung wie bei vollkonsolidierten Beteiligungen (Aktivierung und Abschreibung resp. Verrechnung mit Eigenkapital)	Abweichende Behandlung zu vollkonsolidierten Beteiligungen

Abbildung: Wegfallende Praxiswahlrechte durch revidierten FER 30