

## Konzernrechnung

Überarbeitet: 2022

In Kraft gesetzt: 1. Januar 2024

(Eine frühere Anwendung ist gestattet)

### Einleitung

Grundsätzlich sind sämtliche Bestimmungen für den Einzelabschluss auch für den Konzernabschluss einzuhalten. Die in dieser Fachempfehlung enthaltenen Bestimmungen umfassen zusätzliche Erfordernisse für den Konzernabschluss.

### Empfehlung

#### Konsolidierungskreis

1. Die Konzernrechnung ist die Jahresrechnung eines Konzerns, wie er durch den Konsolidierungskreis umschrieben wird. Die Konzernrechnung umfasst die Jahresabschlüsse der Mutterorganisation und ihrer Tochterorganisationen sowie Gemeinschaftsorganisationen und assoziierte Organisationen.
2. Tochterorganisationen werden voll konsolidiert.
3. Gemeinschaftsorganisationen werden quotenkonsolidiert oder mittels der Equity-Methode erfasst.
4. Assoziierte Organisationen werden mittels der Equity-Methode erfasst.
5. Beteiligungen an Organisationen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 Prozent gehören grundsätzlich nicht zum Konsolidierungskreis. Sie werden zu Anschaffungskosten unter Abzug allfälliger Wertbeeinträchtigungen oder zu aktuellen Werten bilanziert.

#### Konsolidierungsverfahren

6. Die in die Konsolidierung einbezogenen Jahresrechnungen (Mutterorganisation, Tochterorganisationen und Gemeinschaftsorganisationen) haben einheitlichen, FER-konformen konzerninternen Richtlinien zu entsprechen.
7. Konzerninterne Aktiven und Passiven in den einzelnen Jahresrechnungen sowie Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Transaktionen werden eliminiert.
8. Auf konzerninternen Transaktionen erzielte Zwischengewinne sind zu eliminieren.
9. Die Anteile am Eigenkapital konsolidierter Organisationen (Kapitalkonsolidierung) werden nach der Erwerbsmethode erfasst.
10. Der Anteil der Minderheitsaktionäre am Kapital ist im Eigenkapital gesondert auszuweisen.
11. In der Erfolgsrechnung ist der Anteil der Minderheitsaktionäre am Gewinn/Verlust separat auszuweisen («davon Minderheitsaktionäre»).
12. Bei Anwendung der Equity-Methode sind Eigenkapital und Periodenergebnis anteilmässig zu erfassen. Das Ergebnis ist in der Erfolgsrechnung separat auszuweisen.
13. Wahlrechte in dieser Fachempfehlung sind einheitlich anzuwenden.

#### Goodwill

14. Bei einer Akquisition sind die übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten per Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zu aktuellen Werten neu zu bewerten und zu bilanzieren.

- Dies führt zur Erfassung bisher nicht bilanzierter, wesentlicher immaterieller Werte (sofern vorhanden mindestens Marken, Patente und Lizenzen).
15. Eine positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den übernommenen, neu bewerteten Nettoaktiven ist als Goodwill zu bezeichnen und unter den immateriellen Werten zu bilanzieren. Falls die Anschaffungskosten tiefer sind als die übernommenen, zu aktuellen Werten bewerteten Nettoaktiven, resultiert ein negativer Goodwill («Badwill»). Der negative Goodwill ist zu passivieren und entweder in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen.
  16. Goodwill ist planmässig (normalerweise linear) über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Die geschätzte Nutzungsdauer darf 20 Jahre nicht überschreiten. Sofern die Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, erfolgt die Abschreibung über einen Zeitraum von 5 Jahren.
  17. Wird Goodwill aktiviert und abgeschrieben, ist ein negativer Goodwill zu passivieren und innerhalb von maximal 5 Jahren erfolgswirksam aufzulösen.
  18. Organisationen, die Goodwill aktivieren und abschreiben beziehungsweise negativen Goodwill passivieren und erfolgswirksam auflösen, können auf eine Identifizierung der bisher nicht bilanzierten, wesentlichen immateriellen Werte gemäss Ziffer 14 verzichten.
  19. Bei Verrechnung von Goodwill mit dem Eigenkapital ist auch ein negativer Goodwill mit dem Eigenkapital zu verrechnen.
  20. Eine Verrechnung von Goodwill/negativem Goodwill mit dem Eigenkapital ist nur im Zeitpunkt des Erwerbs zulässig. Bei Veräusserung ist ein im Zeitpunkt des Erwerbs mit dem Eigenkapital verrechneter Goodwill bzw. negativer Goodwill zu den ursprünglichen Anschaffungskosten zu berücksichtigen, um den Veräusserungsgewinn oder -verlust zu ermitteln.
  21. Bei einem schrittweisen Anteilserwerb wird der positive beziehungsweise negative Goodwill als Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den anteiligen Nettoaktiven für jeden Akquisitionsschritt gesondert ermittelt. Im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs sind die übernommenen Nettoaktiven zu aktuellen Werten zu bewerten. Sich dabei ergebende Bewertungsdifferenzen (Differenz zwischen aktuellen Werten und Buchwerten) auf bisherigen Anteilen werden im Eigenkapital erfasst. Damit fliessen die erworbenen Aktiven und Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zum vollen aktuellen Wert in die Konzernrechnung ein.
  22. Für jeden Anteilsverkauf wird der Gewinn/Verlust aus der Veräusserung berechnet und im Periodenergebnis erfasst. Falls der schrittweise Anteilsverkauf zu einer assoziierten Beteiligung beziehungsweise zu einer Finanzanlage führt (Abgabe der Kontrolle), erfolgt die Bewertung des verbleibenden Anteils zu den anteiligen Nettoaktiven unter Berücksichtigung des anteiligen Goodwills bzw. negativen Goodwills.
  23. Von künftigen Ereignissen abhängige Kaufpreisbestandteile sind Teil der Anschaffungskosten zum Erwerbszeitpunkt, sofern ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist. Diese Kaufpreisbestandteile sind im Anhang offenzulegen. Die Folgebewertung solcher Kaufpreisbestandteile erfolgt zu jedem Bilanzstichtag. Veränderungen von bedingten Kaufpreisbestandteilen führen zur Anpassung des bilanzierten oder mit dem Eigenkapital verrechneten Goodwill/negativen Goodwill.

## **Fremdwährungen**

24. Zu konsolidierende Jahresrechnungen in fremder Währung müssen in die Währung der Konzernrechnung umgerechnet werden. Diese Umrechnung hat nach der Stichtagskurs-Methode zu erfolgen.
25. Der Kontrollverlust an einer Tochterorganisation oder der Verlust des massgeblichen Einflusses an einer assoziierten Organisation, deren Jahresrechnung in fremder Währung ist, führt zur erfolgswirksamen Ausbuchung der im Eigenkapital erfassten, kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen. Bei schrittweiser Devestition einer Tochterorganisation, die nicht zu einem Kontrollverlust führt, sind die kumulierten

Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen anteilig den Minderheitsanteilen erfolgsneutral zuzuordnen. Bei sonstigen schrittweisen Veräusserungen sind die kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen anteilig im Periodenergebnis zu berücksichtigen.

26. Fremdwährungseffekte auf langfristigen konzerninternen Darlehen mit Eigenkapitalcharakter sind erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen.

## **Bewertung**

27. Die Bewertung ein und derselben Einzelposition in den verschiedenen Jahresrechnungen der in die Konsolidierung einbezogenen Organisationen erfolgt in der Regel nach dem gleichen Grundsatz.
28. Sind Wertbeeinträchtigungen zu erfassen, werden diese bei einer Gruppe von Vermögenswerten zuerst dem damit verbundenen Goodwill belastet.
29. Bei einem Wegfall von Wertbeeinträchtigungen erfolgt die Zuschreibung zu den dazugehörigen Aktiven – mit Ausnahme des Goodwills – anteilmässig im Verhältnis der Buchwerte der Aktiven. Dabei darf der tiefere von erzielbarem Wert (falls feststellbar) und Buchwert nach planmässiger Abschreibung nicht überschritten werden. Ein verbleibender, zuzuschreibender Restbetrag ist den übrigen Aktiven – mit Ausnahme des Goodwills – zuzuschreiben.

## **Ertragssteuern**

30. Latente Ertragssteuern sind in der Konzernrechnung zu berücksichtigen, wenn
- auf Firmenstufe andere steuerlich relevanten Werte angewendet werden als für die Konzernrechnung
  - bei Akquisitionen im Rahmen der Kaufpreisallokation Aktiven und Verbindlichkeiten zu aktuellen Werten angesetzt werden, welche sich von den steuerlich massgebenden Werten unterscheiden
  - erfolgswirksame Konsolidierungsmassnahmen (z. B. Eliminierung von Zwischengewinnen) zu einem anderen als dem steuerlich massgebenden Ergebnis im Einzelabschluss führen
  - als Folge der Gewinnthesaurierung in Tochterorganisationen, Gemeinschaftsorganisationen und in assoziierten, nach der Equity-Methode bewerteten Organisationen die Ausschüttung später, aber in absehbarer Zeit erfolgt.
31. Die erworbenen Nettoaktiven werden bei einer Akquisition zum Erwerbszeitpunkt zu aktuellen Werten erfasst. Dabei entstehen in der Regel Bewertungsdifferenzen, wenn die steuerlich massgebenden Werte der erworbenen Aktiven und Verbindlichkeiten nicht oder nur teilweise angepasst werden. Auf solchen Bewertungsdifferenzen sind aktive, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind, oder passive latente Ertragssteuern anzusetzen. Beim erstmaligen Ansatz von Goodwill im Rahmen einer Akquisition werden keine latenten Ertragssteuerschulden berücksichtigt.
32. Bei noch nicht ausgeschütteten Gewinnen in Konzern- bzw. assoziierten Organisationen, deren Ausschüttung aber vorgesehen ist, sind nicht anrechenbare Quellensteuern (Sockelsteuern) und bei der Mutterorganisation anfallende Ertragssteuern zu berücksichtigen.
33. Für die Berechnung der latenten Ertragssteuern in der konsolidierten Bilanz ist grundsätzlich der tatsächlich zu erwartende Steuersatz je Steuersubjekt anzuwenden. Die Anwendung eines angemessenen und einheitlichen konzerndurchschnittlichen oder eines durchschnittlich zu erwartenden Steuersatzes ist zulässig.

## Geldflussrechnung

34. In der Geldflussrechnung sind im Investitionsbereich zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- Auszahlungen für den Erwerb konsolidierter Organisationen (abzüglich übernommene flüssige Mittel)
  - Einnahmen aus dem Verkauf konsolidierter Organisationen (abzüglich mitgegebene flüssige Mittel)
  - Kauf und Verkauf von Minderheitsanteilen
35. In der Geldflussrechnung sind im Finanzierungsbereich zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- Dividendenzahlungen an Minderheitsaktionäre (von Tochterorganisationen)
  - +/- Kapitalein- oder -rückzahlungen von Minderheitsaktionären (von Tochterorganisationen)
36. In der Geldflussrechnung sind bei der indirekten Methode zusätzlich folgende Positionen auszuweisen:
- +/- anteilige Verluste (Gewinne) aus Anwendung der Equity-Methode

## Eigenkapitalnachweis

37. Die mit dem Eigenkapital verrechneten Goodwill- bzw. negativen Goodwill-Positionen und die kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen sind im Eigenkapitalnachweis jeweils als separate Komponente (Spalte) darzustellen.

## Offenlegung

38. Die im Anhang offenzulegenden Angaben umfassen:
- Angaben zum Konsolidierungskreis
  - Konsolidierungsgrundsätze
  - Bewertungsgrundlagen und -grundsätze
  - weitere Sachverhalte, deren Offenlegung von dieser oder anderen Fachempfehlungen verlangt wird.
39. Die Angaben zum Konsolidierungskreis enthalten:
- Behandlung der Organisationen in der Konzernrechnung (angewendete Methode)
  - Name und Sitz der einbezogenen Organisationen (Tochterorganisationen, Gemeinschaftsorganisationen und assoziierte Organisationen)
  - Anteil am Kapital dieser Organisationen; weicht der Stimmrechtsanteil vom Kapitalanteil ab, ist der Stimmrechtsanteil ebenfalls offenzulegen
  - Änderungen im Konsolidierungskreis gegenüber dem Vorjahr sowie Zeitpunkt, ab welchem diese Änderung berücksichtigt wird
  - Abweichungen vom Abschlussstichtag des Konzerns.
40. Die Angaben zu den Konsolidierungsgrundsätzen enthalten:
- Konsolidierungsmethode, insbesondere Kapitalkonsolidierung
  - Fremdwährungsumrechnungsmethode sowie Behandlung der Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen
  - Behandlung von assoziierten Organisationen und Gemeinschaftsorganisationen
  - Behandlung von konzerninternen Gewinnen (Zwischengewinnen).
41. In den Spiegeln (zum Beispiel Anlagespiegel oder Rückstellungsspiegel) sind die Veränderungen aufgrund der Fremdwährungsdifferenzen sowie Änderungen des Konsolidierungskreises je separat aufzuführen.
42. Goodwill ist in der Bilanz oder im Anhang separat auszuweisen.
43. Bei Verrechnung des Goodwills bzw. negativen Goodwills mit dem Eigenkapital sind alle Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung und Passivierung mit planmässiger

Abschreibung bzw. Auflösung auf Bilanz und Erfolgsrechnung während der angenommenen Nutzungsdauer jeweils für das Berichts- und Vorjahr im Anhang darzustellen (Anschaffungswert, kumulierte Wertberichtigungen, Restwert, Abschreibungen bzw. Auflösungen, Wertbeeinträchtigungen, Zugänge, Abgänge, Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen).

44. Die Bewertungsmethode von Beteiligungen an Organisationen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 Prozent ist im Anhang offenzulegen.
45. In der Bilanz oder im Anhang sind gesondert auszuweisen:
  - Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber assoziierten Organisationen
  - bei den Finanzanlagen nicht konsolidierte Beteiligungen und Forderungen gegenüber nicht konsolidierten Beteiligungen.
46. Die Behandlung von Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen und deren Auswirkungen auf die Konzernrechnung sind im Anhang darzulegen.
47. Sofern keine Segmentberichterstattung nach Swiss GAAP FER 31 erfolgt, enthalten die Angaben zur Erfolgsrechnung im Anhang eine Aufgliederung der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geografischen Märkten und Geschäftsbereichen.
48. Im Anhang sind bei Erwerb und Verkauf voll- und quotenkonsolidierter Organisationen die wichtigsten Bestandteile der Bilanzen der gekauften und verkauften Organisationen per Zeitpunkt der Erstkonsolidierung respektive der Dekonsolidierung darzustellen. Zusätzlich ist der Einfluss der Erst- bzw. Dekonsolidierung auf die Nettoerlöse offenzulegen. Die Offenlegung umfasst die Nettoerlöse seit dem Erwerbszeitpunkt, welche in die Konzern-Erfolgsrechnung eingeflossen sind, sowie die Nettoerlöse bis zum Erwerbszeitpunkt im entsprechenden Geschäftsjahr. Falls die Nettoerlöse bis zum Erwerbszeitpunkt nicht ermittelt werden können, sind die Nettoerlöse gemäss letztem verfügbarem Abschluss offenzulegen. Bei einem Verkauf sind die in der Konzernrechnung enthaltenen Nettoerlöse bis zum Zeitpunkt der Dekonsolidierung sowie jene des Vorjahres offenzulegen.

## Erläuterungen

### zu Ziffer 1

49. Zweckorganisationen sind zu konsolidieren. Eine Zweckorganisation ist eine Organisation, die juristisch nicht kontrolliert wird, deren wirtschaftlicher Beitrag jedoch direkt dem Konzern zugutekommt (beispielsweise ausgelagerte Forschungstätigkeiten, Stiftungen für aktienbasierte Vergütungen).

### zu Ziffer 2

50. Eine Tochterorganisation ist eine Organisation, welche von der Mutterorganisation kontrolliert wird.
51. Eine Kontrolle wird angenommen, wenn die Mutterorganisation direkt oder indirekt mehr als die Hälfte der Stimmenrechte an einer Tochterorganisation hält.
52. Auch falls die Mutterorganisation weniger als die Hälfte der Stimmrechte hält, kann eine Kontrolle vorliegen (beispielsweise durch Aktionärsbindungsverträge, Mehrheit im Aufsichts-/Leitungsorgan oder Optionsrechte).
53. Tochterorganisationen können von der Vollkonsolidierung ausgeschlossen werden, sofern sie auch in ihrer Gesamtheit nicht wesentlich sind.

### zu Ziffer 3

54. Eine Gemeinschaftsorganisation ist eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehr Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt. Dabei verfügt keine Partei über die Möglichkeit der Kontrolle der Gemeinschaftsorganisation.
55. Bei der Quotenkonsolidierung werden sämtliche Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung der Gemeinschaftsorganisation zum Beteiligungsprozentsatz erfasst.

### zu Ziffer 4

56. Assoziierte Organisationen sind Beteiligungen, bei denen ein massgeblicher Einfluss besteht. Massgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen der Organisation mitzuwirken, nicht aber die Kontrolle oder die gemeinschaftliche Führung der Organisation. Von einem massgeblichen Einfluss ist dann auszugehen, wenn der Anteil an den Stimmen mindestens 20 Prozent beträgt, es sei denn, dieser kann widerlegt werden. Bei einem Stimmrechtsanteil von weniger als 20 Prozent wird vermutet, dass kein massgebender Einfluss vorliegt, es sei denn, dieser kann nachgewiesen werden.
57. Bei Anwendung der Equity-Methode bildet ein Abschluss in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER die Basis für den Einbezug der assoziierten Organisation. Falls diese keinen FER-Abschluss erstellt, haben zumindest die aus der Sicht des Konzerns wesentlichen Abschlusspositionen den FER-konformen, konzerninternen Richtlinien zu entsprechen.
58. Im Zeitpunkt der Erlangung eines massgeblichen Einflusses erfolgt eine Neubewertung der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten der assoziierten Organisation nach den Vorgaben von Ziffer 14. Eine solche ist lediglich für jene Aktiven und Verbindlichkeiten notwendig, deren aktueller Wert wesentlich von dem Wert abweicht, der sich ergeben würde, wenn schon immer Swiss GAAP FER angewendet worden wäre. Bisher nicht bilanzierte Aktiven und Passiven sind ebenfalls zu bewerten und zu bilanzieren, wobei die Ausnahmebestimmung von Ziffer 18 sinngemäss anwendbar ist.
59. Die Behandlung von Goodwill von assoziierten Organisationen hat identisch mit der Behandlung bei voll- und quotenkonsolidierten Organisationen zu erfolgen. Falls der Goodwill aktiviert wird, kann er entweder in der Bilanzposition «assozierte Organisationen» oder in der Bilanzposition «Immaterielle Werte» ausgewiesen werden.
60. Die Umrechnung der Bilanzposition (Beteiligung assoziierte Organisationen) ergibt ausschliesslich erfolgsneutrale Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen, die mit dem Eigenkapital in Übereinstimmung mit Ziffer 37 verrechnet werden. Im Zeitpunkt des Verlusts des massgeblichen Einflusses sind die entsprechenden im Eigenkapital erfassten, kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen erfolgswirksam auszubuchen.

**zu Ziffer 6 und 7**

61. Die Jahresabschlüsse der in die Konsolidierung einbezogenen Organisationen sind für Konsolidierungszwecke den einheitlichen Richtlinien des Konzerns anzupassen. Diese Anpassungen können zu Abweichungen von jenem Abschluss führen, der den Anteilseignern der entsprechenden Organisationen zur Genehmigung vorgelegt wird. Zwischen dem Abschlussstichtag der Jahresabschlüsse der einbezogenen Organisationen und dem Abschlussstichtag des Konzerns dürfen nicht mehr als drei Monate liegen.
62. Zu eliminieren sind bei voll- und quotenkonsolidierten Organisationen insbesondere:
  - Forderungen und Verbindlichkeiten untereinander
  - Beteiligungswerte und das entsprechende Eigenkapital
  - Konzerninterne Aufwendungen und Erträge, wie Aufwendungen und Erträge aus Lieferungen und Leistungen, Zinsen oder Lizenzgebühren
  - Dividenden
63. Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven sowie Aufwendungen und Erträge auch jener konsolidierten Organisationen, an denen Dritte beteiligt sind, in vollem Umfange in die Konzernrechnung einbezogen.

**zu Ziffer 8**

64. Aufgrund konzerninterner Transaktionen (Tochterorganisationen, Gemeinschaftsorganisationen) können am Jahresende in Aktiven wie z. B. Vorräten oder Anlagen aus der Sicht des Konzerns nicht realisierte Gewinne (Zwischengewinne) enthalten sein.
65. Für die Berechnung der Zwischengewinne ist die Anwendung von Annäherungsverfahren gestattet.
66. Bei Anwendung der Percentage of Completion-Methode (POCM) ist sicherzustellen, dass auch bei komplexen Lieferungs- und Leistungsverhältnissen die konzerninternen Zwischengewinne eliminiert werden.

**zu Ziffer 9**

67. Das Eigenkapital der konsolidierten Organisationen ist per Erwerbszeitpunkt mit den Anschaffungskosten bzw. per Zeitpunkt der Gründung mit dem Buchwert der Beteiligung bei der Mutterorganisation zu verrechnen.
68. Nach der Erstkonsolidierung sind Veränderungen, welche in der Abrechnungsperiode im Periodenergebnis der Konzernrechnung enthalten sind, den Gewinnreserven zuzuweisen.
69. Bei einer Akquisition findet auf den Zeitpunkt des Kontrollerwerbs eine Neubewertung der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten zu aktuellen Werten statt.

**zu Ziffer 13**

70. Die Fachempfehlung verlangt die einheitliche Anwendung des gewählten Wahlrechtes (zum Beispiel ist für alle Formen von Akquisitionen der Goodwill entweder zu aktivieren und über die Laufzeit abzuschreiben oder mit dem Eigenkapital zu verrechnen). Falls eine Änderung der Grundsätze der Rechnungslegung erfolgt, sind die entsprechenden Bestimmungen des Rahmenkonzepts zu befolgen.

**zu Ziffer 20**

71. Bei Veräusserung eines Geschäftsteils ist der Veräusserungsgewinn bzw. -verlust zu ermitteln unter Berücksichtigung, dass im Zeitpunkt des Erwerbs Goodwill bzw. negativer Goodwill direkt mit dem Eigenkapital verrechnet wurde. Damit die Auswirkungen gleich sind wie für eine Organisation, welche Goodwill aktiviert und über die Erfolgsrechnung ganz oder teilweise abgeschrieben bzw. negativen Goodwill zum Zeitpunkt der Entstehung passiviert oder erfolgswirksam erfasst hat, ist es notwendig, den im Zeitpunkt des Erwerbs mit dem Eigenkapital verrechneten Goodwill bzw. negativen Goodwill bei der Veräusserung vollumfänglich im Periodenergebnis zu berücksichtigen. Der Veräusserung gleichzusetzen sind die Stilllegung und die Liquidation eines Geschäftsteils.

**zu Ziffer 21**

72. Bei Erwerb von Finanzanlagen entsteht kein Goodwill. Falls durch einen Anteilswerb ein massgeblicher Einfluss erlangt wird, erfolgt die Erfassung in Übereinstimmung mit Ziffer 58.

73. Die Goodwillberechnung für jeden schrittweisen Anteilserwerb innerhalb der Kategorie assoziierte Organisationen erfolgt ohne Neubewertung der zugrundeliegenden Nettoaktiven.
74. Bei Käufen von Minderheitsanteilen berechnet sich der Goodwill bzw. der negative Goodwill als Differenz zwischen Anschaffungskosten und dem proportionalen Buchwert der Minderheiten.
75. Die Nutzungsdauer des Goodwills bzw. negativen Goodwills wird für jeden Anteilserwerb gesondert bestimmt.

**zu Ziffer 22**

76. Der abgehende anteilige Goodwill bzw. negative Goodwill wird für jeden Anteilsverkauf berechnet und erfolgswirksam erfasst. Dieser Grundsatz wird für den bilanzierten als auch für den verrechneten Goodwill bzw. negativen Goodwill analog angewendet. Der anteilige Goodwill bzw. negative Goodwill berechnet sich proportional zu den verkauften Anteilen.

**zu Ziffer 24**

77. Diese Vorschrift betrifft ausschliesslich die Umrechnung von Jahresrechnungen von Konzernorganisationen in Fremdwährung in die Währung der Konzernrechnung und nicht die Fremdwährungsumrechnung innerhalb von Jahresrechnungen.
78. Sämtliche Bilanzpositionen (ohne das Eigenkapital) werden zum Tageskurs des Bilanzstichtags in die Konzernwährung umgerechnet.
79. Die einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung sowie der Geldflussrechnung werden zum Durchschnittskurs der Berichtsperiode in die Konzernwährung umgerechnet.
80. Die Umrechnung der Bilanzpositionen ergibt ausschliesslich erfolgsneutrale Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen, die mit dem Eigenkapital verrechnet werden.
81. Bei der Umrechnung der Erfolgsrechnung wird die entstandene Fremdwährungsumrechnungsdifferenz zwischen dem Ergebnis in der Erfolgsrechnung und der Bilanz im Eigenkapital erfasst.

**zu Ziffer 26**

82. Bei Kontrollverlust einer Tochterorganisation oder bei Verlust des massgeblichen Einflusses einer assoziierten Organisation sind die entsprechenden, im Eigenkapital erfassten, kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenz aus Darlehen mit Eigenkapitalcharakter erfolgswirksam auszubuchen.

**zu Ziffer 27**

83. Beispielsweise aufgrund unterschiedlicher Art der Tätigkeit der verschiedenen in die Konzernrechnung einbezogenen Organisationen können sich sachlich begründete Abweichungen vom Grundsatz der Einheitlichkeit ergeben. Aufträge in Arbeit bei einem Bauunternehmen sind nach anderen Grundsätzen zu bewerten als jene in einer Produktionsfirma mit Massenartikeln, auch wenn für beide von der Basis historischer Werte ausgegangen wird.

**zu Ziffer 28 und 29**

84. Im Zusammenhang mit der Wertbeeinträchtigungsprüfung sind die Vorschriften von Swiss GAAP FER 20 beziehungsweise für Kern-FER-Anwender Swiss GAAP FER 2 Ziffer 16 zu beachten.

**zu Ziffer 38**

85. Die in der Konzernrechnung allgemein angewendeten Bewertungsgrundlagen, wie Bewertung zu historischen Werten (Anschaffungs-, Herstellungskosten) bzw. zu aktuellen Werten (Wiederbeschaffungs- oder Tageswerte), sind anzugeben. Soweit erforderlich sind die Grundsätze der Bewertung einzelner Positionen darzulegen.

**zu Ziffer 47**

86. Die Aufgliederung (sog. Segmentierung) der Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen ist nur notwendig, wenn sich Geschäftsbereiche erheblich voneinander unterscheiden. Geografische Märkte können auch mehrere Länder umfassen.

## Erstanwendung überarbeiteter Standard und Übergangsbestimmungen

In Übereinstimmung mit dem Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, Ziffer 30 sind bei Änderungen von Grundsätzen der Rechnungslegung auch die Vorjahreszahlen anzupassen. Dabei wird die Vorjahresrechnung angepasst (Restatement), wie wenn die neuen Grundsätze schon immer angewendet worden wären (retrospektive Methode).

- I. Ausgenommen von der retrospektiven Methode sind die Ziffern 14 bis 23 (Goodwill) sowie die Ziffern 25 beziehungsweise 82 (erfolgswirksame Ausbuchung kumulierter Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen). Die aufgeführten Ziffern sind für Akquisitionen respektive Veräusserungen nach dem 1. Januar 2024 anzuwenden.
- II. Falls eine Bestimmung der bestehenden kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen per 1. Januar 2024 pro Tochterorganisationen oder assoziierte Organisationen praktisch nicht durchführbar ist, kann der Anwender eine einmalige Befreiung in Anspruch nehmen. Wird die Befreiung in Anspruch genommen,
  - a) wird angenommen, dass die kumulierten Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen für alle Tochterorganisation zum Zeitpunkt der Erstanwendung dieser überarbeiteten Fachempfehlung null betragen und
  - b) darf der Gewinn oder Verlust aus einer Veräusserung einer Tochterorganisation keine vor dem Zeitpunkt der Erstanwendung dieser überarbeiteten Fachempfehlung entstandenen Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen enthalten und muss die nach diesem Datum entstandenen Umrechnungsdifferenzen berücksichtigen und
  - c) muss im Anhang angegeben werden, dass die vorliegende Erleichterung in Anspruch genommen wurde.

Eine vorzeitige Anwendung dieser Fachempfehlung ist gestattet.