

Zwischenbericht- erstattung nach Swiss GAAP FER

Ein Leitfaden

Ausgabe 2023



Einleitung

Die Swiss GAAP FER Fachempfehlungen wurden ursprünglich insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen und Unternehmensgruppen mit nationaler Ausstrahlung erstellt¹, werden aber inzwischen auch von grösseren Konzernen mit internationaler Unternehmenstätigkeit angewendet. Gleichzeitig steigt die Zahl komplex ausgestalteter Geschäftstransaktionen und Finanzinstrumente stetig an. Dies führt zu Herausforderungen in der Rechnungslegung, beispielsweise im Bereich der Zwischenberichterstattung. Der vorliegende Leitfaden beleuchtet Fragestellungen, die sich bei der Erstellung von Zwischenabschlüssen nach Swiss GAAP FER ergeben. Er basiert auf unseren Erfahrungen aus der Praxis. Inwiefern die Ausführungen auf eine konkrete Situation anwendbar sind, bedarf einer sorgfältigen Analyse des jeweiligen Sachverhalts durch das bilanzierende Unternehmen.

Der Leitfaden bildet die Vorgaben in Swiss GAAP FER nicht vollständig ab. Es handelt sich lediglich um eine Sammlung häufig in der Praxis auftretender Fragen und dazugehöriger Lösungsansätze, die unseres Erachtens die Prinzipien der Swiss GAAP FER abbilden. Wir können einerseits Fehler nicht ausschliessen, andererseits ist es möglich, dass unsere Ansicht von denjenigen anderer Institutionen abweicht. Bei signifikanten Fragestellungen empfehlen wir die Konsultation der massgeblichen Swiss GAAP FER Fachempfehlungen sowie den Beizug von professioneller Beratung. PwC lehnt jede Haftung für Schäden aus der Verwendung dieser Publikation ab.

¹ Swiss GAAP FER – Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Einleitung 3.1

Geltungsbereich

1. Dieser Leitfaden behandelt die Vorgaben von Swiss GAAP FER zur Zwischenberichterstattung. FER 31 'Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen' beinhaltet Vorschriften zu Zwischenberichten von Unternehmen deren Beteiligungsrechte kotiert sind oder die im Zuge des Kotierungsprozesses einen Prospekt erstellen. Mit FER 12 'Zwischenberichterstattung' existierte früher eine separate Fachempfehlung zu Zwischenberichten, die jedoch zum Erstanwendungszeitpunkt von FER 31 ausser Kraft gesetzt wurde. Dadurch kennt FER für nicht-kotierte Unternehmen keine zwingend anwendbaren Vorschriften zur Erstellung von Zwischenabschlüssen. Unseres Erachtens sind jedoch auch für nicht-kotierte FER Anwender die Vorgaben in FER 31/9-12 für deren Zwischenberichte anwendbar. Dies bedeutet allerdings nicht, dass auch die übrigen Vorgaben in FER 31 für diese Unternehmen massgebend sind.
[FER 31/1, FER 31/9]
2. FER 31 gibt keinen Zeitpunkt vor, bis zu welchem ein Zwischenbericht zu veröffentlichen ist. Um den Informationsbedürfnissen der Nutzer des Zwischenberichts gerecht zu werden, sollte dieser allerdings zeitnah veröffentlicht werden. Für kotierte Unternehmen sind zudem die Vorgaben der relevanten Börse massgebend. Beispielsweise sieht die SIX Swiss Exchange eine Frist von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag vor für die Publikation des Zwischenberichts, die BX Swiss Exchange eine solche von vier Monaten.
3. Auch wenn im Standard nicht explizit erwähnt, stellen unseres Erachtens Zwischenabschlüsse nach FER 31 eine Fortschreibung des letzten Jahresabschlusses dar und sollten somit zusammen mit diesem gelesen werden.

FAQ 3.1 – Enthalten Zwischenabschlüsse Rechnungslegungsgrundsätze?

Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze sind im Zwischenabschluss offenzulegen (siehe Ziffer 9). Eine weitere Offenlegung zu Rechnungslegungsgrundsätzen wird hingegen nicht verlangt.

Unseres Erachtens sollte ein Zwischenabschluss allerdings festhalten, dass dieselben Rechnungslegungsgrundsätze wie in der letzten Jahresrechnung angewendet wurden, sowie jene für neue bedeutende Transaktionen offenlegen.

Ziel

4. Ziel eines Zwischenabschlusses ist gemäss FER eine *zahlenmässige Darstellung des Ergebnisses* der Periode, sowie eine *qualitative Erläuterung des Geschäftsgangs* im Berichtszeitraum, sodass die Nutzer des Zwischenabschlusses sich ein begründetes Urteil über die Entwicklung der Tätigkeit und des Geschäftsgangs des Unternehmens bilden können.
[FER 31/9, FER 31/12]

Bestandteile

5. Ein Zwischenabschluss nach FER besteht mindestens aus einer verkürzten Bilanz, einer verkürzten Erfolgsrechnung, einer verkürzten Geldflussrechnung, einem verkürztem Eigenkapitalnachweis und einem Anhang (nachfolgend: 'verkürzter Zwischenabschluss'), und enthält die erforderlichen Informationen, um das oben erwähnte Ziel zu erreichen.
[FER 31/10, FER 31/12].

FAQ 5.1 – Wie sollen über die Mindestangaben hinausgehende Informationen im Zwischenabschluss ausgewiesen werden?

Informationen, die über die Mindestangaben von FER 31/9-12 hinausgehen, sollten konsistent mit den Offenlegungen im letzten Jahresabschluss dargestellt werden. Die zusätzlichen Informationen ermöglichen es den Nutzern, sich *ein begründetes Urteil über die Entwicklung der Tätigkeit und des Geschäftsgangs der Organisation* bilden zu können. [FER 31/12].

6. Für alle Bestandteile eines verkürzten Zwischenabschlusses sind mindestens die Überschriften und Zwischentotale auszuweisen, die auch in der letzten Jahresrechnung ausgewiesen wurden.
[FER 31/10]

FAQ 6.1 – Welche Überschriften und Zwischentotale sollten in einem Zwischenabschluss ausgewiesen werden?

Ein Zwischenabschluss beinhaltet mindestens die Überschriften und Zwischentotale, die in der letzten Jahresrechnung ausgewiesen wurden. Verkürzungen sind unseres Erachtens jedoch nur vertretbar, wenn die so dargestellten Informationen nicht irreführend sind und das Ziel des Zwischenabschlusses (siehe Ziffer 4) trotzdem erreicht wird.

Unter gewissen Umständen kann es angemessen sein, die Geldflussrechnung auf lediglich drei Zeilen zu verkürzen und nur je einen Geldfluss für betriebliche Aktivitäten, Investitionsaktivitäten und Finanzierungsaktivitäten zu zeigen. Es liegt in der Verantwortung des Unternehmens, nach Ermessen ein angemessenes Aggregationsniveau zu wählen und sicherzustellen, dass für den Nutzer des Zwischenabschlusses alle relevanten Informationen ersichtlich sind. Daher sind individuell relevante Elemente separat dazustellen, wie folgendes Beispiel illustriert:

Geldfluss aus betrieblichen Tätigkeiten (operativer Geldfluss)	CHF 689'346
Geldfluss für Investitionstätigkeiten	CHF – 326'613
Darin enthaltener Geldabfluss für einen Unternehmenszusammenschluss	CHF – 280'000
Geldfluss aus Finanzierungsaktivitäten	CHF 258'602
Darin enthaltener Geldzufluss aus einer Kapitalerhöhung	CHF 200'000

7. FER 31 schreibt vor, dass Vergleichsinformationen angegeben werden müssen. Für die Erfolgsrechnung (inklusive Angaben zum Gewinn pro Aktie), die Geldflussrechnung und den Eigenkapitalspiegel sollen die Vergleichsangaben den entsprechenden Zeitraum des vorhergehenden Geschäftsjahres abdecken. Für die Bilanz sind die Werte zum Anfang des Berichtszeitraums als Vergleichsinformationen anzugeben. [FER 31/10]

In einem Halbjahresabschluss per 30.6.20X2 ergeben sich deshalb die folgenden Vergleichsangaben:

Element der Jahresrechnung	Aktuelle Periode	Vergleichsperiode
Bilanz	30.6.20X2	31.12.20X1
Erfolgsrechnung	6 Monate bis 30.6.20X2	6 Monate bis 30.6.20X1
Eigenkapitalspiegel	6 Monate bis 30.6.20X2	6 Monate bis 30.6.20X1
Geldflussrechnung	6 Monate bis 30.6.20X2	6 Monate bis 30.6.20X1

FER 31 macht keine Vorgaben zu Vergleichsangaben im Anhang eines Zwischenabschlusses. Da gemäss FER 31/11 für den Zwischenbericht jedoch *die gleichen Grundsätze wie für die Jahresrechnung* gelten, sind basierend auf Ziffer 31 des Rahmenkonzepts sämtliche quantitativen Angaben für die Vorperiode aufzuführen. Unseres Erachtens sind auch qualitative Vergleichsinformationen offenzulegen.

[Rahmenkonzept 31]

8. Im Anhang eines Zwischenabschluss ist festzuhalten, dass dieser in Übereinstimmung mit Ziffern 9 – 12 in FER 31 erstellt wurde und, sofern anwendbar, dass der Abschluss bezüglich Darstellung und Offenlegungen im Vergleich zum Jahresabschluss verkürzt wurde. Diese Angabe könnte beispielsweise lauten: 'Dieser Zwischenabschluss wurde gemäss den Vorgaben von Swiss GAAP FER 31/9-12 erstellt, die im Vergleich zu Jahresabschlüssen Verkürzungen in der Darstellung und der Offenlegung zulassen.'
[FER 31/12]
9. *Änderungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen sowie allfällige Fehlerkorrekturen [sind] offenzulegen und darauf resultierende Effekte zu erklären* [FER 31/12]. Mangels weiterer Ausführungen in FER 31 diesbezüglich, sollte die Offenlegung unter Berücksichtigung der im Rahmenkonzept dargelegten Grundsätzen erfolgen.
[FER 31/12]

FAQ 9.1 – Umgang mit Fehlern in der zweiten Hälfte des vergangenen Geschäftsjahres

Ausgangslage: Im Mai 20X2 identifiziert Unternehmen A einen wesentlichen Fehler im bereits verabschiedeten Jahresabschluss 20X1: Per 31.12.20X1 waren die Rückstellungen wesentlich überbewertet. Unternehmen A stellt fest, dass der Fehler im November 20X1 aufgetreten ist und daher der Zwischenabschluss per 30.6.20X1 korrekt war.

Wie soll Unternehmen A den Fehler und dessen Korrektur im Zwischenabschluss per 30.6.20X2 darstellen?

Wie in einem Jahresabschluss erfolgen Fehlerkorrekturen auch in einem Zwischenabschluss retrospektiv (Rahmenkonzept 30). Im vorliegenden Fall hat die Korrektur der fehlerhaften Rückstellung keinen Einfluss auf die in der Erfolgs- und der Geldflussrechnung ausgewiesenen (Vergleichs-) Werte des Zwischenabschlusses. Hingegen sind die Vergleichsangaben in der Bilanz und im Eigenkapitalspiegel zu korrigieren sowie die Effekte der Anpassungen im Anhang zu erläutern und zu quantifizieren. Im Eigenkapitalspiegel werden dabei üblicherweise in einer ersten Zeile die Werte der letzten Jahresrechnung ausgewiesen. Die Auswirkungen der Fehlerkorrektur sind dann in einer separaten Zeile dargestellt, gefolgt von einer Zeile mit den korrigierten Eröffnungswerten der aktuellen Periode. Kotierte Unternehmen sollten überdies beurteilen, ob der Fehler bzw. dessen Korrektur ad-hoc publizitätspflichtig ist.

10. Der Anhang des Zwischenabschlusses enthält Hinweise auf Faktoren mit einem bedeutenden Einfluss auf die Vermögenslage, den Geldfluss oder den Gewinn/Verlust. Dazu zählen beispielsweise Veränderungen im Konsolidierungskreis und in der Liquiditätslage sowie Wertbeeinträchtigungen.
[FER 31/12]

FAQ 10.1 – Welche bedeutenden Faktoren, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Organisation beeinflusst haben [FER 31/12], sollen im Anhang offengelegt werden?

Der Standard führt die offenzulegenden Sachverhalte nicht weiter aus, hält aber fest, dass ein Zwischenabschluss zusätzliche Erläuterungen enthält, welche es dem Adressaten erlauben, sich ein begründetes Urteil über die Entwicklung der Tätigkeit und des Geschäftsgangs der Organisation zu bilden [FER 31/12]. Eine diesbezügliche Offenlegung kann beispielsweise umfassen:

- Schätzungsänderungen zum Vorjahr
- Ausgabe, Rückkauf und Rückzahlung von Schuldtiteln und Eigenkapital
- Gezahlte Dividenden
- Änderungen im Konsolidierungskreis, wie Unternehmenszusammenschlüsse, Käufe und Verkäufe von Tochtergesellschaften und aufzugebende Geschäftsbereiche
- Auswirkungen von Restrukturierungen
- Bedeutende neue Erlösquellen
- Veränderungen in der Finanzierung des Unternehmens
- Neu verpfändete Vermögenswerte oder Änderungen in Art der Verpfändung

11. *Die auf der obersten Leitungsebene für die Unternehmenssteuerung verwendete Segmentrechnung ist im Zwischenabschluss auf Stufe Segmenterlöse sowie Segmentergebnisse offenzulegen* [FER 31/12]. Eine Überleitung zwischen dem Segmentergebnis und der Erfolgsrechnung wird nicht explizit verlangt, kann jedoch hilfreich sein. Analog zur Jahresrechnung können wirtschaftlich ähnliche Sparten zusammengefasst dargestellt und es kann auf den Ausweis der Segmentergebnisse mit einer entsprechenden im Anhang offengelegten Begründung verzichtet werden.
[FER 31/12]
12. Ausserordentliche Erträge und Aufwendungen werden in der Erfolgsrechnung ausgewiesen und im Anhang erläutert. Diese Ausführungen sollten es dem Leser des Abschlusses ermöglichen, die zugrundeliegende Transaktion sowie Art und Betrag der ausserordentlichen Positionen zu verstehen. Insbesondere ist auch auszuführen, warum eine Transaktion als «ausserordentlich» klassiert wurde, damit sich der Leser des Abschlusses ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Geschäftsergebnisses machen kann.
[FER 31/12, Rahmenkonzept 5, Rahmenkonzept 6]
13. Eine allfällige Saisonalität der Erträge und Aufwendungen ist offenzulegen und zu erläutern. Sofern möglich, sind die Auswirkungen solcher Saisonalitäten zu quantifizieren. Nicht statthaft in der Zwischenberichterstattung sind hingegen Abgrenzungen zum Ausgleich saisonaler Effekte, da die gleichen Grundätze wie für die Jahresrechnung gelten.
[FER 31/11, FER 31/12]
14. Die Erläuterungen in der Zwischenberichterstattung haben auch auf wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag einzugehen. Dies impliziert eine Behandlung solcher Ereignisse wie in der Jahresrechnung gemäss Rahmenkonzept 28. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag des Zwischenabschlusses sind demnach zu erfassen, falls die auslösende Ursache bereits am Bilanzstichtag gegeben war oder lediglich offenzulegen, falls die auslösende Ursache erst danach eingetreten ist.
[FER 31/12]

Grundsätze

15. Für die im Zwischenabschluss aufgeführten finanziellen Informationen gelten die gleichen *Grundsätze wie für die Jahresrechnung* [FER 31/11]. Vereinfachungen sind zulässig, sofern diese die Darstellung des Geschäftsgangs nicht beeinträchtigen, beispielsweise bei unangemessener Vornahme von Rechnungsabgrenzungen oder durch Verzicht auf die Neubewertung von zu Renditezwecken gehaltenen Immobilien.
[FER 31/11]

FAQ 15.1 – Welche Vereinfachungen sind beispielsweise bei Vorräten möglich?

Im Hinblick auf Vorräte können in der Praxis beispielsweise die folgenden Vereinfachungen beobachtet werden:

- Verzicht auf eine vollständige Vorratszählung zum Stichtag des Zwischenabschlusses und stattdessen Nutzung der Resultate der permanenten Inventur, oder
- Anwendung von vereinfachten Bruttogewinnmargen zur Bestimmung von Vorratskosten.

Welche Vereinfachungen unter den jeweiligen Umständen angemessen sind, muss die Geschäftsführung nach eigenem Ermessen entscheiden. Die vorstehend genannten Vereinfachungen können bei der Erstellung von Zwischenfinanzinformationen angemessen sein, wenn die Geschäftsführung lediglich geringfügige Differenzen bei den Vorräten oder geringfügige Schwankungen bei den Margen erwartet.

Ungeachtet dessen, welche Vereinfachungen angewandt wurden, sind wir der Ansicht, dass die Geschäftsführung diese im Anhang zum Zwischenabschluss erläutern sollte.

16. Vereinfachte Rechnungslegungsgrundsätze, die nicht den Vorgaben der relevanten Fachempfehlungen entsprechen, sind unzulässig und können auch nicht durch eine entsprechende Offenlegung im Anhang gerechtfertigt werden.
[Rahmenkonzept 4]
17. Wurden seit dem letzten Bilanzstichtag neue Rechnungslegungsgrundsätze eingeführt, sind diese im Zwischenabschluss bereits anwendbar. In Anlehnung an Rahmenkonzept 30 werden die Vergleichsinformationen des Vorjahres (Jahresrechnung als auch Zwischenabschlüsse) so an die neuen Grundsätze angepasst (Restatement), wie wenn diese schon immer angewendet worden wären (retrospektive Methode). Im Anhang werden die Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze erläutert. Abweichungen von der retrospektiven Anwendung können sich einzig bei der Anwendung von neuen oder geänderten Fachempfehlungen ergeben, wenn spezifische Übergangsbestimmungen dies zulassen.
[Rahmenkonzept 30, FER 31/12]
18. Generell müssen für die Erstellung von Zwischenabschlüssen dieselben Grundsätze angewendet werden wie bei der Erstellung des Jahresabschlusses. Erträge und Aufwendungen sollten daher nur abgegrenzt werden, wenn sie auch am Ende eines Geschäftsjahres so erfasst würden. Die folgenden Beispiele illustrieren diesen Grundsatz.
[FER 31/11]

FAQ 18.1 – Wie sollten Erträge und Aufwendungen im Zwischenabschluss abgegrenzt werden?

Die folgenden Beispiele zeigen auf, wie dieses Prinzip im Zwischenabschluss angewendet wird:

A: Kosten, die unregelmässig über das Geschäftsjahr verteilt anfallen

Ein Reiseveranstalter erstellt einen Zwischenabschluss per 30. Juni. Die meisten seiner Kunden gehen im Juli oder August in den Urlaub, buchen ihre Reise jedoch bereits im Februar oder März. Der Reiseveranstalter schaltet daher jeweils im Januar und Februar eine Werbekampagne im Fernsehen.

Die Umsätze aus dem Verkauf der Reisen werden grundsätzlich dann erfasst, wenn die Dienstleistung erbracht wird, also im Juli oder August. Die Werbekosten werden jedoch bereits während der Werbekampagne im Januar und Februar erfolgswirksam erfasst. Sie dürfen im Zwischenabschluss nicht abgegrenzt werden, da sie die Definition eines Vermögenswertes nicht erfüllen. Der Reiseveranstalter weist im Anhang zum Zwischenabschluss auf diese Saisonalität hin.

B: Geplante Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten

Stehen jährliche Wartungs- oder Instandhaltungsarbeiten nach dem Stichtag des Zwischenabschlusses an, dürfen die entsprechenden Kosten im Zwischenabschluss nur dann abgegrenzt werden, wenn diesbezüglich am Bilanzstichtag eine rechtliche oder faktische Verpflichtung gemäss FER 23/2 besteht. Der Umstand, dass diese Arbeiten technisch oder aufgrund eines Wartungsplans notwendig sind, begründet noch keine Verbindlichkeit.

C: Bonus

Auch wenn der Bonus erst nach dem Stichtag des Zwischenabschlusses ausbezahlt wird, sollte er gemäss FER 23 'Rückstellungen' abgegrenzt werden, sofern der Arbeitgeber eine rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Vergütung des Bonus hat und er sich realistischere Weise nicht davon entziehen kann (zum Beispiel aufgrund der in der Vergangenheit angewendeten Praxis). Wenn also Mitarbeitende während der Zwischenabschlussperiode Leistungen erbracht haben (vergangenes Ereignis), erfasst das Unternehmen die dafür geschuldete Vergütung im Zwischenabschluss.

D: Ferien und Überzeit

Ferien- und Überzeitguthaben von Arbeitnehmenden sind auch in einem Zwischenabschluss stichtagsbezogen abzugrenzen. Dabei ist es unerheblich, ob die Abgeltung in Form einer Zahlung oder als effektive Absenz erfolgt. Wird ein Halbjahresabschluss auf den 30. Juni erstellt, kann dies dazu führen, dass solche Abgrenzungen aufgrund der noch anstehenden Ferienzeit deutlich höher ausfallen als am Ende des Kalenderjahrs. Bei der Ermittlung des Abgrenzungsbetrags können Vereinfachungen, z.B. durch Verwendung von durchschnittlichen Stundensätzen, vorgenommen werden.

E: Aktienbasierte Vergütungen

Aktienbasierte Vergütungen, die in bar ausgeglichen werden, sind gemäss FER 31/3 an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten. Unserer Meinung nach sollte eine solche Folgebewertung auch am Bilanzstichtag eines Zwischenabschlusses durchgeführt werden. Dabei sind gemäss FER 31/11 Vereinfachungen zulässig sind, sofern diese nicht zu einer *Beeinträchtigung der Darstellung des Geschäftsgangs* führen. Solche Vereinfachungen können beispielsweise angewendet werden, wenn die Neubewertung auf einem Aktienpreis basiert, für den kein zuverlässiger Marktwert verfügbar ist. Dabei kann der Tageswert der Aktie durch eine interne Schätzung anstelle eines externen Bewertungsgutachtens ermittelt werden, sofern sich die Rahmenbedingungen für die Bewertung nicht signifikant verändert haben.

F: Vorsorgeaufwand

Gemäss FER 16 'Vorsorgeverpflichtungen', erfasst ein Unternehmen den Vorsorgeaufwand der aktuellen Periode als Personalaufwand. Dies beinhaltet üblicherweise die am Bilanzstichtag geschuldeten, periodengerecht abgegrenzten Beiträge. Der Vorsorgeaufwand der Zwischenabschlussperiode umfasst zusätzlich alle Veränderungen des wirtschaftlichen Nutzens und der Verpflichtungen, die aus den Personalvorsorgeplänen des Unternehmens resultieren. Die Veränderung des wirtschaftlichen Nutzens beinhaltet dabei die Bildung oder Verwendung von Arbeitgeberbeitragsreserven und vergleichbarer Posten. Bezüglich der wirtschaftlichen Verpflichtung beurteilt das Unternehmen, ob die Kriterien zur Erfassung einer Rückstellung gemäss FER 23 'Rückstellungen' erfüllt sind. Diese Beurteilung basiert auf dem aktuellen Jahresabschluss der Versorgungseinrichtung unter Berücksichtigung wesentlicher Veränderungen seit dessen Stichtag.

G: Verkaufsrabatte

Produktionsunternehmen A mit Bilanzstichtag am 31. Dezember bietet einigen seiner Kunden skalierte Verkaufsrabatte an.

bis zu 100'000 Stück/Jahr	kein Rabatt
100'000 – 250'000 Stück/Jahr	5% Rabatt auf alle Verkäufe
über 250'000 Stück/Jahr	10% Rabatt auf alle Verkäufe

Die Rabatte werden den Kunden im ersten Monat nach Ende des Geschäftsjahres vergütet.

Bis am 30.6.20X1 hat Kunde B 140'000 Stück eines Produktes gekauft. Daher hat das Produktionsunternehmen eine vertragliche Verpflichtung, 5% Rabatt auf alle Verkäufe rückzuerstatten. In der Vergangenheit hat B immer mehr als 250'000 Stück pro Jahr gekauft – gleichmässig aufgeteilt auf das ganze Jahr. Es gibt keine Anzeichen dafür, dass B in der zweiten Hälfte des aktuellen Geschäftsjahres erheblich weniger kaufen wird als in der ersten Hälfte.

Unternehmen A erfasst im Zwischenabschluss einen Rabatt von 10% auf alle während des ersten Halbjahres verkauften Produkte, da es erwartet für das gesamte Geschäftsjahr einen Rabatt von 10% gewähren zu müssen.

H: Mietaufwand

Ein Einzelhandelsunternehmen hat einen Mietvertrag abgeschlossen, in welchem eine fixe jährliche Miete von CHF 1 Mio. festgelegt ist. Zusätzlich sieht der Vertrag folgende vom Jahresumsatz abhängige variable Mietzahlungen vor:

bis zu CHF 40 Mio. Jahresumsatz	keine variable Mietzahlung geschuldet
CHF 40 – 60 Mio. Jahresumsatz	variable Mietzahlung von CHF 500'000
über CHF 60 Mio. Jahresumsatz	variable Mietzahlung von CHF 1 Mio.

Bis zum Stichtag am 30.06.20X1 erzielte das Unternehmen einen Umsatz von CHF 20 Mio. Gleichzeitig zeigt die Erfahrung vergangener Geschäftsjahre, dass die Umsätze im Weihnachtsgeschäft deutlich überproportional ausfallen, so dass ein Jahresumsatz von CHF 50 Mio. und damit eine Jahresmiete von CHF 1.5 Mio. erwartet wird.

Im Halbjahresabschluss sind daher 50% der erwarteten Jahresmiete, also CHF 750'000, zu erfassen. Alternativ kann das Unternehmen argumentieren, dass die variable Anpassung anteilmässig entsprechend dem erzielten Umsatz erfasst wird. Diese Methode resultiert in einem Mietaufwand von CHF 700'000 für die ersten sechs Monate im 20X1 (50% der fixen Miete von CHF 1 Mio. und plus 40% (20 Mio. effektiver Umsatz / 50 Mio. erwarteter Umsatz) der erwarteten variablen Miete von CHF 500'000).

I: Wertbeeinträchtigungen

Falls Anzeichen einer Wertbeeinträchtigung vorliegen, muss gemäss FER 20/2 mittels eines Werthaltigkeitstests *auf jeden Bilanzstichtag* geprüft werden, ob das Aktivum in seinem Wert beeinträchtigt ist. Daher beurteilt das Management auch im Zwischenabschluss, ob solche Indikatoren vorliegen und führt gegebenenfalls einen Werthaltigkeitstest durch. Zeigt dieser, dass der erzielbare Wert des Aktivums unter dessen Buchwert liegt, muss es wertberichtigt werden.

Wertbeeinträchtigungen auf Goodwill dürfen gemäss FER 30/24 nicht rückgängig gemacht werden. Dies gilt unserer Meinung nach auch für eine in einem Zwischenabschluss erfasste Wertberichtigung, selbst wenn zum Jahresende eine geringere Wertbeeinträchtigung vorläge. Daher kann die Anzahl der veröffentlichten Zwischenabschlüsse einen Einfluss auf das Jahresergebnis haben.

J: Laufender Steueraufwand der aktuellen Periode

Bei der Erstellung des Zwischenabschlusses stellt sich regelmässig die Frage, auf welcher Basis der laufende Steueraufwand zu ermitteln ist. Unserer Meinung nach sollten Steuern auf Basis des für das gesamte Geschäftsjahr erwarteten Steuersatzes abgegrenzt werden. Demnach wird im Zwischenabschluss ein erwarteter durchschnittlicher effektiver Steuersatz auf den Vorsteuergewinn der Zwischenperiode angewendet. Das gewählte Vorgehen sowie die dabei getroffenen Annahmen sind im Anhang zu erläutern.

K: Laufender Steueraufwand vergangener Geschäftsjahre

Wenn die effektiv veranlagten Steuern für vergangene Geschäftsjahre von deren Schätzung im letzten Abschluss abweichen, wird der aus der Schätzungsänderung resultierende Effekt im aktuellen Jahr erfasst (Rahmenkonzept 30). Wir sind der Auffassung, dass solche Effekte vollständig im Zeitpunkt zu erfassen sind, in dem der Anpassungsbedarf ersichtlich wird. Eine Verteilung über das Geschäftsjahr erachten wir als nicht sachgerecht.

Aarau

Bleichemattstrasse 43
5000 Aarau
+41 58 792 61 00

Basel

St. Jakobs-Strasse 25
4052 Basel
+41 58 792 51 00

Bern

Bahnhofplatz 10
3011 Bern
+41 58 792 75 00

Chur

Gartenstrasse 3
7001 Chur
+41 58 792 66 00

Genève

Avenue Giuseppe-Motta 50
1212 Genève
+41 58 792 91 00

Lausanne

Avenue C.F. Ramuz 45
1009 Lausanne
+41 58 792 81 00

Lugano

Piazza Indipendenza 1
6900 Lugano
+41 58 792 65 00

Luzern

Robert-Zünd-Strasse 2
6002 Luzern
+41 58 792 62 00

Neuchâtel

Rue des Epancheurs 6
2001 Neuchâtel
+41 58 792 67 00

Ruggell

Industriering 40
FL-9491 Ruggell
+423 233 10 02

Sion

Place du Midi 40
1951 Sion
+41 58 792 60 00

St. Gallen

Vadianstr. 25a/Neumarkt 5
9000 St. Gallen
+41 58 792 72 00

Winterthur

Bahnhofplatz 17
8400 Winterthur
+41 58 792 71 00

Zug

Dammstrasse 21
6300 Zug
+41 58 792 68 00

Zürich

Birchstrasse 160
8050 Zürich
+41 58 792 44 00

www.pwc.ch

Kontakt



David Baur

Leader Corporate Reporting Services

+41 58 792 26 54

david.baur@pwc.ch

linkedin.com/in/baurdavid



Stefan Haag

Director Corporate Reporting Services

+41 58 792 14 78

stefan.haag@pwc.ch



Andrea Zaugg

Manager Corporate Reporting Services

+41 58 792 14 78

andrea.zaugg@pwc.ch

linkedin.com/in/andrea-zaugg

Weitere Informationen finden sie auf: www.pwc.ch

PricewaterhouseCoopers AG, Birchstrasse 160, Postfach, CH-8050 Zürich, Schweiz
T: +41 58 792 44 00, www.pwc.com

© 2023 PwC. PwC. Alle Rechte vorbehalten. In diesem Dokument steht „PwC“ für PricewaterhouseCoopers AG, die eine Mitgliedsfirma der PricewaterhouseCoopers International Limited ist. Jede Mitgliedsfirma ist eine eigenständige Rechtsperson.

