

CORONA-KRISE: AUSWIRKUNGEN AUF DIE RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB UND IFRS



Unternehmen aller Rechtsformen, Größen und Branchen sind in unterschiedlichem Ausmaß von wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie betroffen. Dies ist abhängig vom konkreten Geschäftsmodell sowie der Bedeutung der Geschäftsbeziehungen in die besonders stark betroffenen Länder (Aufzählung nicht abschließend):

- ▶ Schließung von Betrieben oder temporäre Stilllegung von Kapazitäten;
- ▶ beschaffungsseitige Lieferengpässe (bspw. durch Unterbrechungen der Lieferkette);
- ▶ absatzseitiger Nachfragerückgang und ggf. dadurch eintretende Liquiditätsgpässe;
- ▶ eingeschränkte Produktions-/Lieferfähigkeit (bspw. mangels verfügbarer Vorprodukte oder infolge erkrankter oder in Quarantäne befindlicher Mitarbeiter) und dadurch ggf. Vertragsstrafen;
- ▶ Reisebeschränkungen;
- ▶ Nichteinhalten von Kreditklauseln/Covenantvereinbarungen und dadurch ggf. verschlechterte Finanzierungsbedingungen oder Sonderkündigungsrechte der Fremdkapitalgeber.

Daraus können sich Auswirkungen auf die Rechnungslegung ergeben.

FACHLICHE HERAUSFORDERUNGEN IM EINZELNEN

Nachfolgend geben wir einen Überblick über mögliche Themen in der nationalen und internationalen Rechnungslegung, die Sie in unterschiedlichem Maße betreffen könnten.

Bilanzierung und Angaben in handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüssen sowie IFRS-Konzernabschlüssen zum Abschlussstichtag 31.12.2019

Da die Auswirkungen des Corona-Virus bis zum 31.12.2019 nicht in hinreichend adäquater Weise angelegt waren, sondern erst danach eintraten, handelt es sich um ein wertbegründendes Ereignis. Die Corona-Pandemie ist handelsrechtlich aufgrund des Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) noch nicht in der (Konzern-)Bilanz und (Konzern-) GuV zum 31.12.2019 zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für IFRS-Konzernabschlüsse, in denen die Corona-Pandemie als non-adjusting event anzusehen ist (IAS 10.3(b) i.V.m. IAS 10.10).

Von diesem Grundsatz ist ausnahmsweise dann abzuweichen, wenn im Einzelfall nicht mehr unter Fortführung der Unternehmenstätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) bilanziert werden kann. Dann ergeben sich bereits per 31.12.2019 bilanzielle Konsequenzen, da nach IDW RS HFA 17, Tz. 25 eine Ausnahme vom Stichtagsprinzip gilt. Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag kann auch aus der Perspektive der internationalen Rechnungslegung ein Hinweis darauf sein, dass überprüft werden muss, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung noch angemessen ist (IAS 10.15). Hierfür hat das Unternehmen sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht zu ziehen (IAS 1.26).

In Bezug auf Angaben in Abschlüssen zum 31.12.2019 sind – je nach Norm – folgende Überlegungen notwendig:

- ▶ HGB: Sofern die Corona-Pandemie einen „Vorgang von besonderer Bedeutung“ i.S.d. § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB darstellt, was im jeweiligen konkreten Einzelfall zu beurteilen ist und von der individuellen „Betroffenheit“ abhängt, sind in Anhängen zu handelsrechtlichen Abschlüssen zum 31.12.2019 Angaben im Nachtragsbericht geboten. Der Nachtragsbericht hat sich gem. § 285 Nr. 33 HGB grds. bis zum Aufstellungszeitpunkt zu erstrecken, in besonderen Fällen allerdings bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch die zuständigen Organe. Anzugeben sind dann Art und finanzielle Auswirkungen der Corona-Pandemie für das bilanzierende Unternehmen. Bei wesentlicher Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sind Angaben i.S.v. IDW PS 270 n.F., Tz. 9 erforderlich.

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 27 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

www.bdo.de

KONTAKT

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Dr. Jan Faßhauer
Partner
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Accounting Advisory Group
Telefon: 069 95941-463
jan.fasshauer@bdo.de



Dr. Niels Henckel
Partner
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Technical Accounting Center of Excellence
Telefon: 0211 1371-494
niels.henckel@bdo.de



Melanie Schunk
Partner
Wirtschaftsprüferin
Accounting Advisory Group
Telefon: 069 95941-348
melanie.schunk@bdo.de

- ▶ IFRS: In IFRS-Konzernanhängen ist die Art des materiell bedeutsamen wertbegründenden Ereignisses (IAS 10.21(a)) zu erläutern und eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen vorzunehmen (IAS 10.21(b)). Darüber hinaus fordert IAS 1.25 umfassende Anhangangaben, wenn der Abschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung („going concern“) aufgestellt wird oder erhebliche Zweifel daran bestehen.

(VORÜBERGEHENDER) VERZICHT AUF DIE EINBEZIEHUNG VON TOCHTERUNTERNEHMEN IN HANDELSRECHTLICHE UND IFRS-KONZERNABSCHLÜSSE?

Gem. § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB braucht ein TU ausnahmsweise nicht in einen handelsrechtlichen KA vollkonsolidiert zu werden, wenn die für die Aufstellung des KA erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind. Diese Voraussetzungen liegen im Kontext der Corona-Pandemie regelmäßig nicht vor. U.E. ist jedoch zu prüfen, ob durch „Fortschreibung auf dem Schätzwege“ ausgehend von einem dafür geeigneten „Monatsabschluss“ (bspw. für November 2019) nicht ein zutreffender Einblick in die wirtschaftliche Lage gegeben werden kann als bei einem Verzicht auf eine Vollkonsolidierung. Lediglich in seltenen Einzelfällen, wenn die „Reporting Packages“ bspw. wegen Infektionen oder Quarantäne des Personals im Rechnungswesen eines TU nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung dem MU zugeleitet werden können und außerdem kein „Monatsabschluss“ vorliegt, der für eine solche Fortschreibung geeignet ist, kann ausnahmsweise vom Einbeziehungswahlrecht (mit Begründung im Konzernanhang, § 296 Abs. 3 HGB) Gebrauch gemacht werden.

Die IFRS kennen kein vergleichbares Konsolidierungswahlrecht, so dass u.E. eine Nicht-Konsolidierung eines TU im IFRS-Abschluss unzulässig ist.

(KONZERN-)LAGERICHTE ZUM 31.12.2019

Die Corona-Pandemie wird grds. – abhängig von der individuellen „Betroffenheit“ – bei Prognosen zu berücksichtigen sein (DRS 20.118 ff.). Die diesen zugrunde liegenden Annahmen dürfen grds. nicht unter Ausblenden der Corona-Pandemie gewählt werden. Bis zur Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts gegenüber dem Abschlussstichtag bereits geänderte Erwartungen des Managements zu den prognostizierten Leistungsindikatoren sind grds. im Prognosebericht zu verarbeiten; empfehlenswerterweise unter Hinweis auf die Berücksichtigung eines wertbegründenden Ereignisses.

Es besteht nicht allgemein eine Lage erhöhter Unsicherheit bezüglich der gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen und der zukünftigen Entwicklung. Nur in Einzelfällen können die Voraussetzungen des DRS 20.133 dafür vorliegen, im Prognosebericht Angaben mit gegenüber den regulären Anforderungen herabgesetzter Prognosegenauigkeit anzugeben (bspw. durch einfach-komparative Prognosen oder Darstellung mehrerer Szenarien). Mögliche Risiken der Corona-Pandemie sind grds. im Risikobericht darzustellen, wenn sie die Entscheidungen des gedachten verständigen Adressaten zu beeinflussen geeignet sind (DRS 20.146). Dies gilt jedenfalls dann auch für wertbegründende Ereignisse wie die Corona-Pandemie, wenn anderenfalls kein zutreffendes Bild der Risikolage des Konzerns vermittelt wird (DRS 20.155). Ergibt sich im Einzelfall eine Bestandsgefährdung, ist das Risiko gem. DRS 20.148 explizit als bestandsgefährdend zu bezeichnen. U.U. können sich auch Chancen ergeben (z.B. erhöhter Absatz von sanitären/medizinischen Produkten), auf die dann im Chancenbericht einzugehen sein kann.

NACH DEM STICHTAG IST VOR DEM NÄCHSTEN STICHTAG - AUSWIRKUNGEN AUF (GGF. ZWISCHEN-) ABSCHLÜSSE UND (KONZERN-)LAGEBERICHTE ZU STICHTAGEN AB DEM 1.1.2020

In handelsrechtlichen (ggf. Quartals)-Abschlüssen zu Stichtagen nach dem 31.12.2019 können sich die Folgen der Corona-Pandemie als wertaufhellendes Ereignis auch in der Bilanz sowie der GuV auswirken. U.a. können sich Fragen nach einer außerplanmäßigen Abschreibung von Vermögensgegenständen, der Werthaltigkeit von Geschäfts- und Firmenwerten und von Beteiligungsbuchwerten oder des Ansatzes von Verbindlichkeits- oder Drohverlustrückstellungen stellen.

In IFRS-(ebenso IAS 34-Quartals)-Abschlüssen zu Stichtagen nach dem 31.12.2019 ist zu prüfen, ob Angaben zu Veränderungen seit dem letzten Abschlussstichtag notwendig sind. Auch ist zu prüfen, ob Anhaltspunkte für eine (außerplanmäßige) Wertminderung (impairment) wegen des Vorliegens eines triggering events oder der Bildung von (Drohverlust-)Rückstellungen bestehen. Auswirkungen können sich bspw. auch ergeben für die Bemessung der Umsatzerlöse (Stichwort: signifikante Verschlechterung der Fähigkeit von Kunden zur Zahlung), Bewertung des Vorratsvermögens (IAS 2, Nettoveräußerungswert) und/oder die Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12, Überprüfung der Prognosen). Grds. gilt eine (mögliche) Auswirkung auf alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die zum beizulegenden Zeitwert (fair value) bewertet werden. In späteren (Konzern-)Lageberichten werden die Folgen der Corona-Pandemie auf die Geschäftstätigkeit und Lage des Unternehmens bzw. Konzerns im Wirtschaftsberichts darzustellen sein.

Auch in Bezug auf Ereignisse nach dem (ggf. Zwischen-)Abschlussstichtag 31.3.2020 kann sich die Frage gestellt werden, ob diese wertbegründend oder wertaufhellend wirken.

UNTERSTÜTZUNG DURCH BDO

Die Folgen der Corona-Pandemie werfen Bilanzierungsfragen auf. Mit der Anwendung der durch Gesetz oder Standard diesbezüglich vorgesehenen Regelungen sind viele vor Ausbruch der Corona-Pandemie erfolgreiche Unternehmen nicht vertraut. Unsere erfahrenen Experten können Ihnen behilflich sein, bei der Aufstellung Ihrer Jahresabschlüsse sowie ggf. Konzernabschlüsse (HGB/IFRS) auftretende Fragen und Sachverhalte rechtssicher zu begutachten. Sprechen Sie uns gern an: Wir stehen Ihnen gerne jederzeit zur Verfügung.