



Coronavirus – Auswirkungen auf Rechnungslegung und Prüfung (Teil II)

[27.03.2020]

Von: **Andreas Vogl**

Weitere Hinweise des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung veröffentlicht!

Unzweifelhaft stellt dies derzeit bei Weitem nicht den wichtigsten Aspekt im Zusammenhang mit der Corona-Krise dar – dennoch hält die Ausbreitung des neuartigen Coronavirus auch die Welt der Rechnungslegung in Atem.

In einem ersten Hinweis vom 04.03.2020 (siehe [Link zu Teil 1](#)) hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zu den Auswirkungen der COVID-19 Pandemie insbesondere auf Abschlüsse zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung Stellung genommen. Wir haben dazu in einem [PSP-Artikel](#) vom 11.03.2020 berichtet. Nun hat das IDW in einer zweiten Stellungnahme mit Datum vom 25.03.2020 (siehe [Link zu Teil 2](#)) diese Ausführungen ergänzt sowie insbesondere die Auswirkungen der Corona-Krise auch auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2019 enden, dargestellt.

Berücksichtigung von öffentlichen Stützungsmaßnahmen

Zunächst wird durch das IDW ausgeführt, dass konkretisierte und belastbare Aussagen seitens der Bundes- und/oder der Landesregierungen zu öffentlichen Zuschüssen bzw. Unterstützungsmaßnahmen und -leistungen bei der Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie bei den für die Ausführungen im Lagebericht und der Beurteilung von Wertansätzen von Aktiv- und Passivposten notwendigen Prognosen grundsätzlich zu berücksichtigen sind. Dies gilt für Abschlüsse zum 31.12.2019 sowie für nach diesem Datum endende Berichtsperioden gleichermaßen und ist jeweils in Anhang und/oder Lagebericht entsprechend zu erläutern.



Durchbrechung der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit

Auch wird klargestellt, dass nach dem Grundsatz der Stetigkeit die auf den vorhergehenden Abschluss angewandten Ansatz und Bewertungsmethoden grundsätzlich beizubehalten sind. Allerdings seien Durchbrechungen des Grundsatzes der Stetigkeit etwa dann zulässig, wenn dadurch ein besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Da die Folgen des Coronavirus als bedeutsames exogenes Ereignis sowohl Unternehmen als auch deren Umfeld ohne Zweifel wesentlich beeinflussen, ist nach den Ausführungen des IDW eine Anpassung bzw. Abkehr der bisherigen Bilanzpolitik unter Umständen (Beurteilung im Einzelfall) möglich. Auch dies gelte für Abschlüsse zum 31.12.2019 sowie für nach diesem Datum endende Berichtsperioden gleichermaßen. Hier sind die Pflichten zur entsprechenden Erläuterung und Begründung der Abkehr von der bisherigen Bilanzierungspolitik im Anhang zu beachten.

Konsequenzen beim Verstoß gegen Aufstellungs- bzw. Offenlegungspflichten

Die **Aufstellung** von Jahresabschlüssen und Lageberichten unterliegt bestimmten gesetzlichen Fristen. Bei Verstoß gegen diese Fristen liegt in bestimmten Fällen (z. B. Eröffnung des Insolvenzverfahrens) ein Straftatbestand vor, der allerdings nach herrschender Auffassung dann entfällt, wenn eine unverschuldete faktische Unmöglichkeit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht fristgerecht aufzustellen, vorliegt. Dies kann unter Umständen durch die Folgen des Coronavirus der Fall sein (Beurteilung im Einzelfall notwendig).

Auch Verzögerungen bei der **Offenlegung** von Abschlüssen im Bundesanzeiger liegen bedingt durch die aktuelle Situation nahe. Verstöße gegen die gesetzlich festgelegten Offenlegungsfristen sind dabei grundsätzlich mit Ordnungsgeldern sanktioniert. Hingewiesen wird auf die mögliche Ausnahmeregelung, gemäß der bei einer unverschuldeten Behinderung, den gesetzlichen Pflichten zur Offenlegung nachzukommen, auf Antrag beim Bundesamt für Justiz eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand möglich ist. Eine solche unverschuldete Behinderung könnte durch die Corona-Krise vorliegen, was aber wiederum im Einzelfall zu beurteilen ist.



Wertaufhellung oder Wertbegründung bei Abschlussstichtag nach dem 31.12.2019

Bereits im ersten Hinweis vom 04.03.2020 hatte das IDW klargestellt, dass die Ursachen der Ausbreitung des Coronavirus und die daraus resultierenden wirtschaftlichen Folgen **nicht** bereits vor dem Abschlussstichtag 31.12.2019 angelegt waren, sodass insofern ein wertbegründendes Ereignis im Jahr 2020 vorliegt. Für Abschlüsse mit Stichtag nach dem 31.12.2019 sei daher grundsätzlich davon auszugehen, dass die aktuellen, nach dem Abschlussstichtag gewonnenen Erkenntnisse über die Folgen des Coronavirus als wertaufhellend zu beurteilen und bei der Bilanzierung zu berücksichtigen sind. Dabei ist sicherlich wiederum im Einzelfall zu entscheiden.

Je weiter der Abschlussstichtag nach dem 31.12.2019 liegt, desto eher ist eine Berücksichtigung in der Bilanzierung als sachgerecht anzusehen. Zum 31.03.2020 ist gemäß IDW allerdings regelmäßig von einer notwendigen Berücksichtigung der Folgen des Coronavirus im Abschluss auszugehen. Dabei ist des Weiteren zu berücksichtigen, dass Zuschüsse und Unterstützungen sowie gegebenenfalls notwendige arbeitsrechtliche Beschlüsse grundsätzlich jeweils erst nach einer verbindlichen Zusage bzw. Entscheidung bilanziell zu erfassen sind.

Zudem ist nach den Erläuterungen des IDW unter bestimmten Umständen auch eine bilanziell rückwirkende Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen möglich. Auch ist zu beachten, dass gegebenenfalls in der Vergangenheit gebildete Bewertungseinheiten im Lichte der aktuellen Ereignisse und Konsequenzen möglicherweise aufgelöst werden müssen.

Weitere Auswirkungen auf Abschlussstichtage nach dem 31.12.2019

Der nun veröffentlichte zweite fachliche Hinweis des IDW (siehe [Link zu Teil 2](#)) enthält des Weiteren detaillierte Ausführungen insbesondere zu ansatz- und bewertungsrelevanten Fragestellungen von Aktiv- und Passivposten der Bilanz:

Zunächst werden in diesem Zusammenhang gegebenenfalls notwendige Wertberichtigungen von **immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie Sachanlagen** diskutiert. Bei den genannten Vermögensgegenständen ist eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB notwendig, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft besteht. Allerdings rechtfertigt eine allgemein verschlechterte Ertragslage des Unternehmens alleine keine außerplanmäßige Abschreibung. Bei der Beurteilung einer gegebenenfalls vorliegenden dauerhaften Wertminderung sind insbesondere geänderte Marktverhältnisse, gegebenenfalls notwendige dauerhafte Nutzungsbeschränkungen oder gar Stilllegungen von Anlagen zu berücksichtigen. Falls die Gründe für einen



nach einer außerplanmäßigen Abschreibung bestehenden niedrigeren Wertansatz zu einem späteren Stichtag nicht mehr bestehen, ist eine Wertaufholung geboten (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB).

Besondere Aufmerksamkeit ist – insbesondere im Rahmen der Konzernrechnungslegung – den aus dem Erwerb von Tochtergesellschaften oder aus Konsolidierungsmaßnahmen entstandenen **Geschäfts- oder Firmenwerten** zu widmen. Hier wird mehr denn je ein Werthaltigkeitstest geboten sein, denn aufgrund der aktuellen Entwicklungen wird in vielen Fällen zumindest die Gefahr bestehen, dass der sich nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu ermittelnde beizulegende Wert infolge der entsprechenden verschlechterten Ertragsaussichten entsprechend vermindert und den bisher gebildeten Bilanzansatz unterschreitet. Soweit ein Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßig abgeschrieben wurde, besteht ein striktes Wertaufholungsverbot.

Finanzanlagen sind nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB im Falle einer dauernden Wertminderung abzuschreiben. Im Falle einer vorübergehenden Wertminderung besteht ein Abschreibungswahlrecht. Bei Wertpapieren, die öffentlich gehandelt werden, sind die seitens des IDW erarbeiteten Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens einer dauernden Wertminderung heranzuziehen (siehe z. B. auch Versicherungsfachausschuss (VFA) in IDW RS VFA 2). Wertminderungen bei Beteiligungen oder anderen Anteilen an nicht börsennotierten Unternehmen sind des Weiteren anhand der jeweils zu ermittelten Zukunftserfolgswerte (Ertragswertverfahren oder Discounted Cash Flow Verfahren) zu ermitteln. Hier werden sich aufgrund der Corona-Pandemie sicherlich entsprechende Auswirkungen auf die den Bewertungsüberlegungen zugrunde zu legenden Planungsrechnungen ergeben, wobei auch die beschlossenen öffentlichen Stützungsmaßnahmen zu berücksichtigen sind (vgl. oben).

Hinsichtlich der Bewertung von **Vorräten** ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass durch (vorübergehende) Stilllegungen bzw. Nutzungsbeschränkungen entstehende Leerkosten nicht in die Herstellungskosten mit einbezogen werden dürfen und insofern eine Überbewertung von Vorräten vermieden werden muss. Zudem ist die Notwendigkeit von Abschreibungen auf das Vorratsvermögen aufgrund beispielsweise mangelnder Veräußerbarkeit, einer gesunkenen Umschlagshäufigkeit oder im Rahmen der gebotenen verlustfreien Bewertung zu prüfen.

Bei **Forderungen** des Umlaufvermögens können in Zahlungsschwierigkeiten geratene Kunden gegebenenfalls (Einzel-)Wertberichtigungen auf Forderungen auslösen. Zudem sei zu überlegen, ob die Auswirkungen der Corona-Krise gegebenenfalls die Anhebung von Pauschalwertberichtigungen rechtfertige. Bei der Ermittlung des beizulegenden Werts von Forderungen sind ebenfalls die vorgenannten öffentlichen Stützungsmaßnahmen zu berücksichtigen.



Es ist des Weiteren zu prüfen, ob sich aus den zum Abschlussstichtag bestehenden schwebenden Rechtsgeschäften (Absatz- und/oder Beschaffungsgeschäfte) durch die Corona-Krise gegebenenfalls **Drohverlustrückstellungen** ergeben, die im Rahmen der Abschlussstellung zu bilden sind. Hierbei ist auch zu prüfen, ob in den zugrunde liegenden Verträgen gegebenenfalls sogenannte Material Adverse Effect (MAE)- oder Force Majeure-Klauseln enthalten sind, die eine ansonsten notwendige Rückstellung obsolet machen (im Einzelfall zu prüfen). Zudem ist zu beurteilen, ob **Rückstellungen** aus bereits beschlossenen Restrukturierungsmaßnahmen oder aus ähnlichen Maßnahmen zu bilden sind.

Im Rahmen der Bilanzierung von **Verbindlichkeiten** können sich infolge der Corona-Krise, der daraus gegebenenfalls resultierenden Nichteinhaltung von Finanzkennzahlen in den Finanzierungsverträgen (sogenannte „Covenants“) und der hierdurch ausgelösten vorzeitigen Fälligkeit von Darlehen Auswirkungen insbesondere auf die Darstellung der Restlaufzeiten im Anhang ergeben.

Schließlich sind gegebenenfalls Auswirkungen auf aktive **latente Steuern** zu prüfen, die aus der voraussichtlichen Nutzung steuerlicher Verlustvorträge resultieren. Diese dürfen lediglich insoweit berücksichtigt werden, als eine Nutzung der Verlustvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre angenommen werden kann. Die Auswirkungen der Corona-Krise auf in diesem Zusammenhang zu erstellende Planungsrechnungen können dabei eine Wertberichtigung auf die gebildeten latenten Steuern erforderlich machen.

Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht

Für Bilanzstichtage nach dem 31.12.2019 können sich aus der Corona-Pandemie zahlreiche Angabepflichten ergeben. Beispielhaft seien genannt:

- Angabe von außerbilanziellen Geschäften und sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 und Nr. 3a HGB).
- Bei Unterlassen von außerplanmäßigen Abschreibungen auf Finanzanlagen: Angabe der Gründe für das Unterlassen der Abschreibung einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist (§ 285 Nr. 18b HGB).
- Für nach § 268 Abs. 7 HGB im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse Angabe der Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme.



Hinsichtlich der weiteren notwendigen Angaben im Anhang und im Lagebericht wird auch auf unsere [PSP-Stellungnahme](#) vom 11.03.2020 verwiesen.

Besondere Pflichten für den Abschlussprüfer

In einem abschließenden Abschnitt behandelt das IDW in seiner Stellungnahme noch verschiedene Auswirkungen auf den Prüfungsprozess. Insbesondere werden neben prüfungstechnischen Fragen folgende Themen erläutert:

- Umgang mit gegebenenfalls bestehenden Einschränkungen bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen (gegebenenfalls Prüfungshemmnisse)
- Notwendige weitere Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (beispielsweise Aufsichtsrat)
- Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Berichterstattung des Abschlussprüfers in Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk.

Fazit

Die Ersteller und Prüfer von Jahres- und Konzernabschlüssen mit Stichtag **nach** dem 31.12.2019 sind durch die wirtschaftlichen Entwicklungen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Coronavirus insofern besonders herausgefordert, als dass die Corona-Krise in den meisten dieser Fälle ein wertaufhellendes Ereignis darstellen wird, was eine umfassende Berücksichtigung in Bilanzierung und Berichterstattung erfordert. Anzuraten ist umso mehr eine enge Abstimmung zwischen Unternehmen und Abschlussprüfer, um die notwendigen bilanziellen Sachverhalte korrekt abzubilden und die erforderlichen Angabepflichten in Abschluss und Lagebericht sachgerecht zu erfüllen.

Haben die Entwicklungen bzw. deren Auswirkungen voraussichtlich Einfluss auf einzuhaltende Finanzkennzahlen, so empfiehlt es sich je nach Beurteilung des Einzelfalles, gegebenenfalls frühzeitig das Gespräch mit den finanzierenden Banken zu suchen und über Lösungswege zu beraten.