

Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31. Dezember 2019

Vorbemerkung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 04. März 2020 einen ersten fachlichen Hinweis zu den Folgen der Corona-Pandemie auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS veröffentlicht. Ein zweiter und ergänzender Hinweis folgte am 25. März 2020.

Nachfolgend möchten wir Ihnen die unseres Erachtens für Sie zentralen Aussagen und Punkte dieser Hinweise aufführen, damit Sie diese für die Aufstellung des Jahresabschlusses und evtl. des Lageberichts zum 31. Dezember 2019 berücksichtigen können.

Grundsatz der Berücksichtigung zum 31. Dezember 2019

Fraglich ist, ob etwaige bilanzielle Konsequenzen, die aus der inzwischen nahezu globalen Ausbreitung des Coronavirus resultieren (bspw. das Erfordernis zur Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen oder zur Bildung von Rückstellungen), bereits in zum 31. Dezember 2019 aufzustellenden handelsrechtlichen Jahres- oder Konzernabschlüssen oder erst in Abschlüssen für Folgeperioden zu berücksichtigen sind.

Da erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen ab Januar 2020 zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (bspw. Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen), ist nach Auffassung des IDW davon auszugehen, dass die bilanziellen Konsequenzen durch das Auftreten des Coronavirus als weltweite Gefahr (wertbegründendes Ereignis) erst in Abschlüssen mit Stichtag **nach** dem 31. Dezember 2019 zu berücksichtigen sind.

Dennoch ergeben sich auch für den Jahresabschluss und evtl. Lagebericht zum 31. Dezember 2019 Auswirkungen, welche wir nachfolgend ausführen.

Wegfall der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie bestandsgefährdende Risiken

Ob die Aufstellung eines Jahresabschlusses unter Zugrundelegung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, Going-Concern-Prämisse) vertretbar oder nicht mehr vertretbar ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Für die Beurteilung der Angemessenheit der Going-Concern-Aannahme gilt eine Ausnahme vom Stichtagsprinzip. Danach ist der Abschluss auch dann unter Abkehr von der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufzustellen, wenn die Ursache (wertbegründendes Ereignis) für die Abkehr erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist. Kann somit infolge der Auswirkungen der Corona-Pandemie **nicht mehr** von der **Fortführung der Unternehmenstätigkeit** ausgegangen werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), ist der Abschluss zum 31. Dezember 2019 unter Abkehr von der Going-Concern-Aannahme aufzustellen.

Kann der Abschluss zwar (noch) zulässigerweise unter Zugrundelegung der Going-Concern-Prämisse aufgestellt werden, bestehen aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, muss der Bilanzierende im Anhang – oder bei Entfall eines Anhangs z.B. unter der Bilanz – diese Tatsache sowie den geplanten Umgang mit diesen Risiken angeben. Zudem ist im Falle der Aufstellung eines Lageberichts über die bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht zu berichten; im Anhang kann auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen werden.

Berücksichtigung von öffentlichen Stützungsmaßnahmen

Bei der Beurteilung der **Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit**, der bei der **Bewertung von Aktiv- und Passivposten** erforderlichen Prognosen, sowie bei **Prognosen im Lagebericht** sind konkretisierte und belastbare Aussagen der Bundesregierung bzw. der Landesregierungen zur Durchführung von Stützungsmaßnahmen bzw. Gewährung von öffentlichen Unterstützungsleistungen zu berücksichtigen, auch wenn hierfür zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses und evtl. des Lageberichts noch erforderliche rechtliche Schritte ausstehen, da deren Umsetzung erwartet werden kann. Die Berücksichtigung solcher Maßnahmen ist im Anhang bzw. Lagebericht zu erläutern.

Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang

Im (Konzern-)Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses ist zum 31. Dezember 2019 zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB vorliegt. Voraussetzung hierfür ist, dass es sich bei dem Vorgang um ein wertbegründendes Ereignis nach dem Bilanzstichtag handelt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind **Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs** anzugeben. Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a HGB und kleine Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 1 HGB sind, soweit diese die Erleichterungsvorschriften in Anspruch nehmen, von der Anhangsangabe befreit.

Ob die Ausbreitung des Coronavirus und die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde.

Die **Art des Vorgangs ist verbal darzustellen**, damit der jeweilige Prozess für den Abschlussadressaten verständlich wird. Die Angabe der **finanziellen Auswirkungen** verlangt **geschätzte und in Bandbreiten angegebene quantitative Informationen** zur Auswirkung des Vorgangs auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Sofern die finanziellen Auswirkungen eines angabepflichtigen Vorgangs nicht quantitativ darstellbar sind, sind sie zumindest verbal darzulegen. Eine Begründung für die Ursache nicht möglicher quantitativer Angaben wird nicht verlangt.

(Konzern-)Lageberichterstattung

Die Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie sind regelmäßig in den (Konzern-) Lageberichten für am 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre in den Risikoberichten darzustellen. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen **Abweichungen von Prognosen oder Zielen** des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein **wesentliches Einzelrisiko** handelt und **andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage** des Unternehmens (Konzern) vermittelt wird. Insbesondere ist über **bestandsgefährdende Risiken** zu berichten, ggf. durch Bezugnahme auf die entsprechenden Angaben im Abschluss.

Wenn infolge der aktuellen Geschehnisse bereits eine geänderte Erwartung des Managements zu den prognostizierten Leistungsindikatoren besteht, ist dies in sachgerechter Weise im Prognosebericht zu verarbeiten.

Der Deutsche Rechnungslegungsstandard (DRS) 20.130 sieht für die in den (Konzern-) Lagebericht aufzunehmenden Prognosen grundsätzlich die Prognosearten der Punkt- (Nennung eines Jahresergebnisses), Intervall- (Benennung eines Ergebniskorridors) oder qualifiziert-komparativen (bspw. „Es wird ein Ergebnis in Höhe des Vorjahres erwartet“) Prognose vor. Nach DRS 20.133 brauchen Unternehmen ausnahmsweise, wenn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht, statt Punkt- bzw. Intervallprognosen nur komparative Prognosen oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen zu berichten.

Nach Auffassung des IDW können für Unternehmen, deren Tätigkeiten wesentlich von der Ausbreitung des Coronavirus betroffen sind bzw. nach vernünftiger Erwartung betroffen werden sein dürften, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung erfüllt sein. Ein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung ist dagegen unzulässig.

Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 3 und 4 HGB sind Jahresabschluss und Lagebericht einer Kapitalgesellschaft in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen; für kleine Kapitalgesellschaften verlängert sich die Frist auf maximal sechs Monate.

Durch die Corona-Pandemie kann es aus unterschiedlichen Gründen zu Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses kommen (z.B. Ausfall von Buchhaltungspersonal, kein Zugang zu relevanten Informationen etc.). Daraus kann die faktische Unmöglichkeit zur Einhaltung der gesetzlichen Fristen resultieren.

Das HGB sieht keine expliziten Sanktionen bei Verstößen gegen die Aufstellungsfristen vor. Gemäß § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB ist ein Verstoß gegen die Aufstellungsfristen allerdings strafbewehrt, wenn die gesetzlichen Vertreter die Zahlungen eingestellt haben,

über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen wurde. Aufgrund einer unverschuldeten faktischen Unmöglichkeit, einen Jahresabschluss fristgerecht aufzustellen, entfällt der herrschenden Auffassung folgend der Straftatbestand.

Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft ist gemäß § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag offenzulegen. Verstöße gegen die Offenlegungspflichten werden gemäß § 335 Abs. 1 und 1a HGB mit einem Ordnungsgeld sanktioniert.

Durch die Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind in der Folge auch Verstöße gegen die Offenlegungsfristen naheliegend. Allerdings ist nach § 335 Abs. 5 Satz 1 HGB im Falle einer unverschuldeten Behinderung, den gesetzlichen Pflichten (zur Offenlegung) nachzukommen, auf Antrag beim Bundesamt für Justiz eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Die durch das Coronavirus ausgelösten weitreichenden und unvorhersehbaren Folgen sollten eine solche unverschuldete Behinderung darstellen.