

04.03.2020

7. Sitzung Gemeinsamer FA am 19.06.2020
07_05c_GemFA_AH3_IDW1

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung

Fachlicher Hinweis des IDW

1. Vorbemerkungen

Das neuartige Coronavirus (SARS-CoV-2) breitet sich in vielen Ländern weiter aus. Nach Informationen der Bundesregierung und des Robert-Koch-Instituts ist eine weltweite Ausbreitung des Erregers zu erwarten. Auch in Deutschland werden zunehmend Erkrankungsfälle bekannt. Diese Entwicklung hat bereits wirtschaftliche Auswirkungen auf Unternehmen, bspw. aufgrund von Einschränkungen in Produktion und Handel oder aufgrund von Reisebeschränkungen. Betroffen sind (zunächst) vor allem solche Unternehmen bzw. Konzerne, die Geschäftsbeziehungen in die derzeit am stärksten betroffenen Länder China, Südkorea oder Italien unterhalten. Die wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus haben auch Folgen für die Rechnungslegung (HGB/IFRS) sowie auf die Prüfung der Abschlüsse und Lageberichte der betroffenen Unternehmen bzw. Konzerne. Da die weitere Entwicklung im Detail nicht abzusehen ist, ist eine ständige Überprüfung der vorhandenen Informationen sowie ihrer möglichen Auswirkungen durch die für die Aufstellung von Abschluss und Lagebericht zuständigen Unternehmensorgane sowie durch deren Abschlussprüfer erforderlich.

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019

Wertaufhellung vs. Wertbegründung in der HGB-Rechnungslegung

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 31.12.2019 aufzustellenden handelsrechtlichen Jahres- oder Konzernabschlüssen oder erst in Abschlüssen für Folgeperioden zu berücksichtigen sind. Maßgeblich dafür ist, ob die Ursachen der Ausbreitung und der resultierenden wirtschaftlichen Folgen bereits vor diesem Datum angelegt waren, aber erst zwischen dem Abschlussstichtag und der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses bekanntgeworden sind. In diesem Fall müssten sich die entsprechenden bilanziellen Auswirkungen (Bewertung und Ansatz) nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 (ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1) HGB noch in der (Konzern-)Bilanz und der (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2019 niederschlagen, weil die nachträglich erlangten Erkenntnisse als wertaufhellend einzustufen sind. Treten die Ursachen für einen bilanziell relevanten Sachverhalt erst nach dem Abschlussstichtag auf, liegt ein sog. wertbegründendes Ereignis vor, das aufgrund des Stichtagsprinzips

04.03.2020

(§ 252 Abs. 1 Nr. 3 (ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1) HGB) erst in der (Konzern-)Bilanz und (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen ist.

Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertaufhellend oder wertbegründend ist zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Erste Fälle von Infektionen bei Menschen sind nach derzeitigen Erkenntnissen zwar bereits Anfang Dezember 2019 bekanntgeworden, damals aber (noch) regional begrenzt. Da erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (bspw. Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen) und diese Ausweitung erst ab dem Januar 2020 aufgetreten ist, ist nach Auffassung des IDW i.d.R. davon auszugehen, dass das Auftreten des Coronavirus als weltweite Gefahr wertbegründend einzustufen ist und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.

Berücksichtigungspflichtige vs. nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in der IFRS-Rechnungslegung

Ereignisse, die (weitere) substantielle Hinweise zu Gegebenheiten (*conditions*) liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, sind berücksichtigungspflichtig (*adjusting events*) und erfordern eine Anpassung entsprechender Beträge im Abschluss (IAS 10.3(a) i.V.m. IAS 10.8). Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, dürfen dagegen nicht in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden (*non-adjusting events*) (IAS 10.3(b) i.V.m. IAS 10.10). Für die Qualifizierung der Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus als berücksichtigungspflichtiges bzw. nicht zu berücksichtigendes Ereignis nach dem Abschlussstichtag für die per 31.12.2019 aufzustellenden IFRS-Einzel- oder Konzernabschlüsse gelten die vorstehenden Ausführungen zum Handelsrecht entsprechend.

Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag kann 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 (mindestens jedoch die ersten zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag) (IAS 1.26).

Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang in der HGB- und IFRS-Rechnungslegung

Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus nach den obigen Überlegungen als wertbegründend eingestuft, ist im (Konzern-)Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus (und

04.03.2020

die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen) für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung ist, 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 Auswirkungen sind auch dahingehend zu beurteilen, ob bei Aufrechterhaltung der Going Concern-Annahme dennoch eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können („bestandsgefährdende Risiken“). In diesem Fall ist unter Angabe der wichtigsten Ereignisse oder Gegebenheiten im Abschluss darüber zu berichten (IDW PS 270 n.F., Tz. 9). Es bietet sich an, diese Berichterstattung im Nachtragsbericht vorzunehmen.

Nach den IFRS muss für den Fall, dass ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis wesentlich ist, über die Art des Ereignisses berichtet werden (IAS 10.21(a)). Gemäß IAS 10.21(b)) ist zusätzlich eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder die Tatsache, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist, im Anhang anzugeben.

Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss

Nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB braucht ein Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen zu werden, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind. Die Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus können nach Auffassung des IDW im Einzelfall die Voraussetzungen für eine unangemessene Verzögerung im Sinne der Vorschrift erfüllen, wenn die sog. „Reporting Packages“, z.B. wegen Ausfalls von Personal im Rechnungswesen des jeweiligen Tochterunternehmens, nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung an das Mutterunternehmen geliefert werden können und keine geeignete Hochrechnung von bereits vorliegenden Finanzinformationen möglich ist und auch keine vorläufigen Zahlen vorliegen. Die Inanspruchnahme des Konsolidierungswahlrechts ist nach § 296 Abs. 3 HGB im Konzernanhang zu begründen.

Im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung gibt es kein ausdrückliches, den Regelungen des § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB vergleichbares Konsolidierungswahlrecht.

(Konzern-)Lageberichterstattung

Die Entwicklungen rund um das Coronavirus werden sich in vielen Fällen in den (Konzern-) Lageberichten für am 31.12.2019 endende Geschäftsjahre zumindest in den Risikoberichten niederschlagen. 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

04.03.2020

kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzern vermittelt wird (vgl. DRS 20.11 und 20.146 ff.; zum Erfordernis der Berücksichtigung von nach dem Schluss des Berichtszeitraums neu aufgetretenen Risiken vgl. DRS 20.155). Insbesondere ist über bestandsgefährdende Risiken zu berichten (DRS 20.148), 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 sachgerechter Weise entsprechend im Prognosebericht zu verarbeiten. DRS 20.130 sieht für die in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmenden Prognosen grundsätzlich die Prognosearten der Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognose vor. Nach DRS 20.133 brauchen Unternehmen ausnahmsweise, „[w]enn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht und daher die Prognosefähigkeit der Unternehmen wesentlich beeinträchtigt ist, [...] [stattdessen 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.

3. Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen auf den 31.12.2019

Auswirkungen auf den Prüfungsprozess sowie Kommunikationserfordernisse

Die weltweite Ausbreitung des Coronavirus kann Konsequenzen für den Prozess der Abschlussprüfung einschließlich der Kommunikations- und Berichterstattungspflichten des Abschlussprüfers haben. Es empfiehlt sich, dass der Abschlussprüfer möglichst kurzfristig die Maßnahmen des Managements und die Auswirkungen der Ausbreitung des Virus auf die Geschäftstätigkeit und damit ggf. auf den (Konzern-)Abschluss sowie den (Konzern-)Lagebericht mit dem Management erörtert. Gerade aufgrund der u.U. hohen Ausbreitungsgeschwindigkeit des Virus müssen eine Beurteilung der Auswirkungen durch das Aufstellungsorgan und Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer möglichst zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks erfolgen (vgl. IDW PS 203 n.F., Tz. 12).

Darüber hinaus ergeben sich je nach Bedeutsamkeit des Sachverhalts für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens auch Kommunikationspflichten für den Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsorgan, bspw. wenn Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk zu erwarten sind oder wenn die Ausbreitung des Coronavirus ein Ereignis darstellt, das bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit

04.03.2020

des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwirft (vgl. IDW PS 470 n.F., Tz. 21; IDW PS 270 n.F., Tz. 34).

Bei Konzernabschlussprüfungen kann sich die Notwendigkeit einer noch engeren Abstimmung des Konzernprüfungsteams mit den Teilbereichsprüfern ergeben. Es ist sicherzustellen, dass dem Konzernprüfungsteam die Auswirkungen der Ausbreitung des Virus auf die Geschäftstätigkeit der betreffenden Teilbereiche mitgeteilt werden, soweit sie Bedeutung für den Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und die Angaben zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag im Anhang haben (vgl. IDW PS 320 n.F., Tz. 37 f. und A41). Es kann sich empfehlen, die Konzern-Prüfungsanweisungen diesbezüglich zu ergänzen. Können zudem geplante Vor-Ort-Termine (site visits) durch das Konzernprüfungsteam aufgrund von Reisebeschränkungen nicht wahrgenommen werden, sollte die stärkere Nutzung von Kommunikationstechniken wie Videokonferenzen in Betracht gezogen werden. Daneben ist bspw. im Fall von Personalengpässen auf Seiten von Teilbereichsprüfern in Erwägung zu ziehen, bestimmte Prüfungshandlungen durch das Konzernprüfungsteam zu übernehmen, soweit die erforderlichen Informationen zur Generierung von Prüfungsnachweisen zentral abrufbar sind.

Beurteilung etwaiger Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk

Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk können sich ergeben, wenn die Darstellungen im Anhang und/oder Lagebericht nicht den oben ausgeführten Anforderungen entsprechen. Eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum (Konzern-)Abschluss hat bspw. dann zu erfolgen, wenn die nach Einschätzung des Abschlussprüfers erforderlichen Angaben im Anhang zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag unterlassen werden und es sich dabei unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Adressaten um eine wesentliche falsche Darstellung des Abschlusses handelt (vgl. IDW PS 250 n.F., Tz. 28; IDW PS 405, Tz. 10 ff.). Eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum (Konzern-)Lagebericht kann sich insb. ergeben, wenn nach der Beurteilung des Abschlussprüfers die Auswirkungen der aktuellen Entwicklungen auf die Risiko- und Prognoseberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht darzustellen sind und die Darstellung unterlassen wird oder nicht angemessen ist.

Bei Konzernabschlussprüfungen kommt eine Modifizierung des Bestätigungsvermerks auch in den Fällen in Betracht, in denen die für die Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts erforderlichen Angaben von den in betroffenen Regionen ansässigen Tochterunternehmen (bzw. Geschäftsbereichen) nicht zeitnah zu erhalten sind und aufgrund dessen eine Einbeziehung auf Basis von (ggf. statistisch fortgeschriebenen) Vorjahreszahlen erfolgt.

Darüber hinaus kommt eine Modifizierung des Bestätigungsvermerks aufgrund eines Prüfungshemmnisses in Betracht, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Finanzinformationen des geprüften Unternehmens oder den (ggf. geschätzten) Finanzinformationen von Tochterunternehmen zu erlangen. Je nach Umfang

04.03.2020

der möglichen Auswirkungen auf den (Konzern-)Abschluss und den (Konzern-)Lagebericht kann das u.U. ein eingeschränktes Prüfungsurteil oder sogar die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum (Konzern-)Abschluss und/oder (Konzern-)Lagebericht zur Folge haben.

Ist mit der Ausbreitung des Coronavirus ein nicht nur latentes Risiko verbunden, das den Fortbestand des Unternehmens (bzw. des Konzerns oder eines wesentlichen Konzernunternehmens) gefährdet, ist hierauf im Bestätigungsvermerk gesondert einzugehen (§ 322 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB; gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung Unternehmenstätigkeit“, vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 29). Falls ein vorliegendes bestandsgefährdendes Risiko im (Konzern-)Abschluss und (Konzern-)Lagebericht nicht angemessen angegeben ist, hat der Abschlussprüfer das entsprechende Prüfungsurteil diesbezüglich zu modifizieren (vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 31). Im Extremfall hat die Ausbreitung des Virus eine so bedeutsame negative Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens bzw. des Konzerns, dass der Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going Concern-Prämisse) nach der Beurteilung des Abschlussprüfers nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Wenn der Abschluss in diesem Fall dennoch unter Anwendung der Going Concern-Prämisse aufgestellt wurde, hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil in Übereinstimmung mit IDW PS 405 zu versagen (vgl. IDW PS 270 n.F., Tz. 28).